



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **J. S.**, zastoupený JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská třída 15/16, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2019, č. j. 25700/19/5300-21441-704561, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 3. 2022, č. j. 16 Af 11/2019-54,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 7. 2019, č. j. 25700/19/5300-21441-704561 (dále jen „napadené rozhodnutí“), bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 1. 2014, č. j. 189456/14/2504-24801-507309 (dále jen „platební výměr“), jímž byla žalobci stanovena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) náhradním způsobem podle § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o DPH“) za neuplatnění této daně kvůli nesplnění povinnosti se registrovat k DPH podle § 95 odst. 1 zákona o DPH, a to za zdanitelná plnění uskutečněná bez daně v období od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 311 822 Kč. Napadeným rozhodnutím byla tato částka snížena na 220 367 Kč; v ostatním zůstal výrok platebního výměru beze změny.

[2] Proti napadenému rozhodnutí brojil žalobce u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) žalobou, jíž se domáhal jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítal, že žalovaný nerespektoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 1. 3. 2018, č. j. 2 Afs 248/2017-34 (dále též „zrušující rozsudek“), jímž bylo zrušeno předchozí rozhodnutí žalovaného v této věci (ze dne 11. 8. 2014, č. j. 20849/14/5000-14301-704561); měl za to, že i nyní bylo porušeno pravidlo o aplikaci nové právní úpravy, jestliže je pro pachatele výhodnější. Žalovanému dále vytýkal nesprávný postup při stanovení teoretické výše jeho daňové povinnosti; domáhal se uplatnění režimu přenesené daňové povinnosti a práva na odpočet DPH na vstupu.

*Rozsudek krajského soudu*

[3] Krajský soud rozsudkem ze dne 29. 3. 2022, č. j. 16 Af 11/2019-54 (dále jen „napadený rozsudek“), podanou žalobu zamítl. Zdůraznil, že NSS zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku odůvodnění, aniž by jej však zavázal k tomu, jak konkrétně má v dalším řízení posoudit možnost aplikace nové (pro žalobce eventuálně příznivější) právní úpravy; to žalovaný učinil, tudíž závazný právní názor dodržel. Soud konstatoval, že z čl. II odst. 4 zákona č. 502/2012 Sb. (přechodného ustanovení novely, která ze zákona o DPH odstranila institut náhradního stanovení daně) vyplývá, že nesplnění povinnosti registrovat se k DPH v době do 31. 12. 2012 bylo protiprávní a sankcionovatelné i po 1. 1. 2013; trestnost žalobcova jednání tedy nezanikla. Stanovit daň náhradním způsobem podle § 98 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, bylo možné i po 1. 1. 2013; v tomto smyslu lze dané ustanovení považovat za součást nové právní úpravy. Krajský soud proto nepřisvědčil žalobci, že žalovaný trestnost jeho jednání posuzoval podle staré, a sankci naopak uložil podle nové právní úpravy. Podle názoru soudu žalovaný postupoval zcela správně, když žalobce postihl za (nikým nerozporované) porušení zákonné povinnosti registrovat se k DPH; porovnal přitom výši sankce podle původní úpravy s výší žalobcovy daňové povinnosti a souvisejících postihů podle nové regulace a trest stanovil tak, aby byl pro žalobce příznivější; k porušení čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“) tudíž nedošlo.

[4] K nemožnosti použití režimu přenesení daňové povinnosti, vystavování opravných daňových dokladů i uplatnění odpočtu DPH na vstupu při změně režimu krajský soud uvedl, že tyto okolnosti si žalobce zavinil sám tím, že vlastní vinou nebyl v předmětném období registrován jako plátce DPH a neplnil s tím související povinnosti. Žalobce nedoložil výši svých zásob k 1. 4. 2012; správce daně tudíž neměl tento údaj k dispozici výhradně kvůli němu, pročež odmítl jeho argumentaci, že faktickou nemožnost prokázání zásob způsobil správce daně, který mu znemožnil podat dodatečná daňová přiznání (čemuž nikdo nebránil). Dle soudu nelze opomíjet, že primárním viníkem vzniklé situace je sám žalobce, který nesplnil povinnost registrovat se od 1. 4. 2012 k DPH (tedy ani nevedl údaje vztahující se k daňové povinnosti a evidenci jeho obchodního majetku). Skutečnost, že žalobce neměl povinnost evidovat skutečné výdaje a archivovat k tomu doklady pro účely stanovení daně z příjmů fyzických osob, na tom nemůže ničeho změnit. K žalobcově námitce, že při stanovení výše odpočtu DPH na vstupu ze zásob je nutné vycházet z jejich průměrné výše ve stavebnictví (jež obvykle činí jednu čtvrtinu celoročních výdajů na

pokračování

pořízení materiálu), poukázal soud na to, že z šesti srovnávaných subjektů uplatnil nárok na odpočet daně při změně režimu pouze jeden z nich; nejedná se tedy o automatismus, a jelikož si žalobce vzniklou situaci způsobil sám, nevnímal soud tento požadavek jako oprávněný. Totéž platí i ve vztahu k odpočtu DPH z osobních automobilů.

[5] Krajský soud dále neshledal žádné pochybení žalovaného ani při stanovení daně podle pomůcek a jejich výběru. Předdeslal, že byly splněny podmínky § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť žalobce znemožnil stanovení daně dokazováním, když nevedl příslušné evidence ani nedisponoval daňovými doklady, na jejichž základě by bylo možné daň stanovit. Žalovaný jako pomůcku použil průměrný podíl uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění zjištěný za rok 2012 u tří srovnatelných daňových subjektů (zohledňující i nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění) v hodnotě 2,17. Soud z neveřejné části daňového spisu ověřil, že se skutečně jednalo o daňové subjekty se stejným druhem činnosti a se srovnatelnou výší obrátu; nepovažoval přitom za podstatné, zda k jejich registraci jako plátců DPH došlo za stejných okolností jako u žalobce (ostatně on sám se k DPH neregistroval, tudíž okolnosti ani nemohly být srovnatelné). Krajský soud naznal, že vhodnost zvolené pomůcky potvrdil i průměrný podíl uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění zjištěný přímo u žalobce za rok 2014 (tedy pozdější období), který činil 2,104; značně se tedy přiblížil zvolené pomůcce. K podílu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění zjištěných u žalobce z daňových přiznání k DPH za rok 2013 činícímu 7,114 pak soud uvedl, že žalovaný jej nepoužil pro výpočet daňové povinnosti za předmětné období, nýbrž pouze poukázal na to, že jím zvolená pomůcka (na jejímž základě vypočetl podíl 2,17) je pro žalobce výhodnější, než kdyby vycházel z podílu zjištěného za rok 2013.

## II. Kasační stížnost žalobce

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhl jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Předně obecně namítá, že celým posouzením jeho žalobních námitek prostupuje pohled soudu spočívající v tom, že nesplnil svoji povinnost se od 1. 4. 2012 registrovat jako plátce DPH, za což mu oprávněně náleží sankce. Napadenému rozsudku vytýká, že se podrobně nevypořádává s tím, že žalovaný nerespektoval závěry zrušujícího rozsudku NSS; těmi se ostatně neřídil ani krajský soud a opětovně vydal rozhodnutí, které je v rozporu s čl. 40 odst. 6 Listiny. Stěžovatel poukazuje na to, že je třeba vycházet z kontextu celého předchozího rozsudku NSS, jenž komplexně osvětluje náhled kasačního soudu na danou problematiku, nikoliv pouze z jednoho bodu odůvodnění ukládajícího žalovanému, aby ve vztahu k jeho jednání posoudil starou i novou právní úpravu. Dle stěžovatele nelze daňový subjekt trestat institutem účinným v určité době, zároveň mu ovšem výši postihu stanovit podle odlišných instrumentů upravených v právních předpisech z jiné doby. Nesouhlasí ani s posouzením otázky trestnosti svého jednání a způsobu aplikace pro něj příznivější právní úpravy. Veškerá další kasační argumentace stěžovatele týkající se tohoto bodu je doslovným opakováním žaloby.

[7] Dále stěžovatel krajskému soudu vytýká, že potvrdil nesprávný postup žalovaného při stanovování teoretické výše jeho daňové povinnosti podle právní úpravy platné od

1. 1. 2013. Za nespravedlivou považuje argumentaci soudu, že nepředložil žádné důkazní prostředky ke svým zásobám; zdůrazňuje, že v předmětném období nemusel vést daňovou evidenci, a proto ani neměl povinnost mít důkazní prostředky k zásobám. To ostatně uznal i žalovaný, když právě z tohoto důvodu nakonec přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel trvá na tom, že faktickou nemožnost prokazování jeho zásob způsobil správce daně, který od počátku daňového řízení postupoval nesprávně podle zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012; kdyby situaci hodnotil podle nové právní úpravy, byla by stěžovatelova důkazní situace mnohem lepší. Nebylo mu ani umožněno podat dodatečná daňová přiznání za předmětná zdaňovací období; v takovém případě by DPH (na rozdíl od současného stavu) nebyla hrazena z prostředků již jednou zdaněných daní z příjmů. Všechna další kasační tvrzení stěžovatele jsou opět doslovným opakováním žaloby.

### III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[8] Žalovaný má za to, že si stěžovatel nesprávně vykládá závěry vyslovené ve zrušujícím rozsudku NSS, který shledal nepřezkoumatelnost jeho předchozího rozhodnutí, neboť se v něm nezabýval tím, zda právní úprava účinná v době rozhodování nebyla ve svých důsledcích pro stěžovatele příznivější. Žalovaný však zdůrazňuje, že soud nezavázal správní orgány k tomu, aby stěžovateli doměřily DPH za použití všech institutů běžně aplikovatelných na stanovení daně (jako je odpočet daně na vstupu, možnost vystavení opravných daňových dokladů nebo režim přenesení daňové povinnosti). Konstatuje, že přechodné ustanovení čl. II odst. 4 zákona č. 502/2012 Sb. mu umožnilo stěžovateli stanovit daň náhradním způsobem, neboť nezanikla trestnost jeho jednání. Poukazuje na to, že s účinností od 1. 1. 2013 byl tento postup zrušen s tím, že osoba povinná k dani dosáhnuvší stanoveného obrátu se v daný den stává plátcem ze zákona, nikoli až v okamžiku, kdy ji správce daně zaregistruje. Postupoval v intencích závazného právního názoru NSS a v souladu s ním porovnával, zda novější právní úprava (účinná v době rozhodování správce daně) nebyla pro stěžovatele příznivější; odstranil tedy předchozí příčinu nepřezkoumatelnosti svého rozhodnutí. Správce daně přitom po zrušujícím rozsudku NSS porovnal za rozhodné období výši náhrady stanovenou dle § 98 zákona o DPH, ve znění do 31. 12. 2012, s výší daňových povinností a k nim náležejících sankcí určených dle nové právní úpravy účinné od 1. 1. 2013; výši postihu stanovil tak, aby byl pro stěžovatele příznivější (snížil mu dříve vyčíslenou daňovou povinnost).

[9] Dále žalovaný konstatuje, že stěžovatel se měl od 1. 4. 2012 stát povinně plátcem DPH a od tohoto data vést evidenci obchodního majetku (vč. majetku pořízeného přede dnem registrace); nárok na uplatnění odpočtu daně by pak prokazoval touto evidencí a přijatými doklady vystavenými plátcí DPH. Stěžovatel však žádnou z těchto povinností (jež plní daňové subjekty, které uplatňují nárok na odpočet daně při změně režimu spočívající v registraci k DPH) nesplnil; evidenci majetku nevedl a nedoložil ani jiné důkazní prostředky týkající se obchodního majetku (zásob a základních prostředků); jeho důkazní nouze přitom nebyla způsobena postupem správních orgánů. Nemožnost vystavovat opravné daňové doklady i uplatnit odpočet DPH na vstupu při změně režimu lze klást k tíži pouze stěžovateli, který v předmětném období nebyl registrován jako plátcem DPH a neplnil povinnosti plátce. Jelikož stěžovatel nedoložil za předmětné období důkazy o přijatých plněních, nezbylo žalovanému než mu stanovit daň na základě pomůcek (údajů

pokračování

šesti srovnatelných subjektů). Stěžovatel přitom nebyl zvoleným postupem poškozen, neboť správce daně při stanovení výše přijatých plnění za předmětné období aplikoval pro daňový subjekt výhodný podíl uskutečněných a přijatých plnění určený dle srovnatelných subjektů (2,17) oproti podílu plnění vykázaných samotným stěžovatelem v daňových příznacích k DPH za rok 2013 (7,1141). Stěžovateli tedy sice nebyl při stanovení daně dle pomůcek uznán nárok na odpočet daně při změně režimu, ale byl uplatněn vysoký podíl přijatých plnění v průběhu rozhodného období.

#### IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s.

[11] Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační stížnost obsahuje predestření dosavadního průběhu řízení, shrnutí závěrů krajského soudu vyslovených v napadeném rozsudku a toliko prostý (blíže nikterak konkrétně odůvodněný) nesouhlas s nimi, neboť stěžovatel se ve svém podání omezil především na sdělení, že setrvává na dosavadních tvrzeních uplatněných v žalobě. Kasační stížnost tak tvoří v největším rozsahu zcela doslovné opakování argumentace uvedené v žalobě nebo replice; stěžovatel v důsledku toho brojí téměř výhradně proti rozhodnutí žalovaného, nikoliv proti posouzení krajského soudu.

[14] Je ovšem třeba zdůraznit, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky NSS ze dne 2. 12. 2011, č. j. 2 Afs 11/2011-90, ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011-108, či ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Je na stěžovateli, aby uvedl důvody, o které opírá svou kasační stížnost, a to po stránce právní i skutkové. Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě, ale samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku, a to za procesní situace, kdy daná věc byla před krajským soudem již pravomocně skončena. Nejvyšší správní soud přitom přezkoumává rozhodnutí a postup krajského soudu; stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném soudním rozhodnutí (srov. rozsudky NSS ze dne 22. 10. 2015, č. j. 8 As 92/2015-29, ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351). Shodně jako je žalobce povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl vůči němu dopustit správní orgán v procesu vydání napadeného rozhodnutí, tak stejná povinnost tíží také stěžovatele, který to musí totéž učinit vůči rozhodnutí krajského soudu, neboť

podstatou řízení o kasační stížnosti je přezkum soudního rozhodnutí (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58). Námitkami, které vůbec nesměřují proti napadenému rozsudku, se proto kasační soud nebude zabývat.

[15] Zároveň však soud konstatuje, že se nejedná o případ, kdy by v kasační stížnosti nebyly uplatněny zhola žádné kasační důvody (taková situace by nastala, pokud by podání absolutně nereagovalo na napadený rozsudek a ani částečně nezpochybňovalo rozhodovací důvody krajského soudu, nýbrž by mířilo výlučně proti argumentaci žalovaného správního orgánu); pak by totiž bylo na místě takové podání odmítnout jako nepřipustné dle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť by se opíralo jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. (srov. usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS; dále též ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 5. 2020, č. j. 9 Azs 101/2020-17). V projednávané věci jsou tedy, i přes shora uvedené podstatné nedostatky, splněny i obsahové náležitosti kasační stížnosti dle § 106 s. ř. s., byť na samé hranici její projednatelnosti. Současně Nejvyšší správní soud upozorňuje, že není smyslem kasačního přezkumu znovu opakovat závěry vyslovené v napadeném rozsudku, pakliže se s nimi kasační soud ztotožní nebo proti nim stěžovatel nebrojí (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 1. 2019, č. j. 9 As 380/2017-46, nebo ze dne 20. 3. 2019, č. j. 3 As 49/2019-40).

[16] V předcházejícím zrušujícím rozsudku dospěl NSS k závěru, že na institut náhradního způsobu stanovení daně podle § 98 zákona o DPH, ve znění účinném v rozhodných zdaňovacích obdobích (tj. od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2012), bylo nutno nahlížet jako na trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy, pročež bylo nutné důsledně aplikovat základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy i Listiny. V odst. [38] – [40] kasační soud uvedl: *„skutečnost, že se stěžovatel dopustil finančního deliktu za účinnosti staré právní úpravy, ještě eo ipso neznamená, že mu také za tyto delikty podle starého práva může být bez dalšího uložena sankce. Takový názor by ve svých důsledcích znamenal, že tu může dojít k uložení trestu za něco, co nové právo vůbec nesankcionuje, a tedy i k přímému porušení zásady vyslovené v čl. 40 odst. 6 in fine Listiny základních práv a svobod, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější. Přijetí tohoto principu pak znamená, že nelze trestat podle starého práva v době účinnosti práva nového, jestliže nová právní úprava konkrétní skutkovou podstatu nepřevzala; analogicky to platí i tehdy, jestliže nová úprava stanoví mírnější sankce za stejné jednání. Dále je třeba zdůraznit, že rozhodnutí správce daně, které trestá podle starého práva delikt v době platnosti a účinnosti práva nového, se naprosto nemůže obejít bez toho, aby důsledně porovnálo nové a staré skutkové podstaty deliktů, a doložilo, že i podle nového práva jde ve všech případech o jednání trestné a že postih podle nového práva není pro daňový subjekt výhodnější.“* Zdejší soud proto naznal, že *„rozhodnutí, které se s touto otázkou (a tedy s dodržáním ústavního principu čl. 40 odst. 6 Listiny) vůbec nevypořádá a zcela ji pomine, je nepřezkoumatelné, protože důvody, které vedly k vyměření ukládané sankce, z něj nelze seznat“* (odst. [41]). Žalovanému pak vytknul, že se nezabýval tím, zda *„novější úprava, tedy úprava účinná v době jeho rozhodování, o které již bylo psáno výše, nebyla ve svých důsledcích pro stěžovatele příznivější. S ohledem na absenci tohoto posouzení je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné“* (odst. [43]).

pokračování

[17] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se shrnutím krajského soudu, že předchozí rozhodnutí žalovaného bylo zdejším soudem zrušeno pro jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku odůvodnění; žalovanému uloženou povinností pro další řízení přitom bylo zabývat se nejprve samotnou trestností stěžovatelova jednání podle nové právní úpravy a v případě pozitivního závěru následně tím, zda tuto novou právní úpravu (pakliže by byla pro stěžovatele eventuálně příznivější) nebylo namíste také aplikovat. Žalovaný se těmito otázkami zevrubně zabýval v odst. [11] a [21] – [49] napadeného rozhodnutí, jehož jádro fakticky tvoří právě posouzení této problematiky (ostatně sama existence registrační povinnosti stěžovatele a její nesplnění nebyla vůbec zpochybňována). Krajský soud se pak námitce údajného nedodržení pokynů kasačního soudu věnoval v odst. [17] – [19] napadeného rozsudku; nelze proto přisvědčit výtce, že se s tvrzeným nerespektováním závěrů zrušujícího rozsudku NSS dostatečným způsobem nevypořádal. Především je však třeba konstatovat zjevnou nedůvodnost námitky ignorace právního posouzení vysloveného ve zrušujícím rozsudku (jež má dle stěžovatele spočívat v nesprávných závěrech žalovaného i krajského soudu ohledně trestnosti a postžitelnosti jeho jednání), neboť kasační soud ve zrušujícím rozsudku toliko uložil správním orgánům doplnit odůvodnění rozhodnutí, aniž je však zavázal tím, jak konkrétně mají po věcné stránce spornou právní otázku (tedy právě trestnost jednání a příznivější právní úpravu) posoudit. Soud nezpochybňuje obecné tvrzení stěžovatele, že je třeba reflektovat kontext celého odůvodnění zrušujícího rozsudku, v němž byl závazný právní názor vysloven; to však ničeho nemění na shora uvedeném, neboť ani ze vzájemných souvislostí veškeré argumentace uvedené v daném rozhodnutí neplyne, že by snad žalovaný nemohl dospět k těm závěrům, jež v dalším řízení učinil. Nejvyšší správní soud proto naznal, že jím ve zrušujícím rozsudku vyslovené pokyny byly žalovaným i krajským soudem v dalším řízení dodrženy; námitka nerespektování právního posouzení kasačního soudu proto není důvodná.

[18] Podle § 98 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, platilo, že *nesplní-li osoba povinná k dani povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1 nebo podle § 95 odst. 2 písm. a), stanoví správce daně daň náhradním způsobem*. Dle odst. 2 téhož ustanovení *daň stanovenou náhradním způsobem stanoví správce daně ze základu daně, kterým je souhrn úplat náležejících osobě povinné k dani za uskutečněná zdanitelná plnění, která byla uskutečněna bez daně za období, kdy měla být osoba povinná k dani plátcem*. *Správce daně při stanovení výše daně použije sazby daně platné ke dni uskutečnění zdanitelného plnění*.

[19] Podle § 92a odst. 6 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 1. 2013, platilo, že *režim přenesení daňové povinnosti v případě, že plátce, který poskytnul zdanitelné plnění, nesplnil svou registrační povinnost ve stanovené lhůtě, nelze použít do dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je registrován jako plátce*.

[20] Podle čl. II odst. 4 zákona č. 502/2012 Sb. pak *osoba 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* (pozn.: důraz přidán NSS).

[21] Nejvyšší správní soud aprobuje názor krajského soudu, že z čl. II odst. 4 zákona č. 502/2012 Sb. jednoznačně vyplývá, že nesplnění povinnosti (za naplnění zákonných podmínek) se registrovat k DPH v době do 31. 12. 2012 bylo protiprávní a sankcionovatelné taktéž po 1. 1. 2013. Právě toto přechodné ustanovení tedy žalovanému umožnilo, aby stěžovatelovo porušení dané povinnosti v období od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2012 postihl i v době po 1. 1. 2013. Je přitom třeba zdůraznit, že stěžovatel nikterak konkrétně (kvalifikovaně) nepolemizuje s tímto závěrem soudu; ostatně jeho kasační stížnost neobsahuje ani jediný odkaz na (zcela klíčové) ustanovení čl. II odst. 4 zákona č. 502/2012 Sb.; stěžovatel tedy zjevně vůbec nereflektuje posouzení této otázky, jehož se mu v napadeném rozsudku dostalo. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že nelze přisvědčit stěžovatelově námitce, že trestnost jeho protiprávního jednání zanikla, v důsledku čehož mu nebylo vůbec možné uložit sankci.

[22] Dále stěžovatel namítá, že byl postižen sankčním instrumentem účinným v jiné době (do 31. 12. 2012), než podle jaké právní úpravy (účinné od 1. 1. 2013) mu nakonec byl uložen trest, což považuje za neakceptovatelné. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s posouzením krajského soudu, který v napadeném rozsudku uvedl, že na základě čl. II odst. 4 zákona č. 502/2012 Sb. je možné § 98 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, považovat (pro potřeby jeho aplikace v souladu s tímto přechodným ustanovením) za platnou součást právního řádu i od 1. 1. 2013; ani na tento závěr krajského soudu přitom stěžovatel v kasační stížnosti nikterak konkrétně nereaguje. Jak bylo shora konstatováno, stěžovatelem spáchané porušení povinnosti registrovat se k DPH bylo trestné podle „staré“ i „nové“ právní úpravy. Právě s ohledem na tuto skutečnost žalovaný (způsobem podrobně popsáním v napadeném rozhodnutí) porovnal výši sankce, pokud by ji stěžovateli náhradním způsobem stanovil podle původní právní úpravy, s výší jeho daňové povinnosti a souvisejících postihů podle pozdější právní úpravy; naznal přitom, že uložení postihu podle nové úpravy účinné od 1. 1. 2013 je pro stěžovatele příznivější, protože provedl korekci dříve stanovené daňové povinnosti. Není tedy dle kasačního soudu pravdou, že žalovaný zvolil jakési nedovolené „hybridní“ řešení spočívající v tom, že stěžovatelovo jednání shledal protiprávním výhradně podle staré právní úpravy a přesto mu trest uložil dle nových předpisů. K namítanému porušení čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 Úmluvy tudíž nedošlo.

[23] Stěžovatel též krajskému soudu vytýká, že potvrdil dle něj nesprávně stanovenou výši jeho daňové povinnosti podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2013; tato námitka je však značně obecná, přičemž stěžovatel ani v tomto případě nepolemizuje se závěry vyslovenými v napadeném rozsudku. Toliko uvádí, že považuje za nespravedlivý argument krajského soudu, že nepředložil žádné důkazní prostředky ohledně svých zásob (v důsledku čehož nemohl uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu při změně režimu); tvrdí přitom, že v předmětném období nemusel vést daňovou evidenci, protože ani neměl povinnost mít podklady ke svým zásobám. Nejvyšší správní soud ovšem zdůrazňuje naprosto zásadní (a stěžovatelem opomíjený) aspekt věci, že sice formálně vzato na něj nedopadaly povinnosti podle § 100 odst. 1 a 2 zákona o DPH (tj. evidovat veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti a mít přehled svého obchodního majetku), ovšem bylo tomu tak právě a pouze v důsledku toho, že porušil jinou svou (obecnější) povinnost se vůbec k DPH jako její plátce registrovat. Kasační soud považuje za neakceptovatelnou obhajobu stěžovatele, že nemá důkazní prostředky k prokázání jím uplatňovaného nároku

pokračování

proto, že kvůli svému protiprávnímu jednání k tomu nebyl ze zákona povinen. Přesvědčení stěžovatele o tom, že nemožnost prokázání jeho zásob způsobil správce daně, proto není důvodné.

#### V. Závěr a náhrada nákladů řízení

[24] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná; zamítl ji proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty poslední. O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s.

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v tomto kasačním řízení úspěch; soud proto vyslovil, že nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost; soud proto žalovanému nepřiznal náhradu nákladů řízení.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. února 2023

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu