



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce **Ing. O. K.**, právně zast. Ing. Janem Véberem, daňovým poradcem se sídlem Křenová 65c, Brno, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2.8.2011, č.j. 9632/11-1303-703172, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho právního zástupce Mgr. Jana Vébra na nákladech řízení částku 9 200 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci:

Žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 29.8.2011 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2.8.2011, č.j. 9632/11-1303-703172, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV (dále jen „správce daně“) ze dne 1.4.2011, č.j. 75659/11/291914702197, kterým byla žalobci podle § 98 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„zákon o dani z přidané hodnoty“), ve znění účinném do 31.3.2011 stanovena náhrada za neuplatnění daně při nesplnění povinnosti registrovat se k dani z přidané hodnoty v celkové částce 58 900 Kč. Současně se žalobce domáhal, aby soud žalovanému uložil povinnost vrátit žalobci vybranou pokutu za nesplnění povinností nepeněžní povahy ve výši 58 900 Kč, včetně příslušenství počítaného od 19.8.2011.

Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 18.10.2011, č.j. 30Af 138/2011-16 byla žaloba o povinnosti žalovaného zaplatit částku 58 900 Kč s příslušenstvím vyloučena k samostatnému řízení.

II.

Obsah žaloby:

Žalobce považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Žalobce uvádí, že předvoláním č.j. 196554/10/291934707151 ze dne 23.12.2010, aniž by zahájil nějaké daňové řízení ve smyslu § 2 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), vyzval správce daně žalobce, aby se dostavil dne 25.1.2011 a předložil doklady o úhradě (příjmové pokladní doklady a výpisy z běžného účtu) za období od 1.5.2004 do 29.1.2009. Takto vymezeným rozsahem kontrolovaných dokladů, překročil správce daně podle teorie 3+0 svoje zákonem stanovená práva.

Dále žalobce namítal, že v protokolu č.j. 50890/11/291934707151 ze dne 7.3.2011 správce daně na str. 3 činí závěry na základě listivě získaných dokumentů od žalobce a vyčísľuje základ pro stanovení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Žalovaný tímto postupem podle žalobce porušil § 37 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, jelikož je zřejmé, že pokutu nelze uložit, jestliže uplynuly od konce roku, ve kterém došlo k jednání zakládající právo na uložení pokuty, dva roky. Právo vyměřenou pokutu vymáhat se promlčuje po pěti letech od vykonatelnosti rozhodnutí. Správce daně v protokolu konstatuje, že k jednání daňového subjektu, zakládající právo na uložení pokuty došlo v roce 2008. Uplynutím 31.12.2010 právo vybrat pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle žalobce zaniklo. Žalobce v průběhu řízení na tuto skutečnost poukazoval, ale správní orgány se otázkou prekluze práva vybrat pokutu vůbec nezabývaly.

III.

Vyjádření žalovaného:

Žalovaný ve vyjádření doručeném Krajskému soudu v Brně dne 3.2.2012 uvedl, že žalobce popisuje vlastní právní konstrukci, ve které pokutu stanovenou správcem daně označuje jako pokutu ve smyslu § 37 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků a z ní následně počítá uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření. Žalovaný pro vypořádání této žalobní námitky odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Upozornil na skutečnost, že zákon o správě daní a poplatků byl ke dni 1.1.2011 zrušen a nahrazen zák. č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a odkázal na § 264 odst. 1 a § 264 odst. 3 tohoto zákona. Právní konstrukce žalobce odporuje § 98 zákona o dani z přidané hodnoty, který uvádí (jakožto zvláštní právní předpis) zvláštní druh sankce v podobě stanovení daně náhradním způsobem v případě nesplnění zákonné registrační povinnosti. Tato sankce má formu kompenzace daně z přidané hodnoty neodvedené státu v důsledku pozdní registrace, o

čemž svědčí i způsob jejího výpočtu procentem z částky úplat, které osobě povinné k dani náleží za zdanitelná plnění uskutečněná bez daně. Prekluzivní lhůta pro vydání rozhodnutí o vyměření daně náhradním způsobem se odvíjí od § 47 zákona o správě daní a poplatků, kterému analogicky odpovídá § 148 daňového řádu upravující lhůtu pro stanovení daně, jež počíná běžet od data doručení osvědčení o registraci daňového subjektu. V souzeném případě bylo osvědčení o registraci žalovanému doručeno dne 28.1.2009. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Replika žalobce k vyjádření žalovaného

V replice doručené Krajskému soudu v Brně dne 17.2.2012 žalobce uvedl, že vyhledávací činnosti zahájené podle § 36 zákona o správě daní a poplatků platného do 31.12.2010 byly nahrazeny úpravou obsaženou v § 78 daňového řádu. Podle § 9 odst. 2 daňového řádu platí, že správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik a trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny. Dále je správce daně povinen ověřovat úplnost registru daňových subjektů. Pro plnění zákonných povinností má správce daně pravomoc k vyhledávací činnosti, v rámci které využívá technické a jiné prostředky. Vyhledávací činnost je institutem, který se poněkud vymyká postupům správce daně. Může totiž probíhat jak v součinnosti s daňovým subjektem, tak i bez této součinnosti, a to jak před zahájením daňového řízení, tak i v jeho průběhu. Správce daně v rámci této činnosti důkazní prostředky pouze vyhledává, ovšem jejich provádění a hodnocení již musí probíhat v rámci jiných postupů, kterých se daňový subjekt účastní, tj. při daňové kontrole. Ve spisovém materiálu však není obsažen dokument, kterým by správce daně zahájil postupy k vyhodnocení získaných důkazních prostředků. Zákon neumožňuje v rámci vyhledávací činnosti správci daně cokoli doměřovat nebo předepisovat.

V.

Právní hodnocení soudu:

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby, vázán žalobními body (§ 75 odst. 2, věta první s.ř.s.), dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

Žalobce namítal, že byl předvoláním správce daně ze dne 23.12.2010, č.j. 196554/10/291934707151, vyzván k dostavení se ke správci daně dne 25.1.2011 bez toho, aniž by bylo zahájeno daňové řízení ve smyslu § 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). K uvedené námitce uvádí soud následující.

Ze správního spisu vyplývá, že prvním úkonem správce daně v předmětné věci vůči žalobci bylo vydání rozhodnutí o předvolání ze dne 23.12.2010, č.j. 196554/10/291934707151, kterým byl žalobce podle ust. § 29 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vyzván, aby se dostavil do sídla Finančního úřadu Brno IV dne 25.1.2011 za účelem provedení vyhledávací činnosti podle ust. § 36 posledně citovaného zákona a zároveň byl vyzván, aby s sebou přinesl m.j. daňové doklady, vč. daňové evidence vedené podle ust. 7b zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, v platném znění, za období od 1.5.2004 do

29.1.2009 a doklady o úhradě (příjmové pokladní doklady a výpisy z běžného účtu) za období od 1.5.2004 do 29.1.2009. V odůvodnění tohoto rozhodnutí je uvedeno, že žalobce je předvoláván z důvodu objektivní nutnosti osobní účasti v daňovém řízení; předložení dokladů a listin, poskytnutí informací a prokázání hospodářských a účetních operací je nezbytným krokem k dosažení cíle řízení definovaném v ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce uvedenou výzvu splnil a dne 25.1.2011 správci daně předal „šanon“ Účetnictví 2007, 2008 a 2009 a odpověděl na dotazy týkající se specifikace předmětu jeho podnikatelské činnosti, provozoven, skladovacích prostor, kanceláří a zaměstnanců. Rozhodnutí o předvolání žalobce bylo vydáno v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu ust. § 36 posledně citovaného zákona, podle něhož je správce daně povinen ověřovat úplnost evidence či registrace daňových subjektů a zjišťovat též všechny údaje, týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně; k tomuto účelu může sdružovat informace a informační systémy, sloužící k rozdílným účelům, bez ohledu na původní účel jeho shromažďování; při této činnosti má správce daně stejná oprávnění, jako při místním šetření; vyhledávací činnost může být vykonávána i bez přímé součinnosti s daňovým subjektem a její výsledky se využijí v příslušném daňovém řízení. Vyhledávací činnost byla v zákoně o správě daní a poplatků upravena v části druhé – Řízení přípravné. Jednalo se o první stadium daňového řízení, přičemž o jeho zahájení platilo ust. § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož řízení je zahájeno dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně nebo dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyrozuměn o právním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinily. V předmětné věci bylo daňové řízení (přípravné) zahájeno dnem 28.12.2010, neboť z dokladu o doručení rozhodnutí o předvolání vyplývá, že toto bylo oproti podpisu žalobce v uvedený den doručeno; šlo o první úkon, který správce daně vůči žalobci v daňovém řízení učinil.

Od 1.1.2011 vstoupil v platnost nový procesní předpis – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, dále jen „daňový řád“, v jehož rámci je vyhledávací činnosti upravena v § 78 (podle přechodných ustanovení, § 264 odst. 1 a 2 věta právní daňového řádu platí, že řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší; právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány) jako tzv. postup při správě daní, tj. postup směřující k naplnění cíle sledovaného správou daní. Tato činnost může být prováděna jak v rámci daňového řízení, tak i mimo něj. Bylo na správci daně, zda poznatky z uvedené činnosti vyhodnotí jako důvod, pro který by bylo následně zahájeno dílčí daňové řízení vyměřovací, v jehož rámci mohly být využity poznatky získané z vyhledávací činnosti. Předmětná žalobní námitka (jak je specifikována shora) není důvodná, neboť k dostavení se ke správci daně byl žalobce vyzván v rámci řádně zahájeného (přípravného) daňového řízení – ve formě vyhledávací činnosti ve smyslu zákona o správě daní a poplatků.

Žalobce dále namítal, že napadeným rozhodnutím překročil žalovaný svoje zákonem stanovená práva „podle teorie 3 + 0“, neboť vyzval žalobce k předložení dokladů o úhradě (příjmové podklady doklady a výpisy z běžného účtu) za období od 1.5.2004 do 29.1.2009. Uvedenou žalobní námitkou žalobce fakticky viní správce daně prvního stupně, že tento

překročil svoje oprávnění tím, že prováděl vyhledávací činnosti poté, co nastala prekluze daňové povinnosti, tedy mimo rámec zákona. K této žalobní námitce uvádí soud následující.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že předmětem vyhledávací činnosti byla otázka řádného splnění daňové povinnosti žalobce na dani z přidané hodnoty. Ohledně lhůty pro vyměření daně stanovil zákon o správě daní a poplatků následující.

Podle ust. § 47 odst. 1 tohoto zákona platilo, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat (ve znění do 31.12.2009), a od 1.1.2010 platilo, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.

Podle odst. 2 citovaného ustanovení platilo, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do 10 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle ust. § 99 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZDPH“), přitom platilo, že pokud obrat plátce za předcházející kalendářní rok nedosáhl 10 mil. Kč, bylo zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí, pokud tento obrat dosáhl 10 mil. Kč, byl zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Lhůta pro vyměření, resp. lhůta pro stanovení daně, byla upravena do 31.12.2010, jak je shora uvedeno v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků a od 1.1.2011 je upravena v rámci ust. § 148 daňového řádu. Podle přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu platí, že běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravena lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován; účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů; právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

Z uvedeného vyplývá, že sice běh lhůty pro vyměření daně z přidané hodnoty, která neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, se posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, upravujícího lhůtu pro stanovení daně, ovšem účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Z obsahu připojených správních spisů (týkajících se pouze konkrétní předmětné vyhledávací činnosti a následujících postupů) nelze vyloučit, zda a pokud ano, kdy byl učiněn úkon směřující k vyměření daně ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, od něhož by byl, pokud by existoval, odvíjen běh tříleté

lhůty pro vyměření daně znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Z protokolu o ústním jednání ze dne 25.1.2011 před správcem daně vyplývá, že žalobce předložil požadované doklady pouze za období od roku 2007 do roku 2009. Z napadeného rozhodnutí žalovaného a předmětného správního spisu vyplývá, že doklady vázící se k roku 2007 správce daně využil pouze pro zjištění, týkající se otázky překročení obratu žalobce pro úvahu o povinnosti podat přihlášku k registraci plátce daně z přidané hodnoty. Následně byla žalobci rozhodnutím správce daně prvního stupně stanovena náhrada za neuplatnění daně při nesplnění povinnosti se registrovat k dani z přidané hodnoty v celkové částce 58 900 Kč, týkající se období od 1.4.2008 do 28.1.2009. Vzhledem k období, za něž byla žalobci stanovena povinnost zaplatit náhradu, nelze dospět k závěru, že by došlo k uplynutí lhůty pro vyměření, resp. lhůty pro stanovení daně k datu předložení citovaných dokladů správci daně ze strany žalobce. V rámci vyhledávací činnosti týkající se otázky porušení povinnosti žalobce registrovat se jako plátce daně z přidané hodnoty, byl správce daně oprávněn vyzvat žalobce k předložení předmětných dokladů, z nichž zjišťoval obrat žalobce v rámci roku 2007, resp. 2008. Uvedená žalobní námitka je proto nedůvodná.

Žalobce dále namítal, že mu byla uložena pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, přičemž k jednání žalobce zakládajícího právo na uložení této pokuty došlo v r. 2008 a ve smyslu ust. § 37 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků zaniklo právo vybrat tuto pokutu uplynutím dne 31.12.2010. Ačkoli žalobce neustále na tuto skutečnost poukazoval, správní orgány se prekluzí práva pokutu vybrat vůbec nezabývaly, ač to bylo jejich úřední povinností. K této námitce uvádí soud následující.

Jak bylo již shora uvedeno, žalobci byla prvostupňovým správním rozhodnutím uložena náhrada za neuplatnění daně při nesplnění povinnosti se registrovat k dani z přidané hodnoty podle ust. § 95 odst. 1 ZDPH v celkové částce 58 900 Kč postupem podle ust. § 98 odst. 1 citovaného zákona. Rozhodnutí bylo vydáno dne 1.4.2011. K uvedenému datu vešla v platnost rozsáhlá novela ZDPH nahrazující m.j. dosavadní znění ust. § 98, kdy od 1.4.2011 nově platilo, že při nesplnění povinnosti se registrovat podle ust. § 95 odst. 1 nebo § 95 odst. 2 písm. a), stanoví správce daně osobě povinné k dani daň náhradním způsobem. Správce daně však postupoval podle ust. § 98 ZDPH, ve znění do 31.3.2011, podle něhož platilo, že nesplní-li osoba povinná k dani povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1 nebo podle § 95 odst. 2 písm. a), je povinen uhradit správci daně částku ve výši 10 % z celkového souhrnu úplat, které jí náleží za zdanitelná plnění jako náhradu za daň ze zdanitelných plnění, která uskutečnila bez daně, a z hodnoty zboží, které pořídila z jiného členského státu neoprávněně 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; náhradu však lze takto stanovit z úplat za plnění uskutečněná v kalendářních měsících, za které by nebylo možné stanovit daňovou povinnost z důvodu uplynutí lhůty pro vyměření; rozhodnutí o uložení náhrady musí být odůvodněno a včas podané odvolání a odkladné účinky; platba uvedené částky se považuje za příjem daně podle tohoto zákona. Pokud pak jde o znění tohoto ustanovení, odst. 1 ZDPH, v roce 2008 platilo, že nesplní-li osoba povinná k dani povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1, je povinna uhradit správci daně částku ve výši 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. Přejícná ustanovení novel ZDPH (zákon č. 302/2008 Sb. a zákon č. 47/2011 Sb.) shodně stanovovala, že pro uplatnění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti

těchto zákonů, jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících se použití dosavadní právní předpisy (viz čl. II. bod 1. citovaných zákonů). Z uvedených přechodných ustanovení vyplývá, že správce daně byl povinen postupovat nikoliv podle znění ust. § 98 ZDPH k datu vydání jeho prvostupňového rozhodnutí, tedy správně nedošlo ke stanovení daně náhradním způsobem, ale žalobci byla předepsána náhrada za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti. Žalobce namítá, že mu byla uložena pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy a poukazuje na ust. § 37 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků v souvislosti s tvrzením o prekluzi práva uložit pokutu za nesplnění povinností nepeněžitě povahy.

Podle ust. § 37 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků platilo, že tomu, kdo nesplní ve stanovené lhůtě povinnost nepeněžitě povahy vyplývající z tohoto nebo zvláštního daňového zákona nebo uloženou rozhodnutím podle tohoto zákona, může správce daně opakovaně uložit pokutu až do celkové výši 2 mil. Kč. Opakovaně lze pokutu uložit, nevedlo-li dosavadní uložení pokuty k nápravě a protiprávní stav trvá.

Podle ust. § 37 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků platilo, že při ukládání pokut se přihlíží zejména k závažnosti, k době trvání a následkům protiprávního jednání.

Podle ust. § 37 odst. 5 tohoto zákona platilo, že v řízení o uložení pokuty uložené podle odst. 1, pokuty uložené podle § 25 a pokut ukládaných podle jiných daňových zákonů se postupuje podle tohoto zákona.

Podle ustanovení § 37 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků platilo, že pokutu nelze uložit, jestliže uplynuly od konce roku, ve kterém došlo k jednání, zakládajícímu právo na uložení pokuty, dva roky. Právo vyměřenou pokutu vymáhat se promlčuje po pěti letech od vykonatelnosti rozhodnutí.

Předmětné prvostupňové správní rozhodnutí však nebylo vydáno postupem podle § 37 zákona o správě daní a poplatků. Tento zákon v době vydání prvostupňového správního rozhodnutí již neplatil a aplikaci § 37 tohoto zákona nelze dovodit ani z přechodných ustanovení daňového řádu – již z tohoto důvodu nebylo možné, aby správce daně prvního stupně vydával rozhodnutí podle citovaného ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Předmětem řízení před správcem daně bylo uložení náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti ze strany žalobce. Jednalo se o řízení upravené v ust. § 98 ZDPH, ve znění platném pro projednávanou věc a nikoliv o řízení o uložení povinnosti nepeněžitě povahy vyplývající ze zvláštního daňového zákona. Otázku, zda správce daně mohl vyjma stanovení předmětné náhrady uložit žalobci ještě navíc pokutu postupem ve smyslu ust. § 37 zákona o správě daní a poplatků, není ani aktuální (s ohledem na shora konstatované) řešit. Žalobcem poukazované ust. § 37 odst. 6 citovaného zákona upravující nemožnost uložit takovouto pokutu po uplynutí lhůty a nemožnost vyměřenou pokutu vymáhat, proto nemohlo být v dané věci vůbec aplikováno. Ustanovením § 98 ZDPH ve znění platném pro projednávanou věc byla koncipována náhrada za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti, mající více kompenzační, než penalizační charakter, o čemž svědčí vedle názvu také její procentní výše, která v sobě zohledňuje fakt, že plátcem měl kromě povinnosti uplatňovat daň na výstupu, též právo na odpočet daně na vstupu. Uvedená náhrada má charakter daně, nikoliv pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy. Žalobce se tedy mylí, tvrdí-li v žalobní námitce, že mu byla uložena pokuta a že s odkazem na ust. § 37

odst. 6 zákona o správě daní a poplatků uplynutím dne 31.12.2010 zaniklo právo tuto pokutu vybrat.

Povinnost správce daně i soudu zkoumat daňovou prekluzi z moci úřední vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu (k tomu srovnej např. nález Ústavního soudu ze dne 1.7.2008, sp. zn. 3 ÚS 1420/07, dostupný na www.nalus.usoud.cz). Správní orgány se uvedenou otázkou v dané věci vůbec nezabývaly, žalovaný navíc ani na základě odvolací námítky žalobce spočívající v tvrzení, že náhradu nelze stanovit z úplat za plnění uskutečněná v kalendářním měsíci, za které nebylo možno stanovit daňovou povinnost proto, že uplynula lhůta pro vyměření daně. Z posledně citovaného důvodu je napadené rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (žalovaný opomněl přezkoumat citovanou žalobcem uplatněnou odvolací námítku). Nicméně, jak již bylo shora uvedeno, je povinností soudu zkoumat daňovou prekluzi z moci úřední.

Ustanovení § 98 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném do 31.3.2011, m.j. stanovovalo, že náhradu za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti nelze stanovit z úplat za plnění uskutečněná v kalendářních měsících, za kterou by nebylo možné stanovit daňovou povinnost z důvodu uplynutí lhůty pro vyměření. Tento zákaz však bylo nutno dovodit i v případě znění ust. § 98 ZDPH, účinného v r. 2008 i 2009, neboť předmětná náhrada měla charakter daně. Náhrada za neuplatnění daně byla žalobci stanovena za období od 1.4.2008 do 28.1.2009. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce měl být v uvedeném období čtvrtletním plátcem daně z přidané hodnoty, neboť za předcházející kalendářní roky nedosáhl obrátu 10 mil. Kč (viz ust. § 99 odst. 1 ZDPH). Podle přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu platí, že běh a lhůta pro vyměření daně, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůty pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován; účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů; právní skutečnosti nově zakládající stavení běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

Pokud jde o okamžik počátku běhu lhůty pro vyměření, je nutno z pohledu tohoto přechodného ustanovení daňového řádu vycházet z ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, který v odst. 1 stanoví, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení (resp. vznikla daňová povinnost - ve znění po 1.1.2010), nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Z nálezu Ústavního soudu ze dne 2.12.2008 sp. zn. I ÚS 1611/07 vyplývá, že i pro období do 31.12.2009 platí, že právo vyměřit nebo doměřit daň zaniká po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 12.1.2011, č.j. 5 Afs 15/2009 – 122 dovodil, že výklad § 47 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31.12.2009, učiněný v posledně citovaném nálezu Ústavního soudu, se uplatní ve všech případech daní, u níž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno.

Ve smyslu ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků by dnem 30.6.2011 zaniklo právo vyměřit žalobci daň z přidané hodnoty za období 2. čtvrtletí roku 2008. Stanovení náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti za období od 1.4.2008 do 30.6.2008 by bylo proto nezákonné. Obdobná úvaha by se vztahovala i částečně na další období, neboť napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno až 2.8.2011. Jelikož však, jak bylo shora již uvedeno, ust. § 264 odst. 4 daňového řádu stanovilo, že účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se posuzují podle dosavadních právních předpisů, je nutné k úvaze o prekluzi práva vyměřit daň zjistit, zda nedošlo k opětovnému běhu tříleté prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven; vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do 10 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Ust. § 264 odst. 4 věty druhé daňového řádu stanoví zachování účinků právních skutečností, které měly vliv na běh této lhůty a nastaly před 1.1.2011, přičemž tyto účinky se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Soud však není v postavení správce daně a nemá poznatky, na jejichž základě by mohl úplně vyloučit, že by aplikace ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků neměla v projednávané věci místo. Předmětný správní spis se týká pouze vyhledávací činnosti – přípravného daňového řízení zahájeného dnem 28.12.2010 a následných postupů či řízení probíhajících po 1.1.2011. Nemá tedy dostatečné podklady k tomu, aby mohl vyloučit možnost existence úkonu směřujícího k vyměření daně a dovést tak do konce úvahu o tom, zda skutečně a v jakém rozsahu došlo k uplynutí lhůty pro vyměření daně; ostatně takovouto povinnost měl primárně správce daně prvního stupně a následně žalovaný. Jak již bylo shora uvedeno, napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů, neboť se nezabývalo odvolací námitkou žalobce spočívající v tvrzení, že náhradu lze stanovit z úplat za plnění uskutečněná v kalendářním měsíci, za které nebylo možno stanovit daňovou povinnost z důvodu uplynutí lhůty pro vyměření daně.

V rámci repliky k vyjádření žalovaného uplatnil žalobce novou žalobní námitku, týkající se nezákonného postupu správce daně, kdy tento v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu ust. § 78 daňového řádu, tedy v období po 1.1.2011, nikoli pouze vyhledával, ale též hodnotil důkazní prostředky, a to mimo rámec jiných postupů, kterých se daňový subjekt účastní, tj. při daňové kontrole, v rámci postupu k odstranění pochybností či v rámci obnovy řízení nebo v odvolacím řízení. Správce daně nezahájil postupy k vyhodnocení získaných důkazních prostředků, přičemž daňový řád v rámci vyhledávací činnosti neumožňuje správci daně cokoliv doměřovat nebo předepisovat. Uvedená námitka byla uplatněna procesním podáním žalobce ze dne 17.2.2012, mimo rámec zákonné lhůty pro uplatňování žalobních bodů (viz ust. § 72 odst. 1 a § 71 odst. 2 věta třetí zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“). Původní žalobní námitka totiž směřovala proti nezákonnosti postupu správce daně pokud tento vyzval žalobce k předložení dokladů za období od 1.5.2004 do 29.1.2009, aniž by bylo zahájeno nějaké daňové řízení ve smyslu § 2 zákona o správě daní a poplatků. Nicméně přesto co bylo řečeno, se soud k uvedené otázce dále obiter dictum vyjadřuje, neboť s původní námitkou nová námitka souvisí a soud namítanou skutečnost vyhodnotil jako vadu řízení.

Jak již bylo shora uvedeno, správce daně dne 28.12.2010 zahájil daňové řízení (přípravné) ve formě vyhledávací činnosti, přičemž od 1.1.2011 je vyhledávací činnost upravena v § 78 daňového řádu, jako tzv. postup při správě daní, tj. postup směřující k naplnění cíle sledovaného správou daní. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, na vyhledávací činnost upravenou nejprve v rámci zákona o správě daní a poplatků a posléze daňového řádu, navázalo daňové řízení, které poznatky získané z vyhledávací činnosti využilo. Jak bylo shora již uvedeno, předmětná náhrada má charakter daně (viz i ust. § 2 odst. 4 daňového řádu, podle něhož daň podle odst. 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně, přičemž v projednávané věci jde o jiný způsob zdanění). Jedná se tedy o daň ve smyslu legislativní zkratky obsažené v uvedeném ustanovení daňového řádu a jako taková byla předmětem správy daní (viz ust. § 2 odst. 1 daňového řádu). K zahájení dílčího daňového vyměřovacího řízení, jehož předmětem by bylo stanovení náhrady za neuplatnění daně při nesplnění povinnosti se registrovat k dani z přidané hodnoty podle § 95 odst. 1 ZDPH ve smyslu ust. § 91 daňového řádu (podle něhož řízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy správce daně osobě zúčastněné na správě daní oznámil zahájení řízení) řádně nedošlo, a to ani u ústního jednání dne 7.3.2011, jež je zachyceno v protokolu správce daně prvního stupně, vydaného pod č.j. 50890/11/291934707151. V rámci tohoto jednání bylo zástupci žalobce pouze oznámeno, že žalobce překročil obrat ve smyslu ust. § 6 odst. 1 ZDPH k datu 31.1.2008 a byl povinen podle ust. § 95 odst. 1 tohoto zákona podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce a od 1.4.2008 se měl stát plátcem daně (§ 94 odst. 1 citovaného zákona). Plátcem daně byl však zaregistrován s účinností od 29.1.2009. Zástupce žalobce byl dále seznámen s konkrétní výší obratu žalobce za jednotlivé kalendářní měsíce od února 2007 do ledna 2008 včetně, zástupce žalobce byl upozorněn na porušení ZDPH, byl seznámen s celkovým souhrnem úplat za zdanitelná plnění za období od 1.4.2008 do 28.1.2009 a bylo sděleno, že za porušení ust. § 95 odst. 1 a § 94 odst. 1 ZDPH je žalobce povinen uhradit správci daně náhradu stanovenou podle § 98 ZDPH, a to 10 % z částky 589 000 Kč. Zástupci žalobce však nebylo ze strany správce daně sděleno, že se jedná o zahájení konkrétního stadia dílčího daňového řízení, nedošlo ke specifikaci takového dílčího stadia řízení. Předmět jednání byl v uvedeném protokolu označen ve smyslu ust. § 60 odst. 3 písm. a) daňového řádu jako „Ústní jednání ve věci zjištění obratu a registrace k dani z přidané hodnoty dle ust. § 95 ZDPH, ve znění pozdějších předpisů“. Žalobce, resp. jeho zástupce tak nebyl informován, zda a pokud ano, jaký typ řízení byl zahájen a jaká jsou v jeho rámci práva a povinnosti. Daňový řád vyžaduje formalizované oznámení o zahájení řízení, přičemž jeho vymezení a stanovení přesného okamžiku zahájení je důležitým prvkem právní jistoty daňového subjektu. Jedná se o vadu řízení.

Na základě výše uvedeného Krajský soud v Brně zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení, spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek skutkových důvodů rozhodnutí postupem podle ust. §78 odst. 1 s.ř.s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

VI. Náklady řízení

Rozhodnutí o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Žalobce byl plně úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť současně neshledal existenci důvodů, které by měly vést byť i jen k částečnému nepřiznání těchto nákladů. Tato částka představuje náhradu za zaplacení soudní poplatek ve výši 2 000 Kč, odměnu za 3 úkony právní služby (převzetí zastoupení, sepsání žaloby, podání repliky) ve výši 2 100 Kč za jeden úkon (§ 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. b), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění platném pro projednávanou věc), a částku k úhradu hotových výdajů za 3 úkony právní služby ve výši 300 Kč za jeden úkon (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 15.8.2013

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu