



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Václava Trajera a soudců Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **H. T.**, narozená „X“,
bytem „X“,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2017, č. j. 10963/17/5300-21443-708158,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 3. 2017, č. j. 10963/17/5300-21443-708158, **se pro nezákonnost zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **3 000 Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2017, č. j. 10963/17/5300-21443-708158, kterým bylo změněno rozhodnutí o uložení náhrady Finančního řadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 3. 2012, č. j. 45168/12/178911500661, tak, že náhrada za neuplatnění daně při nesplnění povinnosti se registrovat v celkové částce 891 303 Kč se mění na částku 612 920 Kč, tj. 10 % z celkových příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění jako náhrada za zdanitelná plnění uskutečněná bez daně v období od 1. 1. 2009 do 31. 8. 2010.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně uvedla, že rozhodnutí žalovaného je v rozporu s § 102 odst. 1 písm. g) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť v žalobou napadeném rozhodnutí je uvedena Ing. J. R., ředitelka sekce, ačkoli rozhodnutí elektronicky podepsala Ing. M. F., ředitelka odboru. Konstatovala, že elektronický podpis nerozlišuje podepisování v zastoupení.
3. Dále žalobkyně poukázala na to, že žalovaný vydal rozhodnutí poté, co Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 31. 8. 2016, č. j. 15 Af 98/2013-49, jehož významnou část žalobkyně citovala, zrušil pro nezákonnost rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2013. Namítala, že žalovaný se neřídil závazným právním názorem zdejšího soudu, neboť z rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem plyne, že žalovaný již nemohl rozhodnutí vydat, neboť dodatečný platební výměr za rok 2010 byl vydán až rok po rozhodnutí správce daně o náhradě za nesplnění povinnosti se registrovat k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), které zahrnovalo i období roku 2010. Podle žalobkyně tak již nebylo možné, aby žalovaný o této náhradě rozhodoval, neboť v době vydání rozhodnutí správce daně nebyl příjem, z něhož se stanoví náhrada 10 %, stanoven. Namítala, že příjmy, ze kterých daňové orgány vycházely, nejsou v žalobou napadeném rozhodnutí vyčísleny za jednotlivá období, tj. za roky 2009 a 2010, v čemž spatřovala nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného.
4. Žalobkyně namítala, že dodatečnými platebními výměry za roky 2009 a 2010 (zřejmě šlo o daň z příjmů fyzických osob – pozn. soudu) již došlo k jejímu potrestání podle § 251 daňového řádu stanovením penále. Tvrdila, že pro uložení náhrady za nesplnění povinnosti se registrovat k DPH nebyly splněny zákonné podmínky, neboť za daná období jí bylo DPH dodatečně vyměřeno a o žádnou náhradu se nemůže jednat. Zdůraznila, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž uvedl, že stále trvá na svém právním názoru vyjádřeném v žalobou napadeném rozhodnutí a plně odkazuje na jeho odůvodnění. Uvedl, že podpis na žalobou napadeném rozhodnutí splňuje všechny podmínky k tomu, aby se mohlo jednat o kvalifikovaný elektronický podpis. Současně bylo napadené rozhodnutí podepsáno k tomu oprávněnou úřední osobou, neboť oprávnění k podpisu má u žalovaného obecně osoba, která je k podpisu pověřena na základě interního předpisu, kterým je podpisový řád žalovaného. Pro případ nepřítomnosti osoby obecně pověřené k podpisu příslušného dokumentu tento předpis stanovuje pravidla pro podepisování v zastoupení. V daném případě byla k podpisu napadeného rozhodnutí v době nepřítomnosti Ing. J. R., ředitelky sekce, oprávněna v jejím zastoupení Ing. M. F., ředitelka odboru. Napadené rozhodnutí tedy dle žalovaného v souladu s § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu obsahovalo kvalifikovaný elektronický podpis k tomu oprávněné úřední osoby. Zdůraznil, že skutečnost, že v závěru napadeného rozhodnutí je obsažen rovněž text se jménem Ing. J. R., není vadou, která by způsobila nezákonnost napadeného rozhodnutí. V souvislosti s tím žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 37/2015–59. Poukázal na to, že předmětný kvalifikovaný elektronický podpis obsahoval doložku „v z.“, z které je zřejmé, že Ing. M. F. rozhodnutí podepsala v zastoupení Ing. J. R., tudíž napadené rozhodnutí vůbec netrpí vadou ve smyslu výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

6. Uvedl, že dle rozsudku zdejšího soudu č. j. 15 Af 98/2013-49 trpělo původní jeho rozhodnutí vadou, která spočívala v tom, že ke dni vydání původního rozhodnutí nebyly příjmy žalobkyně za dobu od 1. 1. 2010 do 31. 8. 2010 pravomocně stanoveny, tudíž správce daně ani žalovaný nemohli na základě těchto příjmů stanovit náhradu podle § 98 zákona o DPH. Zdůraznil, že ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí již byla žalobkyni pravomocně stanovena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. Byl toho názoru, že napadené rozhodnutí již netrpí vadou, pro kterou bylo původní rozhodnutí žalovaného zrušeno, a že se tedy řídil právním názorem vyjádřeným zdejším soudem v rozsudku č. j. 15 Af 98/2013-49.
7. Poznamenal, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 9. 3. 2017, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. K prekluzivní lhůtě žalovaný z úřední povinnosti přihlédl. Poukázal na to, že dle § 98 zákona o DPH se stanoví náhrada ve výši 10 % ze základu daně, kterým je souhrn úplat náležejících osobě povinné k dani za uskutečněná zdanitelná plnění, jež byla uskutečněna bez daně za období, kdy měla být osoba povinná k dani plátcem. Toto období bylo s přihlédnutím k prekluzivní lhůtě dle § 148 daňového řádu v případě žalobkyně od 1. 1. 2009 do 31. 8. 2010. Základ daně za dané období pro účely výpočtu náhrady byl dle žalovaného v napadeném rozhodnutí jednoznačně vyjádřen.
8. Uvedl, že dodatečnými platebními výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010 byla mj. žalobkyni ze zákona uložena sankce v podobě penále dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Uložení této sankce však bylo důsledkem toho, že žalobkyně nesplnila povinnost tvrzení daně z příjmů fyzických osob za daná zdaňovací období ve správné výši. Zdůraznil, že rozhodnutí o náhradě dle § 98 zákona o DPH je však zvláštním způsobem stanovení daně v důsledku nesplnění zákonem stanovené povinnosti registrace k DPH. Z uvedeného bylo dle žalovaného zřejmé, že se v nyní projednávaném případě jedná o zcela odlišné jednání, ve vztahu k odlišným povinnostem. Podotkl, že rozhodnutí o náhradě dle § 98 zákona o DPH má zejména reparační charakter (byť do určité míry se sankčními prvky v závislosti na okolnostech konkrétního případu), jehož smyslem je reparace ušlé daně. Povinnost odvést DPH totiž stíhá pouze registrované plátce a od osoby, která nesplnila povinnost registrace, tak nebylo za situace, kdy zákon o DPH neumožňoval zpětnou registraci, možné daň dodatečně vybrat. Na základě výše uvedeného byl žalovaný toho názoru, že se v daném případě nemůže jednat o porušení zásady ne bis in idem.

Posouzení věci soudem

9. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobkyně nesdělila soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byla ve výzvě výslovně poučena, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
10. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit.

11. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
12. Soud nejprve hodnotil námitku týkající se uplynutí lhůty k vyměření náhrady za nesplnění povinnosti registrovat se k DPH. Podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) platí, 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 věty první téhož ustanovení, 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.
13. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu 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 upravují lhůtu 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 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.
14. Podle zjištění správce daně, které žalobkyně ani žalovaný nijak nezpochybňovali, dosáhla žalobkyně ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o DPH obratu převyšujícího 1 000 000 Kč dne 31. 10. 2007, a proto podle § 95 odst. 1 téhož zákona měla přihlášku k registraci daně podat dne 15. 11. 2007, čímž by se žalobkyně stala plátkyní DPH od 1. 1. 2008. V daném případě byla náhrada za nesplnění povinnosti se registrovat k DPH stanovena za období od 1. 1. 2009 do 31. 8. 2010, a proto se soud otázkou předcházejících zdaňovacích období (od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008) nezabýval.
15. V případě zdaňovacího období 1. čtvrtletí roku 2009 připadl konec zdaňovacího období podle § 99 odst. 1 zákona o DPH na 31. 3. 2009. Od následujícího dne počala v souladu s § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků běžet lhůta k vyměření náhrady za nesplnění povinnosti se registrovat k DPH, která měla skončit k 31. 3. 2012. Pokud před nabytím účinnosti daňového řádu počala prekluzivní lhůta běžet a její konec připadl na 31. 3. 2012, jde o otázky, které se posuzují ještě podle dosavadního zákona, tj. podle zákona o správě daní a poplatků. Po účinnosti daňového řádu (tj. od 1. 1. 2011) je však třeba dle tohoto nového zákona posuzovat další skutečnosti mající vliv na běh a délku prekluzivní lhůty, a proto je třeba aplikovat § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle něhož se lhůta prodlužuje o rok, pokud v posledních 12 měsících jejího běhu došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Rozhodnutí správce daně ze dne 13. 3. 2012, č. j. 45168/12/178911500661, bylo žalobkyni doručeno dne 14. 3. 2012. Doručením daného rozhodnutí správce daně tak došlo k prodloužení lhůty o rok (do 31. 3. 2013). Proti rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání, o němž žalovaný rozhodl rozhodnutím ze dne 22. 5. 2013, č. j. 13696/13/5000-14305-708158, doručeným žalobkyni dne 23. 5. 2013.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

16. Z výše uvedeného je patrné, že žalovaný o odvolání žalobkyně rozhodl rozhodnutím ze dne 22. 5. 2013, č. j. 13696/13/5000-14305-708158, tj. po marném uplynutí lhůty pro vyměření náhrady za nesplnění povinnosti se registrovat k DPH. Soud proto konstatuje, že náhradu za nesplnění povinnosti registrovat se k DPH za 1. čtvrtletí 2009 již nebylo možné žalobkyni vyměřit.
17. Pokud jde o zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2009, počala běžet lhůta pro vyměření náhrady za nesplnění povinnosti registrovat se k DPH dne 1. 7. 2009. Tato lhůta by bez dalšího skončila dne 30. 6. 2012. Rozhodnutí správce daně ze dne 13. 3. 2012, č. j. 45168/12/178911500661, bylo žalobkyni doručeno dne 14. 3. 2012. Doručením daného rozhodnutí správce daně tak došlo k prodloužení lhůty o rok (do 30. 6. 2013). V této lhůtě žalovaný dne 23. 5. 2013 doručil žalobkyni rozhodnutí ze dne 22. 5. 2013, č. j. 13696/13/5000-14305-708158, čímž se lhůta ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu prodloužila o rok, tj. do 30. 6. 2014. Do konce lhůty k vyměření daně zbývalo 402 dnů.
18. Dne 16. 7. 2013 byla Krajskému soudu v Ústí nad Labem doručena žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2013. Tohoto dne došlo ke stavění tříleté lhůty v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu. V okamžiku, kdy došlo ke stavění tříleté lhůty pro vyměření daně doručením žaloby soudu, zbývalo z předmětné tříleté lhůty 349 dní. Lhůta byla stavěna po dobu řízení u Krajského soudu v Ústí nad Labem vedeného pod sp. zn. 15 Af 98/2013 od 16. 7. 2013 do 12. 9. 2016, kdy nabyl právní moci rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 15 Af 98/2013-49. Dále byla lhůta stavěna od doby doručení kasační stížnosti Nejvyššímu správnímu soudu dne 27. 9. 2016 do 18. 10. 2016, kdy nabylo právní moci usnesení ze dne 13. 10. 2016, č. j. 7 Afs 203/2016-14, www.nssoud.cz. Od zbytku tříleté lhůty v délce 349 dní je pak nutné odečíst dobu od pravomocného ukončení řízení před Krajským soudem v Ústí nad Labem do okamžiku zahájení řízení o kasační stížnosti, neboť po tuto dobu běh tříleté prekluzivní lhůty pokračuje. Jedná se o dobu od 12. 9. 2016 do 27. 9. 2016, tj. celkem 15 dní. Od okamžiku právní moci usnesení Nejvyššího správního soudu (18. 10. 2016) tak z tříleté lhůty pro doměření daně zbývalo ještě 334 dní, což znamená, že lhůta pro vyměření daně v tomto případě končila dne 18. 9. 2017. Konec maximální desetileté prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu by přitom připadl až na 30. 6. 2019. Napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2017, č. j. 51709/16/5200-11434-701858, nabylo právní moci dne 9. 3. 2017, tudíž náhrada za nesplnění povinnosti se registrovat k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2009 byla žalobkyni vyměřena před uplynutím prekluzivní lhůty. Jelikož jak správce daně, tak žalovaný rozhodli i o ostatních zdaňovacích obdobích jedním rozhodnutím, je zřejmé, že ani za další zdaňovací období nebyla žalobkyni vyměřena náhrada za DPH po uplynutí prekluzivní lhůty.
19. Ve skutečnosti, že náhrada za nesplnění povinnosti registrovat se k DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2009 byla žalobkyni vyměřena po marném uplynutí prekluzivní lhůty, spatřuje soud nezákonnost ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s.
20. Se zřetelem k výše popsané nezákonnosti rozhodnutí žalovaného bylo bezpředmětné zabývat se dalšími námitkami žalobkyně.
21. Soud s ohledem na výše uvedené shledal žalobu důvodnou a rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

22. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit žalobkyni do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 3 000 Kč odpovídající zaplacenému soudnímu poplatku. Žádné další náklady žalobkyně neuplatnila a soud ani jiné žalobkyni vzniklé náklady, které by plynuly z obsahu soudního spisu, nezjistil.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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.

Ústí nad Labem 15. prosince 2020

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.