



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Martiny Vernerové a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobce: **Ing. D. S., Ph.D.**, narozen „X“,
bytem „X“,
zastoupen daňově poradenskou společností AGIS účetnictví a daně, a.
s.,
sídlem Jaroslava Průchy 1682/1, 434 01 Most,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2017, č. j. 39851/17/5300-22444-704601,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím své zástupkyně domáhal vyslovení nicotnosti nebo zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 9. 2017, č. j. 39851/17/5300-22444-704601, jímž byl v řízení o odvolání žalobce změněn platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 1. 2014, č. j. 247143/14/2510-24802-505376. Tímto platebním výměrem správce daně žalobci podle § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) ve spojení s čl. II bod 4 zákona č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon o DPH a další související zákony, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 502/2012 Sb.“) a podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) stanovil náhradním způsobem daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za neuplatnění daně při nesplnění povinnosti se registrovat k DPH podle § 95 odst. 1 zákona o DPH ve výši 429 546 Kč za zdanitelná plnění, která byla uskutečněna bez daně v období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012. Žalobou napadeným rozhodnutím byla tato částka změněna na 369 136 Kč a v ostatním zůstal výrok platebního výměru beze změny. Žalobce se v žalobě současně domáhal toho, aby soud přiznal žalobci náhradu nákladů soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce konstatoval, že žalovaný dne 13. 9. 2017 odeslal žalobou napadené rozhodnutí jeho zástupci, který jej zastupoval v řízení o odvolání. Žalobce ovšem již dne 14. 9. 2017 doručil místně příslušnému správci daně novou plnou moc a na základě této plné moci doplňoval předmětné odvolání. Přestože žalobce informoval žalovaného o kolizi plných mocí a skutečnosti, že napadené rozhodnutí nebylo řádně doručeno, žalovaný se doplněním odvolání odmítl zabývat. Žalobce byl s ohledem na uvedené přesvědčen, že žalobou napadené rozhodnutí nebylo řádně doručeno, což způsobilo jeho nicotnost. Z druhého doplnění odvolání, kterým se žalovaný nezabýval, je podle žalobce zjevná nedostatečnost dokazování. K tomu žalobce poznamenal, že přílohou uvedeného doplnění je i tabulka obrátů podle data uskutečnění zdanitelného plnění bez možnosti řešit případné korekce obrátu z titulu osvobození s ohledem na místo plnění.
3. Žalobce namítal, že žalovaný nesprávně posoudil odvolací důvod spočívající v protiprávnosti odvození povinnosti registrace plátce DPH od obrátu za dobu předcházející lhůtě pro vyměření daně. Podle žalobce je § 98 zákona o DPH speciálním titulem pro stanovení daně, jehož použití závisí na nesplnění povinnosti registrovat se jako plátce daně, tj. dosažení zákonem stanoveného obrátu před datem povinné registrace, a na obrátu po datu povinné registrace. Vyměření daně je z hlediska času obecně limitováno v § 148 daňového řádu, který je třeba vykládat speciálně ve vztahu k § 98 téhož zákona, protože doslovným výkladem by lhůta pro vyměření daně nezanikla nikdy. Prekluze je podle žalobce odvozována od konkrétních lhůt stanovených jinými ustanoveními, která navazují na právní skutečnosti zakládající daňovou povinnost. Žalobce podotkl, že prekluzi je třeba vztahovat i na dobu, kdy se posuzuje splnění podmínek pro registrační povinnost. V této souvislosti žalobce upozornil na názor Ústavního soudu, že chybí-li jednoznačná právní úprava, má být ta platná vykládána ve prospěch poplatníka. Konstatoval, že osoba povinná k dani má nejčastěji povinnost podat přihlášku k registraci plátce DPH z důvodu překročení obrátu za nejvýše dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Byl přesvědčen, že správce daně nemůže stanovit okamžik rozhodný pro určení počátku zjištění souhrnu úplat za uskutečněná zdanitelná plnění před tříletou lhůtou pro stanovení daně. Pokud by se zákon vykládal opačně a správce daně by si mohl Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

stanovit počátek dvanáctiměsíčního období pro určení obratu libovolně, mohl by tím krýt svou nečinnost při ověřování povinnosti registrace a kdykoli v budoucnu ji napravit. Žalobce shrnul, že lhůta uvedená v § 148 daňového řádu by měla limitovat i počátek dvanáctiměsíční lhůty pro počítání obratu, který může správce daně zpětně zohlednit při určení splnění podmínky registrace k DPH a aplikaci § 98 zákona o DPH. Zdůraznil, že správce daně protiprávně stanovil okamžik, kdy se měl žalobce stát plátcem daně, neboť měl obrat stanovit za dvanáct kalendářních měsíců počínaje od 1. 10. 2010 (tři roky před zahájením daňové kontroly). V důsledku toho pak správce daně protiprávně určil souhrn úplat za uskutečněná zdanitelná plnění, která byla uskutečněna bez daně v období, kdy měl být žalobce plátcem daně. Žalobce rovněž podotkl, že prekluze je zjevná i ze skutečnosti, že daňový subjekt neměl povinnost uchovávat potřebné doklady pro hodnocené období. Podle žalobce nebylo možno objektivně zjistit, zda byly, či nebyly splněny podmínky pro registraci k DPH, protože potřebné doklady nebyly a podle platné právní úpravy ani neměly být k dispozici. Žalobce si byl vědom, že se shora uvedenými námitkami krajský soud již jednou zabýval, nicméně žádal, aby soud svůj závěr přehodnotil.

4. Podle žalobce nebyly dostatečně zjištěny podmínky pro stanovení daně, neboť správce daně při určení obratu neproověřil, zda jím započítané částky naplňují definici úplaty za uskutečněná plnění. Nezabýval se otázkou, zda se tyto částky vztahují k plněním, jejichž den uskutečnění náleží do dvanácti bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, za které se stanovuje obrat. Správce daně vycházel pouze z příjmů uvedených v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009, aniž zkoumal, zda mezi tyto příjmy nejsou zahrnuty úhrady pohledávek za plnění, která se uskutečnila v roce 2008 nebo jejichž den uskutečnění nastane mimo zkoumané období pro stanovení obratu. Správce daně se rovněž nezabýval otázkou, zda se částky zahrnované do obratu vztahují k plněním s místem plnění v tuzemsku, a v případě příjmů z pronájmu otázkou, zda je tento příjem pouze nájemným, nebo zahrnuje služby spojené s nájmem, které se nájemci přeúčtovávají a nezapočítávají se do obratu. Žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, že příjmy z pronájmu nelze považovat za příležitostné. Příležitostnost těchto příjmů viděl žalobce v tom, že pronajímané nemovitosti koupil hlavně za účelem spekulativního růstu jejich ceny a pronajímal je jen v době, kdy byla situace na trhu pro prodej nepříznivá. Pronájem realizoval pouze příležitostně, pokud se naskytla možnost. Touto otázkou se však daňové orgány nezabývaly.
5. Žalobce zdůraznil, že se v tomto případě nejedná o obhájení daňového tvrzení, neboť neexistují žádné skutečnosti, které by měl žalobce jako daňový subjekt tvrdit a prokazovat, a důkazní povinnost tak leží zcela na správci daně. Ten podle žalobce neprokázal hodnoty, z nichž daň stanovil. Nadto správce daně měl dlouhodobě k dispozici informace o tom, že by mohly být splněny podmínky pro povinnou registraci k DPH, ale nekonal. Když poté konal, tak nedůsledně, čímž způsobil důkazní nouzi, která nemůže jít k tíži žalobci. Žalobce byl přesvědčen, že správce daně měl prokázat, že nastala skutečnost opravňující stanovit daň náhradním způsobem, tj. že daňovému subjektu vznikla povinnost registrovat se jako plátcem DPH. Ze všech protokolů, zpráv z kontroly a jiných podání je podle žalobce zcela zjevné, že správce daně neformuluje své otázky přesně a že žalobce dokládá své příjmy, jak je definuje tehdy platná právní úprava DPH, nikoli obrat. Žalobce dodal, že uvedenou námitku nelze hodnotit jako nekonkrétní, jelikož tato vada stíhá opravdu všechny protokoly a písemnosti týkající se věci. Podle žalobce vydal žalovaný napadené rozhodnutí na základě zmíněného rozsudku krajského soudu, aniž by žalobce vyzval k navržení důkazních prostředků umožňujících správné rozdělení základu daně do období se

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

změněnou sazbou daně; použil přitom hodnoty získané v daňovém řízení. Žalovaný tak zkrátí žalobce na jeho právech.

6. Podle žalobce vyhodnotila příslušná pracovnice správce daně vyplněný přehled obratu za leden až prosinec 2012, který doložil na základě výzvy ze dne 29. 4. 2013 k doplnění údajů potřebných pro registraci k DPH, a osobní jednání tak, že není potřeba, aby se žalobce registroval jako plátce DPH, neboť v řízení zahájeném uvedenou výzvou nepokračovala. Toto řízení sice nebylo ukončeno rozhodnutím, nicméně podle žalobce bylo fakticky rozhodnuto tím, že rozhodnutí vydáno nebylo. Žalobce poznamenal, že se jedná o posouzení předběžné otázky, které je nutné podle § 99 daňového řádu respektovat. Až po vydání rozhodnutí o registraci k DPH na základě přihlášky žalobce ze dne 8. 8. 2013 začal správce daně vyvíjet činnost prostřednictvím vyhledávacího řízení a následné daňové kontroly, kdy ověřoval, zda žalobci nevznikla povinnost registrace dříve. Podle žalobce bylo nařízení o přezkoumání rozhodnutí o registraci (s účinností od 1. 9. 2013) vydáno v rozporu se zákonem, neboť § 121 odst. 1 daňového řádu umožňuje nařídít přezkoumání rozhodnutí pouze v případě, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem, ovšem v tomto případě se nejedná o rozpor s právním předpisem, nýbrž o nápravu skutkových pochybení, na která zákon nedovoluje aplikovat § 121 daňového řádu. Žalobce upřesnil, že správce daně vydal rozhodnutí o registraci k DPH s účinností od 1. 9. 2013 na základě stejných podkladů a důkazů, jimiž disponoval před daňovou kontrolou. Nezískal žádné nové důkazy, které by jej mohly vést ke změně rozhodnutí o účinnosti registrace a vydání nového rozhodnutí s účinností registrace od 1. 1. 2013, tedy skutkově pochybil. Pochybení daňových orgánů spatřoval žalobce i v tom, že si nebyly jisté, kdy žalobce skutečně překročil výši obratu rozhodnou pro registraci k DPH (podle zprávy o daňové kontrole to bylo k 31. 12. 2009, podle rozhodnutí o odvolání proti nařízení přezkoumání to bylo v červenci 2010 a podle rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o registraci s účinností od 1. 1. 2013 by se žalobce v každém případě stal plátcem DPH na základě obrátů dosažených v průběhu října 2012). Žalobce uzavřel, že z pohledu správce daně je nedůležité pro účely rozhodnutí o změně registrace, kdy žalobce skutečně překročil obrát, avšak tato skutečnost je důležitá pro aplikaci § 98 zákona o DPH, tedy pro stanovení daně náhradním způsobem. Žalobce zde opět požadoval přehodnocení závěru soudu s tím, že správce daně měl k dispozici veškeré údaje z přiznání k daním z příjmů za předcházející období. Pokud správce daně ze stejných hodnot za předcházející období vyhodnotil jen ty za rok 2012 jako nutné k prověření z hlediska vzniku povinnosti registrace k DPH a toto prověření uzavřel tak, že povinnost registrace nevznikla a není třeba nic dalšího dokládat, podle žalobce takový závěr platí o to více i za období, za která si správce daně další informace nevyžádal.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný ve svém vyjádření konstatoval, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu s § 101 odst. 2 daňového řádu a odesláno do datové schránky zplnomocněnému zástupci žalobce plně v souladu s plnou mocí účinnou vůči žalovanému ke dni jeho vydání. Napadené rozhodnutí tak bylo doručeno řádně a oprávněné osobě. Pro úplnost dodal, že absence doručení nezpůsobuje nicotnost rozhodnutí ve smyslu § 105 daňového řádu. K žalobcem namítané prekluzi žalovaný s odkazem na čl. II odst. 4 přechodných ustanovení zákona č. 502/2012 Sb., jímž se mění zákon o DPH, účinného od 1. 1. 2013, podotkl, že osoba povinná k dani, která nesplnila povinnost registrovat se podle § 95 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném před dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dnem nabytí Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

účinnosti tohoto zákona stává plátcem a je povinna do 15 dnů od tohoto dne podat přihlášku k registraci. Žalovaný uvedl, že v projednávané věci žalobce dosáhl v prosinci roku 2009 kumulovaného obrátu příjmů z podnikání 960 950 Kč a kumulovaných příjmů z pronájmů za uvedený rok 42 773 Kč, a stal se tak plátcem daně od 1. 1. 2013. Podle žalovaného není pro datum povinné registrace v daném případě relevantní prekluzivní lhůta. Námitka prekluze by byla relevantní pouze v případě stanovení daně náhradním způsobem podle § 98 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012, kdy musí být přihlédnuto k § 148 daňového řádu, jenž určuje lhůtu pro stanovení daně, nikoli pro zjištění obrátu. Žalovaný se v této souvislosti rovněž odvolával na skutečnost, že uvedenou námitkou se zdejší soud zabýval v rozsudku ze dne 22. 8. 2017, č. j. 15 Af 92/2015-49, kterým zrušil předešlé rozhodnutí žalovaného v souzené věci, ovšem z důvodu nesprávného použití sazby daně, kdy námitce možné prekluze nepřisvědčil. Žalovaný dodal, že daň stanovená žalobci náhradním způsobem měla být v daném případě stanovena ze základu daně, tedy ze souhrnu úplat náležitých osobě povinné k dani za uskutečněná zdanitelná plnění za období, kdy osoba povinná k dani měla být plátcem, tj. od 1. 3. 2010 do 31. 12. 2012. S ohledem na skutečnost, že k datu stanovení daně náhradním způsobem však byla daň za období od 1. 3. 2010 do 30. 9. 2010 podle § 148 daňového řádu prekludována, stanovil ji správce daně pouze za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012.

8. Námitky žalobce, že správce daně vycházel při svém rozhodování pouze z příjmů uvedených v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a nezabýval se otázkou, zda se částky zahrnované do obrátu vztahují k plnění s místem plnění v tuzemsku, považoval žalovaný za obecně formulované. Rovněž upozorňoval na to, že byly ve stejném znění uplatněny již v předcházející žalobě proti původnímu rozhodnutí, aniž by byly předmětem odvolání, a nejsou ani nyní žalobcem nijak konkretizovány. K tvrzení žalobce ohledně důkazní povinnosti, která leží na správci daně, žalovaný konstatoval, že v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení a dalších podáních. Žalobcem uváděná tvrzení navazující na jím předložený přehled příjmů za roky 2009 a 2010 by tedy byl povinen prokázat žalobce, nikoli správce daně, resp. žalovaný. Podotkl, že s ohledem na předmět daňového řízení muselo být žalobci jasné, jaké podklady má dokládat. Dané dokazuje i skutečnost, že žalobce v reakci na otázku správce daně při ústním jednání konaném dne 25. 10. 2013 předložil přehled obsahující příjmy za rok 2009 a 2010, kde ve sloupci kumulace obrátu použil sám pojem obrát.
9. Žalovaný nesouhlasil ani s argumentací žalobce, že se správce daně nezabýval otázkou, zda je jeho příjem pouze nájemným, nebo zahrnuje služby spojené s nájmem. Žalovaný uvedl, že správce daně v rámci své vyhledávací činnosti zjistil, že žalobce má dlouhodobě se opakující, nikoli nahodilé, příjmy z pronájmu, které vstupují do obrátu pro povinnou registraci k DPH. V případě žalobce se tak jednalo o soustavný pronájem po dobu 22 po sobě jdoucích měsíců. Za pochybení žalovaný nepovažoval postup, kdy v rámci nového projednání věci nevyzval žalobce k navržení důkazních prostředků. Upozornil na skutečnost, že důvodem zrušení jeho předešlého rozhodnutí byla pouze chybně použitá sazba daně 20 % k výpočtu stanovené daně ze souhrnu úplat za celé období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012. Krajský soud nezavázal žalovaného k doplnění skutkových zjištění. K námitce týkající se posouzení jednání pracovnice registračního oddělení poté žalovaný odkázal na body 41 a 42 odůvodnění napadeného rozhodnutí.
10. Závěrem žalovaný konstatoval, že nesouhlasí s tím, že by rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí č. j. 10596/14/5000-14302-711443 a následné vydání rozhodnutí Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

č. j. 1398812/14/2510-05800-506599 měnící účinnost registrace k DPH ode dne 1. 1. 2013 byla nezákonná. Byl přesvědčen, že po povoleném přezkumu došlo k nápravě rozhodnutí, které nebylo vydáno v souladu se zákonem o DPH. Žalovaný měl za to, že skutkový stav a právní posouzení jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i v celém předloženém spisovém materiálu. Navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Replika žalobce k vyjádření žalovaného

11. V podání ze dne 1. 10. 2018 žalobce předeslal, že mu nic nebrání v tom, aby se pokusil soud přesvědčit o svém názoru i v těch bodech, ve kterých se mu to v předchozím řízení nepodařilo. Konstatoval, že pro doručení není (*žalobce patrně myslel „je“, pozn. soudu*) rozhodující stav plné moci ke dni doručení rozhodnutí, a nikoli ke dni odeslání. Stav plné moci je podstatný pro to, aby správce daně neporušil mlčenlivost. Pokud se však v době doručování zmocnění změní, musí podle žalobce správce daně doručit znovu novému zmocněnci, což jednoznačně vyplývá z daňového řádu. Zdůraznil, že není možné zbavit daňový subjekt práva změnit zástupce v době doručování rozhodnutí. Podle žalobce není rozhodné, zda absence doručení je, či není takovou vadou rozhodnutí, kterou má na mysli § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu; podstatné je, že vadné doručení mělo za následek znemožnění navrhování důkazních prostředků novým zmocněncem.
12. Žalobce byl přesvědčen, že z celého řízení je zřejmé, že neskončilo tím, že žalobce neprokázal nesplnění podmínek pro povinnou registraci, ale tím, že žalovaný dospěl k závěru, že podmínky pro registraci splnil. Pokud správce daně učinil takový závěr, podle žalobce tím na sebe převzal důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu. Závěrem žalobce uvedl, že podstatnou vadu řízení spatřuje v tom, že dokazování nebylo ze strany žalovaného vedeno profesionálně a za užití přesných termínů. Žalobce nebyl vyzván k předložení a doložení obratu, ale k předložení a doložení příjmů, přičemž nemusel vědět, že tím správce daně myslel obrat.

Posouzení věci soudem

13. 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 žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
14. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
15. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

16. Nejprve se soud zabýval namítanou nicotností napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval ve vadném doručení napadeného rozhodnutí, resp. v absenci jeho doručení. Podle § 105 odst. 2 daňového řádu platí, že „*[n]icotné je rozhodnutí, pokud*
- a) *správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný,*
 - b) *trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo*
 - c) *je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.“*
17. Z § 27 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že „*[o]soba zúčastněná na správě daní si může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat.*“ Podle odstavce 2 téhož ustanovení platí, že „*[p]lná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně.*“ Z § 28 odst. 4 daňového řádu pak plyne, že „*[z]volí-li si zmocnitel nového zmocněnce, platí, že okamžikem uplatnění nové plné moci u správce daně vypověděl plnou moc dosavadnímu zmocněnci v rozsahu, ve kterém byla udělena plná moc novému zmocněnci.*“
18. V souvislosti s vymezením pojmu nicotnost soud předně poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006-74, publ. pod č. 1629/2008 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil, že „*[n]icotnost (někdy též označována jako nulita, paakt, absolutní zmatečnost, pseudorozhodnutí, nonnegotium, zdánlivý akt, pa-akt, právní nullum, neexistence, naprostá (absolutní) neplatnost, či dokonce procesní potrat) představuje specifickou kategorii vad správních rozhodnutí. Tyto vady jsou však vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a rovněž i nezhojitelnými. Rozhodnutí, které jimi trpí je rozhodnutím nicotným. Nicotné rozhodnutí však není „běžným“ rozhodnutím nezákonným, nýbrž „rozhodnutím“, které pro jeho vady vůbec nelze za veřejněmocenské rozhodnutí správního orgánu považovat, a které není sto vyvolat veřejnoprávní účinky. Zatímco v případě „běžných“ vad správních rozhodnutí se na tato, s ohledem na uplatnění zásady presumpce platnosti a správnosti správních aktů, hledí jako na rozhodnutí existující a způsobilá vyvolávat příslušné právní důsledky a působit tak na sféru práv a povinností jejich adresátů, v případě nicotných správních rozhodnutí se ani tato zásada neuplatní.*“ Nicotnost je tak nezbytné považovat za samostatný právní institut, který je odlišný od institutu nezákonnosti z hlediska právních účinků dotčeného správního aktu. Nezákonné rozhodnutí existuje, je právně závazné, vynutitelné a vychází se z presumpce jeho správnosti, dokud není zrušeno. Naproti tomu nicotnost představuje těžkou, kvalifikovanou vadu rozhodnutí, která je podstatně závažnější než nezákonnost. Proto se na nicotné rozhodnutí vždy hledí jako na neexistující a zdánlivý správní akt, který nezakládá žádné právní následky, nemusí být respektován veřejnou mocí, dokonce ani nesmí být vynucován. Nicotnost nelze zhojit uplynutím času a je možné k ní kdykoli přihlédnout z úřední povinnosti.
19. V posuzované věci však napadené rozhodnutí netrpí takovými těžkými vadami, aby bylo nutno je považovat za neexistující správní akt. Namítá-li žalobce, že mu napadené rozhodnutí nebylo řádně doručeno, resp. že žalovaný pochybil, když je nedoručil žalobcem nově zvolenému zmocněnci, soud uvádí, že v uvedeném nelze spatřovat nicotnost napadeného rozhodnutí. Případné nesprávné adresování či doručení rozhodnutí je vadou procesní, vadou řízení, která ovšem není schopna založit nicotnost vydaného rozhodnutí.
20. Nadto soud uvádí, že v posuzovaném případě k vadnému doručení napadeného rozhodnutí ani nedošlo. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, žalobce dne 14. 3. 2014 zmocnil k

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zastupování ve věci již podaného odvolání proti platebnímu výměru ze dne 27. 1. 2014, č. j. 247143/14/2510-24802-503376, Ing. Miroslava Tomáška, daňového poradce, který jej zastupoval po celou dobu odvolacího řízení. Dne 11. 9. 2017 žalovaný obdržel na základě své žádosti informaci od správce daně, že do současnosti nedošlo u žalobce ke změně zastoupení. Dne 12. 9. 2017 žalovaný rozhodl o odvolání žalobce žalobou napadeným rozhodnutím, které dne 13. 9. 2017 zaslal zmocněnému zástupci žalobce Ing. Miroslavu Tomáškovu do datové schránky. Až dne 14. 9. 2017 správce daně obdržel od žalobce, resp. jeho nově zvoleného zmocněnce společnosti AGIS a. s., doplnění odvolání, k němuž byla připojena plná moc podepsaná žalobcem a jeho zmocněncem dne 13. 9. 2017.

21. Shora citovaný § 27 odst. 2 daňového řádu stanoví, od kterého okamžiku je plná moc udělená zástupci daňového subjektu účinná vůči správci daně. Podle uvedeného ustanovení plná moc prokazující vztah zastoupení mezi daňovým subjektem a jeho zástupcem může být vůči správci daně účinná až od okamžiku, kdy je mu předložena (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2015, č. j. 4 Afs 8/2015-39, a ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 88/2013-66). Zdejší soud zároveň připomíná, že podle § 101 odst. 2 daňového řádu platí, že *„[r]ozhodnutí je vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení; rozhodnutí, které se nedoručuje, je vydané okamžikem, kdy bylo podepsáno úřední osobou.“*
22. V projednávané věci došlo k doručení nové plné moci ze dne 13. 9. 2017 správci daně až dne 14. 9. 2017, tj. den po vydání žalobou napadeného rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 2 daňového řádu. Žalovanému se předmětná plná moc dostala do dispozice až 18. 9. 2019, kdy mu ji zaslal právě správce daně. S ohledem na shora uvedené tedy žalovaný nepochybil, když předmětné rozhodnutí doručil Ing. Miroslavu Tomáškovu, neboť tento byl v době vydání napadeného rozhodnutí (tj. jeho vyhotovení a odeslání žalovaným) oprávněn k jeho přijetí z pozice žalobcem zvoleného zmocněnce. Soud nijak nezpochybňuje žalobcovo právo změnit svého zmocněnce, nicméně trvá na tom, že pokud byla tato změna daňovým orgánům oznámena až po vydání napadeného rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 2 daňového řádu, nemá žádný vliv na jeho doručení. Soud dodává, že dosavadní zmocněnec žalobce byl povinen jej řádně vyrozumět o doručení napadeného rozhodnutí i poté, kdy zastoupení skončilo, což také učinil, jak je zřejmé ze skutečnosti, že žalobce podal proti napadenému rozhodnutí včasnou žalobu, v níž řádně vymezil žalobní body. Pochybení rovněž nelze shledat ani v postupu žalovaného, který se odmítl zabývat třemi doplněními odvolání (ze dne 15. 9. 2017, 20. 9. 2017 a 5. 10. 2017) včetně příloh, zaslanými novým zmocněncem žalobce, neboť tato byla žalovanému zaslána až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Soud s ohledem na uvedené uzavírá, že neshledal žalobou napadené rozhodnutí nicotným a ani nezjistil žádné pochybení v doručování žalobou napadeného rozhodnutí ze strany žalovaného. Žalobní námitka není důvodná.
23. Poté se soud zaměřil na namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval v tom, že se daňové orgány nezabývaly otázkou příležitosti příjmů z pronájmu, resp. naplněním kritérií doplňkové činnosti vykonávané příležitostně. Upozorňoval také na to, že se správce daně nezabýval otázkou, zda se částky zahrnované do obratu za rok 2009 vztahují ke zdanitelným plněním uskutečněným v tomto roce a s místem plnění v tuzemsku, a v případě příjmů z pronájmu otázkou, zda je tento příjem pouze nájemným, nebo zahrnuje služby spojené s nájmem, které se nájemci přeučtovávají a nezahrnují se do obratu. Po pečlivém prostudování jednotlivých podání žalobce uplatněných v průběhu daňového řízení soud shledal, že žalobce v žádném z těchto podání netvrdil, že by se některé částky zahrnuté do obratu za rok 2009 mohly vztahovat ke Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zdanitelným plněním uskutečněným nikoli v tomto roce nebo s místem plnění mimo tuzemsko, ani že by příjmy z pronájmu uvedené v žalobcem předložených přehledech příjmů za roky 2009 a 2010 mohly zahrnovat služby spojené s nájmem, které se do obratu nezapočítávají. Žalobce toliko při jednání dne 25. 10. 2013 poznamenal, že do příjmů z pronájmu chybně uvedl i příjmy ze záloh zúčtovatelných s nájemcem, nicméně předmětné přehledy předložil až následně dne 8. 11. 2013, tudíž lze oprávněně očekávat, že tyto přehledy již žalobcem namítané (a nijak konkrétně nevyčíslené) služby spojené s nájmem nezahrnují.

24. Soud dále nepřehlédl, že žalobce ve svém podání ze dne 4. 6. 2015 pouze obecně poznamenal, že obrat z podnikání za roky 2009 a 2010 je v rozporu s definicí obratu uvedenou v zákoně o DPH, aniž by specifikoval, v čem měl tento rozpor spočívat. Žalobce tedy v daňovém řízení netvrdil, natož aby prokázal, že by některé konkrétní částky neměly být do obratu zahrnuty a z jakého důvodu, tudíž daňovým orgánům nevznikla povinnost se tím zabývat a v nezodpovězení uvedených otázek nelze spatřovat nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Dokonce i v žalobě a v replice zůstal žalobce toliko u obecného tvrzení, aniž by označil jakýkoli konkrétní do obratu započítaný příjem, který se podle něj vztahuje ke zdanitelnému plnění uskutečněnému mimo období, za které byl obrat vyčíslen, nebo s místem plnění mimo Českou republiku, a netvrdil ani to, že některý z vykázaných příjmů z pronájmu uvedených v jím předložených přehledech příjmů za roky 2009 a 2010 zahrnuje služby spojené s nájmem v určité konkrétní výši. Předmětné námitky proto soud současně vyhodnotil jako účelové.
25. Po řádném prostudování odůvodnění napadeného rozhodnutí soud konstatuje, že otázkou příležitosti příjmů z pronájmu se žalovaný zabýval v odstavcích 44 a 45 na straně 11 napadeného rozhodnutí, kde popsal, že žalobce pronajímal bytové jednotky dlouhodobě a soustavně, a proto se nejednalo o doplňkovou činnost vykonávanou příležitostně, ale o soustavný pronájem. Tím žalovaný mimo jakoukoli pochybnost reagoval na námitky týkající se příležitosti pronájmu. Za situace, kdy žalovaný nepovažoval za splněné kritérium činnosti vykonávané příležitostně, nemělo podle názoru soudu význam blíže se zabývat pojmem doplňkové činnosti, tudíž má soud za to, že odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně vyvrací jednotlivé odvolací námitky. Soud dále připomíná, že podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu po odvolacím orgánu nelze požadovat, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100). Těmto požadavkům žalovaný v projednávané věci dostal, neboť z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakých zjištění vycházel a jak o nich uvažil. Soud tedy shledal napadené rozhodnutí plně přezkoumatelným a uvedené žalobní námitky nedůvodnými.
26. Před vypořádáním žalobních bodů týkajících se prekluze daňové povinnosti, resp. argumentace, že lhůta uvedená v § 148 daňového řádu by měla limitovat i počátek dvanáctiměsíční lhůty pro počítání obratu, který může správce daně zpětně zohlednit při určení splnění podmínky registrace k DPH a aplikaci § 98 zákona o DPH, považuje soud za potřebné zodpovědět námitky upozorňující na údajně nedostatečné zjištění podmínek pro stanovení daně.
27. Podle § 95 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012 platilo, že „*fosoba 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*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

kterém překročila stanovený limit.“ Z § 94 odst. 1 téhož zákona přitom vyplývalo, že „[o]soba 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.“ V § 6 odst. 1 pak daňový řád stanovil rozhodnou výši obratu 1 000 000 Kč za nejvýše dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

28. Soud připomíná, že námitkou žalobce, že správce daně dostatečně nezjistil podmínky pro stanovení daně, neboť řádně nezjistil výši obratu žalobce za jednotlivé měsíce v letech 2009 a 2010, i námitkami brojícími proti způsobu stanovení obratu, datu jeho stanovení a posouzení povahy příjmů z pronájmu se zabýval již ve svém předchozím rozsudku ze dne 22. 8. 2017, č. j. 15 Af 92/2015-49, jímž zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného v dané věci, a v aktuálním soudním řízení neshledal důvod pro změnu svých závěrů tam učiněných. Soud je tedy toho názoru, že správce daně řádně zjistil výši obratu žalobce za jednotlivé měsíce v letech 2009 a 2010. Je nezbytné, aby si žalobce uvědomil, že správce daně přitom nevycházel jen z příjmů uvedených v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009, resp. 2010, ale rovněž – jak správně poukazuje žalovaný – z přehledů, které správci daně předložil sám žalobce, a to v přímé reakci na otázku položenou správcem daně při ústním jednání konaném dne 25. 10. 2013, kdy z dosažených příjmů z podnikání za zdaňovací období roku 2009, resp. 2010, překročil obrat pro registrační povinnost. Není tedy pravdou, že by správce daně žalobce vyzýval jen k doložení příjmů a že žalobce nemusel vědět, že má doložit obrat. K námitce žalobce, že správce daně neformuloval své otázky přesně a že dokazování nebylo vedeno profesionálně, soud dodává, že nejpozději od 25. 10. 2013 musel žalobce zcela jednoznačně vědět, že správce daně zkoumá, kdy žalobce překročil obrat pro registraci k DPH. Ani tato námitka tak není důvodná.
29. Žalobce sám předložil přehledy obsahující jeho příjmy za roky 2009 a 2010, ze kterých správce daně vycházel při posuzování, zda byl žalobce povinen registrovat se k DPH, a které byly společně s daňovými přiznáními k dani z příjmů fyzických osob žalobce za zdaňovací období roků 2009 a 2010 pro tyto účely dostačující, tudíž podle názoru soudu není relevantní žalobcova námitka, že neměl povinnost uchovávat potřebné doklady pro hodnocené období, v důsledku čehož údajně nebylo možno objektivně zjistit, zda byly, či nebyly splněny podmínky pro registraci k DPH. Také tuto námitku proto soud vyhodnotil jako nedůvodnou. Soud nesouhlasí ani s názorem žalobce, že správce daně způsobil jeho důkazní nouzi tím, že ačkoli měl dlouhodobě k dispozici informace o tom, že by mohly být splněny podmínky pro povinnou registraci k DPH, nekonal, resp. konal nedůsledně. Žalobce především nijak nespecifikoval, v čem spatřuje onu údajnou důkazní nouzi, když splnění podmínek pro vznik povinnosti registrovat se k DPH bylo prokázáno přehledy příjmů předloženými samotným žalobcem a základ daně za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012 byl prokázán žalobcem doloženými fakturami za zdanitelná plnění jím poskytnutá a příslušnými výpisy z účtu vyžádanými přímo od banky. Samotné prodlení správce daně při vyhodnocování, zda byly splněny podmínky pro registraci žalobce k DPH, tak podle názoru soudu žalobce nijak nepoškodilo, naopak v jeho prospěch způsobilo prekluzi daňové povinnosti k DPH za období do 30. 9. 2010.
30. Soud připomíná, že žalobce v přehledu za rok 2009 vyčíslil své příjmy z podnikání (ve sloupci kumulace obratu – žalobce sám použil pojem obrat – uvedl celkovou částku Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

960 950 Kč) a příjmy z pronájmu (ve sloupci kumulace pronájmu uvedl celkovou částku 42 773 Kč), které dohromady za rok 2009 činily 1 003 723 Kč. Uvedené znamená, že žalobce nejpozději ke dni 31. 12. 2009 překročil obrat stanovený v § 6 odst. 1 zákona o DPH a podle § 95 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012 mu vznikla povinnost podat přihlášku k registraci k DPH do 15. 1. 2010, což neučinil. Z přehledu za rok 2010, v němž žalobce rovněž vyčíslil své příjmy z podnikání a z pronájmu a rovněž užil pojmu obrat, pak podle zjištění soudu plyne, že žalobce překročil obrat 1 000 000 Kč stanovený v § 6 odst. 1 zákona o DPH, tj. obrat za dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, rovněž ke dni 28. 2. 2010 (obrat 1 046 066 Kč), ke dni 31. 3. 2010 (obrat 1 050 928 Kč), ke dni 30. 4. 2010 (obrat 1 031 897 Kč), ke dni 31. 5. 2010 (obrat 1 125 355 Kč), ke dni 30. 6. 2010 (obrat 1 107 604 Kč), ke dni 31. 7. 2010 (obrat 1 233 211 Kč) a ke dni 31. 8. 2010 (obrat 1 189 991 Kč).

31. Pokud žalobce namítá, že se správce daně nezabýval otázkou, zda částky zahrnované do obratu se vztahují k plněním s místem plnění v tuzemsku, soud zdůrazňuje, že žalobce v daňovém řízení netvrdil a neprokázal, že v přehledu za rok 2009 nebo 2010, zahrnujícím příjmy z podnikání a příjmy z pronájmu, byla započítána nějaká zdanitelná plnění, která se neuskutečnila v roce 2009, resp. 2010, nebo v tuzemsku. Správce daně proto mohl oprávněně předpokládat, že přehled vypracovaný žalobcem užívající pojmu obrat zahrnuje výhradně zdanitelná plnění uskutečněná v roce 2009, resp. 2010, a v tuzemsku. V této souvislosti rovněž nelze opomenout skutečnost, že to byl právě žalobce, kdo s odkazem na prekluzi daňové povinnosti odmítl předložit správci daně faktury za rok 2009 a za první tři čtvrtletí roku 2010, čímž mu znemožnil zkontrolovat, zda se všechny položky uvedené v přehledu vztahují ke zdanitelným plněním uskutečněným v roce 2009 a 2010.
32. Žalobce se mýlí, pokud se domnívá, že v daném případě neexistují žádné skutečnosti, které měl jako daňový subjekt tvrdit či prokazovat. V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení totiž není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Pokud tedy správce daně na základě žalobcových daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2009 a 2010 a žalobcem předložených přehledů příjmů za roky 2009 a 2010 prokázal, že žalobce překročil zákonem stanovený obrat a vznikla mu povinnost podat přihlášku k registraci k DPH, zatímco žalobce ve svých podáních tvrdil opak, bylo v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu povinností žalobce toto své tvrzení prokázat, což neučinil. Žalobce v průběhu daňového řízení netvrdil (natož aby prokázal) cokoli konkrétního, pokud jde o data uskutečnění jednotlivých zdanitelných plnění či místo plnění. Ani v původní žalobě a ani nyní pak nespécifikoval, jaká konkrétní úplata zahrnutá do obratu za rok 2009 (popř. 2010) se týkala zdanitelného plnění neuskutečněného v tomto roce nebo v tuzemsku.
33. Ve vztahu k příjmům z pronájmu považuje soud za rozhodující to, zda spadají do kategorie doplňkové činnosti uskutečňované příležitostně ve smyslu § 6 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, tj. zda se započítávají do obratu rozhodného pro vznik registrační povinnosti, či nikoli. V této souvislosti žalobce namítal, že pronájem realizoval pouze příležitostně, pokud se naskytla možnost. Příležitostnost těchto příjmů viděl žalobce v tom, že pronajímané nemovitosti koupil hlavně za účelem spekulativního růstu jejich ceny a pronajímal je jen v době, kdy byla situace na trhu pro prodej nepříznivá. Soud se plně ztotožňuje se závěrem žalovaného, že pokud žalobce pronajímal bytové jednotky Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dlouhodobě a soustavně, nemůže se jednat o doplňkovou činnost vykonávanou příležitostně, přičemž soud klade důraz právě na slovo příležitostně. Z přehledů o příjmech za roky 2009 i 2010, které žalobce předložil správci daně dne 8. 11. 2013, vyplývá, že žalobce od března 2009 až do prosince 2010 každý měsíc, tj. minimálně po dobu 22 měsíců, inkasoval příjem z pronájmu. V tomto směru podle názoru soudu rozhodně nelze pronájem považovat za příležitostný, když právě popsaná dlouhodobost a soustavnost pojmově vylučuje, aby pronájem měl charakter činnosti příležitostné, tj. nepravidelné, nahodilé, nárazové. Příležitostnost pronájmu pak není možné spatřovat ani v tom, že koupě nemovitostí měla jiný účel než jejich pronájem, neboť účel koupě nic nemění na tom, že žalobce předmětné nemovitosti soustavně a dlouhodobě (nejméně po dobu 22 po sobě následujících měsíců) pronajímal. Žalobcem předestřený výklad pojmu příležitostně by navíc umožňoval obcházení zákona, neboť za příležitostnou by bylo možné považovat jakoukoli činnost vyvíjenou s využitím prostředku, o němž by daňový subjekt tvrdil, že účel jeho koupě byl jiný. Pokud pronájem realizovaný žalobcem není činností vykonávanou příležitostně, ztrácí na významu zabývat se otázkou, zda se jedná o doplňkovou činnost. Soud proto uzavírá, že daňové orgány postupovaly správně, pokud příjem z pronájmu zahrnuly do celkového obrátu žalobce za roky 2009 a 2010.

34. Soud nepřisvědčil ani žalobcově námitce, že jej žalovaný zkrátil na jeho právech tím, že vydal napadené rozhodnutí, aniž by jej vyzval k navržení důkazních prostředků umožňujících správné rozdělení základu daně do období se změněnou sazbou daně. Soud ve shodě se žalovaným poznamenává, že již zmíněným rozsudkem ze dne 22. 8. 2017, č. j. 15 Af 92/2015-49, zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného z toho důvodu, že žalovaný nesprávně retroaktivně aplikoval § 98 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2012 i na zdanitelná plnění uskutečněná žalobcem v období od 1. 10. 2010 do 31. 3. 2011, kdy byla sazba daně stanovená náhradním způsobem odlišná, a v důsledku toho stanovil žalobci daň v nesprávné výši. Za dané situace nebylo podle názoru soudu povinností žalovaného vyzývat žalobce k navržení důkazních prostředků, nýbrž výhradně stanovit DPH s využitím správných sazeb této daně. Nové posouzení a stanovení daně tak nevyžadovalo doplnění skutkových zjištění. Ostatně ani sám žalobce v žalobě ani v replice neuvedl, jaká konkrétní zdanitelná plnění byla podle něj nesprávně zdaněna vyšší sazbou daně, ačkoli měla spadat do období s nižší sazbou daně. Soud proto dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že by jej žalovaný uvedeným postupem jakkoli zkrátil na jeho právech, když v tomto směru žalobce dokonce ani nepřednesl žádná dostatečně konkrétní tvrzení.
35. Žalobce se mylí, pokud se domnívá, že správce daně neprokázal hodnoty, z nichž daň stanovil. K tomuto velmi obecnému tvrzení žalobce soud poznamenává, že správce daně vycházel při stanovení výše daně z podkladů předložených samotným žalobcem, a to především z faktur za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012 a z výpisů ze žalobcova účtu. Tyto podklady podle názoru soudu dostatečně prokazují výši základu daně, předmětná námitka proto není důvodná.
36. K námitkám žalobce týkajícím se otázek prekluze soud předně zdůrazňuje, že v projednávané věci nebylo rozhodováno o registraci žalobce k DPH (o registraci žalobce k DPH s účinností od 1. 1. 2013 rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 14. 5. 2014, č. j. 1398812/14/2510-05800-506599, které žalovaný potvrdil svým rozhodnutím ze dne 5. 5. 2015, č. j. 13778/15/5300-22444-704601; tato rozhodnutí však nejsou předmětem soudního přezkumu v této věci), nýbrž o stanovení této daně náhradním způsobem při nesplnění registrační povinnosti. Podle čl. II bodu 4 zákona č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon o Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

DPH a další související zákony, platí, že „[o]soba povinná k dani, která nesplnila povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1 nebo § 95 odst. 2 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dnem nabytí účinnosti tohoto zákona stává plátcem a je povinna do 15 dnů od tohoto dne podat přihlášku k registraci. Správce daně stanoví daň z přidané hodnoty náhradním způsobem podle § 98 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“ Z § 98 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012 přitom vyplývá, že „[n]esplní-li osoba povinná k dani povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1 nebo podle § 95 odst. 2 písm. a), stanoví správce daně daň náhradním způsobem.“

37. Vycházejí z citovaných ustanovení soud konstatuje, že podmínkou pro stanovení DPH náhradním způsobem podle § 98 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012 není rozhodnutí o registraci k DPH, ale výhradně nesplnění registrační povinnosti ze strany osoby povinné k dani za situace, kdy jí podle zákona vznikla povinnost se k DPH registrovat. Soud nemá pochyb o tom, že žalobce překročil v § 6 odst. 1 zákona o DPH stanovenou výši obrátu pro povinnou registraci k DPH, a to ke dni 31. 12. 2009 a poté rovněž ke dni 28. 2. 2010, ke dni 31. 3. 2010, ke dni 30. 4. 2010, ke dni 31. 5. 2010, ke dni 30. 6. 2010, ke dni 31. 7. 2010 a ke dni 31. 8. 2010, aniž by splnil svou tímto vzniklou zákonnou povinnost podat přihlášku k registraci podle § 95 odst. 1 zákona o DPH. Podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem tak byly podle názoru soudu splněny.
38. Soud nepřehlédl, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 9. 2017, č. j. 10 Afs 329/2016-51, publ. pod č. 3637/2017 Sb. NSS, s poukazem na časovou podmíněnost zásahů státní moci do sféry práv a povinností adresátů právních norem vyslovil, že „[p]rávo registrovat daňový subjekt z moci úřední jako plátce daně z přidané hodnoty (§ 129 odst. 3 ... daňového řádu) zaniká ve lhůtě podle § 20 odst. 2 daňového řádu.“ Tento závěr Nejvyššího správního soudu ani žalobcova argumentace upozorňující na protiprávnost odvození povinnosti registrace plátce DPH od obrátu za dobu předcházející lhůtě pro vyměření daně však nejsou pro projednávanou věc relevantní, neboť v tomto případě nešlo o registraci žalobce k DPH, ale o stanovení daně náhradním způsobem, jehož podmínkou není samotná registrace k DPH.
39. V projednávané věci žalobce opakovaně přesahoval kvalifikovaný obrat za dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, a to minimálně do 31. 8. 2010, povinnost registrovat se k DPH mu tak opakovaně vznikala vždy k 15. dni každého následujícího měsíce, naposledy minimálně i k 15. 9. 2010. Správce daně tedy mimo jakoukoli pochybnost prokázal, že žalobci vznikla povinnost registrovat se k DPH. Pokud za dané situace správce daně stanovil žalobci DPH náhradním způsobem za období počínaje dnem 1. 10. 2010, učinil tak plně v souladu s § 98 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012 a v bezprostřední návaznosti na porušení žalobcovy povinnosti se registrovat k DPH, a to aniž by žalobcova daňová povinnost prekludovala. Stejně tak považuje soud za zcela správné, že daň byla žalobci náhradním způsobem stanovena pouze za období do 31. 12. 2012, což přesně odpovídá výše citovanému čl. II odst. 4 zákona č. 502/2012 Sb.
40. Soud připomíná, že podle § 99 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012 bylo zdaňovacím obdobím žalobce, jehož obrat nedosáhl částky 10 000 000 Kč, kalendářní čtvrtletí. V případě čtvrtého čtvrtletí roku 2010, od kterého byla žalobci stanovena daň náhradním způsobem, protože sám správce daně správně shledal, že u DPH za období do 30. 9. 2010 došlo k prekluzi práva daň vyměřit, byl dnem určujícím běh prekluzivní lhůty

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

pro stanovení daně 31. 12. 2010. Tato lhůta začala plynout dne 1. 1. 2011 a podle § 148 odst. 1 daňového řádu by skončila dne 31. 12. 2013. Z § 148 odst. 3 daňového řádu však plyne, že „*byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*“ Správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu DPH za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012 dne 27. 11. 2013, tudíž lhůta pro stanovení daně počala znovu plynout od tohoto data, a její konec tak nově připadl na 27. 11. 2016. Před uplynutím této lhůty vydal správce daně dne 27. 1. 2014 platební výměr na daň stanovenou náhradním způsobem za předmětné období a žalovaný vydal též své rozhodnutí ze dne 15. 7. 2015, jímž v řízení o žalobcově odvolání tento platební výměr změnil. Toto rozhodnutí žalovaného bylo tehdejšímu zástupci žalobce doručeno dne 21. 7. 2015, čímž došlo k pravomocnému stanovení daně před uplynutím prekluzivní lhůty, do jejíhož konce v daném okamžiku zbývalo 495 dnů. Zmíněné rozhodnutí žalovaného sice zdejší soud rozsudkem ze dne 22. 8. 2017, č. j. 15 Af 92/2015-49, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, nicméně po dobu soudního řízení od 22. 9. 2015 do právní moci předmětného rozsudku dne 4. 9. 2017 lhůta pro stanovení daně neběžela (srov. § 41 s. ř. s.), tudíž ke dni 4. 9. 2017 zbývalo do prekluze daňové povinnosti ještě 432 dnů. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí již dne 12. 9. 2017 a dne 18. 9. 2017 je doručil tehdejšímu zástupci žalobce, tudíž k pravomocnému stanovení DPH žalobci náhradním způsobem za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012 došlo před uplynutím zákonné lhůty pro stanovení daně. Veškeré žalobní námitky upozorňující na údajnou prekluzi tak podle názoru soudu nejsou důvodné.

41. K námitce žalobce upozorňující na to, že mu příslušná pracovnice správce daně sdělila, že není potřeba, aby se registroval jako plátce DPH, soud zdůrazňuje, že příslušná komunikace mezi žalobcem a správcem daně se týkala výhradně roku 2012. To ostatně připustil i samotný žalobce, když poukázal na to, že reagoval na výzvu ze dne 29. 4. 2013 k doplnění údajů potřebných pro registraci k DPH, vydanou na základě jeho daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, a doložil vyplněný přehled obrátu za leden až prosinec 2012. Pokud se předmětná komunikace týkala roku 2012, pak je nutné ke stejnému období vztáhnout také sdělení pracovnice správce daně ze dne 24. 5. 2013, že žalobce je neplátce DPH. Toto sdělení, které v žádném případě nelze považovat za rozhodnutí, nic nevypovídá o relevantních skutečnostech vztahujících se k rokům 2009 a 2010 a rozhodně nemůže zakládat legitimní očekávání v tom směru, že žalobce nikdy před rokem 2012 nenaplnil podmínky pro vznik registrační povinnosti, obzvláště za situace, kdy příslušná pracovnice správce daně hodnotila výhradně skutečnosti vztahující se k roku 2012, čehož si žalobce musel být vědom. I kdyby správce daně vydal rozhodnutí o tom, že žalobci v souvislosti s jeho obrátem v roce 2012 nevznikla povinnost se registrovat k DPH, nemělo by to žádný vliv na posouzení, zda žalobci taková povinnost nemohla vzniknout již dříve, a v tomto ohledu by se ani nemohlo jednat o posouzení předběžné otázky, které je nutné podle § 99 daňového řádu respektovat. Je proto zcela vyloučeno, aby sdělení správce daně ze dne 24. 5. 2013 založilo žalobci legitimní očekávání, že mu v období před rokem 2012 nevznikla povinnost se registrovat k DPH. Tato žalobní námitka tedy není důvodná.
42. Námitky žalobce, že nařízení o přezkoumání rozhodnutí o registraci s účinností od 1. 9. 2013 bylo vydáno v rozporu se zákonem, že správce daně vydal rozhodnutí o registraci k DPH s účinností od 1. 9. 2013 na základě stejných podkladů a důkazů, jimiž disponoval před daňovou kontrolou, a že nezískal žádné nové důkazy, které by jej mohly vést ke

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

změně rozhodnutí o účinnosti registrace a vydání nového rozhodnutí s účinností registrace od 1. 1. 2013, tudíž skutkově pochybil, vyhodnotil soud jako zcela irelevantní pro projednávanou věc. Žalobce by měl mít na paměti, že předmětem soudního přezkumu v projednávané věci není rozhodnutí o změně data účinnosti jeho registrace k DPH, nýbrž rozhodnutí o stanovení daně náhradním způsobem, přičemž pravomocné rozhodnutí o registraci žalobce k DPH soud v tomto řízení nemůže přezkoumávat. Za situace, kdy bylo v průběhu daňové kontroly jednoznačně prokázáno, že žalobce překročil obrat 1 000 000 Kč za dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců již ke dni 31. 12. 2009 (a dále též ke dni 28. 2. 2010, ke dni 31. 3. 2010, ke dni 30. 4. 2010, ke dni 31. 5. 2010, ke dni 30. 6. 2010, ke dni 31. 7. 2010 a ke dni 31. 8. 2010) a nesplnil svou povinnost podle § 95 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012 podat přihlášku k registraci k DPH do 15. 1. 2010 (resp. např. do 15. 9. 2010 v návaznosti na překročení obratu k 31. 8. 2010), soud zdůrazňuje, že byly mimo jakoukoli pochybnost naplněny podmínky § 98 odst. 1 téhož zákona ve znění účinném do 31. 12. 2012 ve spojení s čl. II bodem 4 zákona č. 502/2012 Sb. pro stanovení daně náhradním způsobem, a to bez ohledu na průběh a výsledek pravomocně ukončeného řízení o registraci žalobce k DPH.

43. Dále se soud zabýval tvrzením žalobce, že si daňové orgány nebyly jisté, kdy žalobce skutečně překročil výši obratu rozhodnou pro registraci k DPH. Po prostudování odůvodnění napadeného rozhodnutí soud konstatuje, že žalovaný v něm striktně vychází z toho, že k překročení výše obratu 1 000 000 Kč za dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců došlo v případě žalobce již dne 31. 12. 2009. Tento závěr žalovaného považuje soud za správný a dodává, že žalobce následně předmětný obrat za relevantní období překročil ještě ve většině měsíců roku 2010, jak bylo popsáno výše. Podle názoru soudu přitom není podstatné, jaké závěry učinil žalovaný v jiných řízeních, kde ostatně nebylo předmětem náhradní stanovení DPH, nýbrž otázka žalobcovy registrace k této dani od 1. 1. 2013, což je mimo období, za které byla žalobci stanovena daň náhradním způsobem. Ani tuto námitku proto soud nepokládá za důvodnou.
44. K poznámce žalobce, že pokud správce daně dospěl po prověření údajů za rok 2012 k závěru, že povinnost registrace nevznikla a není třeba nic dalšího dokládat, platí takový závěr pro období, za která si správce daně další informace nevyžádal, opakuje, že správce daně měl dostatek podkladů pro posouzení, zda žalobce porušil povinnost registrovat se k DPH, a zda tedy byly splněny podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem podle § 98 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012 za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012. Vzhledem k tomu, že žalobce skutečně nesplnil svou povinnost registrovat se k DPH podle § 95 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012, kterou měl splnit mimo jiné nejpozději do 15. 9. 2010 (z důvodu obratu dosaženého za období od 1. 9. 2009 do 31. 8. 2010 přesahujícího 1 000 000 Kč), byly splněny podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem a výše obratu za rok 2012 na tom nemůže nic změnit.
45. Ze všech shora uvedených důvodů soud předmětnou žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
46. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejbližze 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 23. června 2021

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.