ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Ing. A. S.,** zastoupená doc. JUDr. Martinem Kopeckým, CSc., advokátem se sídlem Revoluční 1546/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2012, č. j. 19528/12-1500-106358, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 10. 2016, č. j. 5 Af 18/2013 – 34,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Jádrem sporu je právní otázka, které všechny okolnosti má správce daně brát v potaz při určování procentuální sazby výpočtu náhrady za neuplatnění daně z důvodu nesplnění zákonné registrační povinnosti k dani z přidané hodnoty [DPH; § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 10. 2007 (dále jen zákon o DPH)].

[2] Skutkové okolnosti nejsou mezi účastníky řízení sporné.

[3] Rozhodnutím ze dne 7. 1. 2008 uložil správce daně žalobkyni povinnost náhrady ve výši 168.000 Kč za nesplnění zákonné registrační povinnosti k dani z přidané hodnoty dle

§ 98 zákona o DPH. Žalovaný změnil toto rozhodnutí k odvolání žalobkyně tak, že částku náhrady zvýšil na 175.000 Kč a ve zbytku rozhodnutí potvrdil. Proti rozhodnutí o odvolání podala žalobkyně žalobu u Městského soudu v Praze, který napadené rozhodnutí rozsudkem ze dne 1. 8. 2012 zrušil jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Soud žalovanému především vytkl, že se dostatečně nevypořádal s námitkami žalobkyně směřujícími proti jeho správnímu uvážení ve věci stanovení výše procentuální sazby náhrady. Neuvedl, zda jsou okolnosti uváděné stěžovatelkou pro správní uvážení relevantní, a pokud nejsou, tak proč tomu tak je. Žalovaný následně vydal dne 21. 12. 2012 v pořadí druhé rozhodnutí o odvolání, identifikované v záhlaví tohoto rozhodnutí.

II. Žaloba a rozsudek městského soudu

[4] Posledně zmíněné rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla žalobou u městského soudu. Podle ní je náhrada podle § 98 zákona o DPH povinnost sankční povahy. Správní orgán, který povinnost náhrady ukládá, proto musí v rámci správního uvážení hodnotit všechny okolnosti, za nichž povinnost byla porušena, následky porušení povinnosti a dosavadní chování daňového subjektu.

[5] Žalobkyně přitom nesplnila povinnost podat přihlášku k registraci k DPH pouze z důvodu přehlédnutí změny zákona. Navíc v jejím případě ani nedošlo ke krácení příjmů státního rozpočtu a jednalo se o první porušení povinnosti. Tímto se žalovaný měl zabývat. Výše sankce je bez přihlédnutí k těmto okolnostem jinak nepřiměřená.

[6] Žalobkyně rovněž nesouhlasila se způsobem výpočtu náhrady; žalovaný totiž při své úvaze použil jako jedno z hlavních hledisek výši předpokládaných daňových povinností. Přitom výše náhrady představuje součin stanovené procentuální sazby a celkových příjmů a výnosů za zdanitelná plnění uskutečněných bez daně. Z této konstrukce logicky vyplývá, že výše procentuální sazby nemůže záviset na výši celkových příjmů žalobkyně (resp. na výši jejích předpokládaných daňových povinností), ale je nutno ji stanovit s ohledem na jiné okolnosti.

[7] Městský soud žalobu zamítl. Podle § 98 odst. 1 zákona o DPH se výše náhrady za nesplnění zákonné registrační povinnosti k dani z přidané hodnoty vypočítá jako součin procentuální sazby a výše příjmů za zdanitelná plnění uskutečněná bez daně. Výše procentuální sazby přitom závisí na správním uvážení správce daně a jediným omezením, které musí správce daně ze zákona respektovat, je její horní hranice 10 %.

[8] Soud v obecnosti připustil, že v oblasti správního trestání má správní orgán povinnost přihlédnout i ke skutečnostem, které nejsou v zákoně výslovně uvedeny, ale které přesto mohou mít vliv na výši ukládané sankce (např. osobním poměrům pachatele). Tento postup se však v daném případě neuplatní, neboť zákon o DPH není předpisem upravujícím správní trestání, a náhrada podle § 98 zákona o DPH má reparační, nikoliv sankční charakter. Daňový subjekt toliko nahrazuje daň, která by náležela státu, pokud by byl daňový subjekt řádně splnil svoji registrační povinnost. Tomuto výkladu rovněž nasvědčuje novela zákona o DPH č. 302/2008 Sb., která zavedla fixní sazbu náhrady neumožňující jakékoliv správní uvážení.

[9] Veškeré námitky žalobkyně jsou tak pouze subjektivními okolnostmi, které nemohou mít dopad na úsudek o výši procentuální sazby náhrady. Konkrétně na stanovení výše náhrady nemá vliv předmět podnikatelské činnosti, ani počet odběratelů; není ani podstatné, o kolik žalobkyně přesáhla zákonnou hranici pro vznik registrační povinnosti, naopak bylo její povinností průběžně sledovat výši svého obratu; rovněž nemá vliv, z jakého důvodu nesplnila registrační povinnost; stejně tak žalovaný nepřihlédl k daňové kázni žalobkyně, neboť požadavek na řádné plnění daňových povinností dopadá na všechny daňové subjekty.

[10] Jako relevantní se naopak jeví skutečnost, že žalovaný při svém správním uvážení vzal v úvahu předpokládané daňové povinnosti žalobkyně. Toto kritérium je totiž ekonomickým ukazatelem, který má bezprostřední vliv na výši náhrady a umožňuje její adekvátní výpočet. Nelze přitom souhlasit s názorem žalobkyně, že předpokládanou daňovou povinnost reflektují celkové příjmy za zdanitelná plnění uskutečněná bez daně; mezi tyto činitele totiž není možné klást rovnítko. Dle § 98 odst. 1 zákona o DPH se výše náhrady vypočte jako součin procentuální sazby a celkových příjmů uskutečněných bez daně. Vzhledem k tomu, že druhá položka (celkové příjmy) je konstantním činitelem, výši sazby je třeba stanovit tak, aby výsledek přiměřeně odpovídal předpokládané daňové povinnosti [rozuměj vlastní daňové povinnosti ve smyslu § 4 odst. 1 písm. l) zákona o DPH]. Spíše tedy platí, že předpokládaná daňová povinnost, respektive náhrada za ni, představuje výsledek dané rovnice.

[11] Žalovaný stanovil procentuální sazbu ve výši 7 % především na základě porovnání daného případu s daňovými subjekty s obdobným předmětem podnikání a výší obratu. Je přitom zřejmé, že žalobkyně touto výší sazby nebyla poškozena, neboť její daňová povinnost za první rok od registrace k dani z přidané hodnoty dosáhla cca 15 % z jejích celkových příjmů (městský soud na tomto místě odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. ledna 2008, sp. zn. 59 Ca 109/2008, s jehož obsahem se plně ztotožňuje).

[12] Žalovaný svůj úsudek dále podpůrně opřel o délku prodlení žalobkyně s nesplněním registrační povinnosti. Je sice zřejmé, že se jedná o subjektivní kritérium, které by nemělo hrát při stanovení výše náhrady roli, ovšem úvahu žalovaného na tomto podkladě nelze označit za chybnou. Při stanovení výše náhrady primárně vycházel z předpokládané daňové povinnosti žalobkyně a s ohledem na výše řečené je evidentní, že náhradu stanovil v přiměřené výši. Nadto žalobkyně v žalobě své prodlení s registrací uznala.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[13] Rozsudek městského soudu žalobkyně (stěžovatelka) napadla kasační stížností.

[14] Institut náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti podle § 98 zákona o DPH v rozhodném znění je institut sankční povahy. V důsledku žalovaný pochybil, pokud náhradu nemoderoval. Městský soud pochybil, pokud tento postup aproboval.

[15] Výše náhrady zdanitelná plnění uskutečněná bez daně je, respektive byla dána jako součin celkových příjmů/výnosů a stanovené procentuální sazby. Stanovení procentuální sazby („až 10 %“) je věcí správního uvážení. V souladu s pravidly logického usuzování nemůže obstát tvrzení žalovaného, nesprávně akceptované soudem, že výše stanovené procentuální sazby má být závislá na výši předpokládané daňové povinnosti. Její výše totiž závisí právě na celkových příjmech/výnosech, které, řečeno zjednodušeně, představují základ daně. Není vůbec jasné, o jakou závislost by zde mělo jít (vyšší sazba u vyšší předpokládané daňové povinnosti by ve srovnání s výpočtem s použitím fixní sazby vedla k progresi náhrady, opak by vedl k její degresi). Progrese ani degrese jistě nemohla být rozumným úmyslem zákonodárce při formulaci novely publikované pod č. 635/2004 Sb., která v ustanovení § 98 zákona o DPH nahradila původní fixní sazbu rozpětím.

[16] Stanovení rozpětí procentuální sazby svědčí o tom, že zákonodárce akcentoval sankční povahu náhrady. Toto stanovisko zastává i odborná literatura (Kobík, J.: *Téma „Procesní souvislosti zákona o dani z přidané hodnoty“ potřetí*, DEx - Daňový expert, Wolters Kluwer, č. 2/2005). Ta dovozuje sankční povahu náhrady z formy rozhodnutí s povinným odůvodněním a připuštěním opravného prostředku s odkladným účinkem (oproti platebnímu výměru, který se neodůvodňuje a proti kterému opravný prostředek nemá odkladný účinek v případě stanovení daňové povinnosti).

[17] Ve prospěch závěru o sankční povaze institutu náhrady paradoxně svědčí i tvrzení z vyjádření žalovaného k žalobě, v němž se uvádí: *„Lze tedy konstatovat, že předpokladem pro uložení povinnosti k náhradě je pouze a jen samotné nesplnění registrační povinnosti.“* Jestliže je tomu tak, nemůže jít o náhradu v pravém slova smyslu (ta by vyžadovala vznik újmy státnímu rozpočtu; k té však v daném případě vzhledem k charakteru ekonomické aktivity stěžovatelky dojít nemohlo).

[18] Skutečnost, že se zákonodárce v § 98 zákona o DPH omezil na stanovení horní hranice procentuální sazby a že nevymezil žádná hlediska pro uplatnění správního uvážení, nasvědčuje buď závěru, že předmětná právní konstrukce nebyla ústavně konformní (lze poznamenat, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2010, č. j. 1 Afs 59/2010 - 49, který konstatoval soulad § 98 zákona o DPH s ústavním pořádkem, se netýkal úpravy zakládající možnost správního uvážení), nebo že je, respektive bylo třeba zohlednit skutečně všechny okolnosti případu, tedy i takové okolnosti na straně plátce daně, jakými jsou charakter jeho ekonomické aktivity a zejména též jeho daňová kázeň. (Uvedený závěr by měl přitom platit i tehdy, kdyby soud sankční povahu předmětné náhrady neuznal.) V napadeném rozhodnutí žalovaný z „vedlejších“ okolností případu zohlednil pouze délku prodlení, která je v neprospěch stěžovatelky, a nepřipustil možnost zohlednit jiné okolnosti, které by svědčily v její prospěch.

[19] Na okraj lze podotknout, že rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 59 Ca 109/2008, na který odkazuje žalovaný a s nímž se v napadeném rozsudku ztotožňuje Městský soud v Praze, se otázkou sankční povahy předmětného institutu nezabýval, respektive se s ní argumentačně nevypořádal.

[20] K otázce přiměřenosti a k tvrzení žalovaného, že využil znalosti a zkušenosti získané *„v porovnávání a v posuzování s obdobnými případy“* [na (nečíslované) str. 6 jeho

vyjádření k žalobě] si stěžovatelka dovoluje upozornit na případ, kdy celková výše příjmů byla zhruba trojnásobná a prodlení s nesplněním registrační povinnosti činilo více než 3 roky a sazba byla stanovena ve výši 5 % (informace získaná z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 9. 2014, č. j. 8 Af 39/2010 – 66). Rozdíl výše náhrady by činil více než 35.000 Kč, což stěžovatelka nepovažuje za nepodstatné.

[21] Žalovaný se ve vyjádření ztotožňuje s napadeným rozsudkem městského soudu. Předpokladem k uložení náhrady podle § 98 odst. 1 zákona o DPH je pouze samotné nesplnění registrační povinnosti. Nejedná se tedy o správní trestání. Reparační funkci uvedeného institutu vyslovil již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 1. 2014, č. j. 9 Afs 35/2013 – 21.

[22] Výše procentuální sazby není nepřiměřená. Posledně citované ustanovení uvádí maximální výši stanovené náhrady. Pouze touto hranicí je správce daně při správním uvážení limitován. Žalovaný má za to, že zohlednil všechny relevantní okolnosti ve své úvaze, včetně skutečnosti, že stěžovatelka byla se splněním zákonné registrační povinnosti k dani z přidané hodnoty v prodlení téměř 2,5 roku. K poukazovanému rozsudku městského soudu stanovujícímu nižší procentuální sazbu žalovaný uvádí, že rozsudek byl skutkově jedinečný a že v projednávaném případě je výsledná náhrada prokazatelně nižší, než by byla případná daň z připadené hodnoty řádně stěžovatelce vyměřená (daň by byla v základní sazbě 19 %).

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[23] Poté, co Nejvyšší správní soud vyhodnotil všechny podmínky projednatelnosti kasační stížnosti jako splněné, přistoupil k posouzení její důvodnosti. Z níže uvedených důvodů přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[24] Jádrem kasační stížnosti je posouzení otázky, zda měl správce daně při stanovení náhrady daně pro nesplnění zákonné registrační povinnosti vzít v potaz i jiné okolnosti, než ty, které by měly vliv na výši daně stanovené v případě, pokud by stěžovatelka splnila svoji registrační povinnost k dani z přidané hodnoty. Podle soudu správce daně takové okolnosti při stanovení náhrady vzít v potaz neměl.

[25] Při hledání odpovědi na položenou otázku soud vyšel ze smyslu § 98 zákona o DPH. Smyslu a genezi tohoto ustanovení se soud rozsáhle věnoval již v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 9 Afs 35/2013 – 21. V následujících pasážích proto z tohoto rozhodnutí soud čerpá.

[26] První zákon o DPH, tj. zákon č. 588/1992 Sb., institut náhrady vůbec neobsahoval. Tento zákon totiž považoval za rozhodující pro registraci k DPH den, kdy došlo k překročení obratu pro povinnou registraci. Pokud tedy osoba povinná k dani překročila obrat a nepodala přihlášku k registraci v zákonem stanoveném termínu, zaregistroval ji správce daně následně zpětně k datu, ke kterému se ze zákona stala plátcem daně. Takový plátce byl pak povinen dodatečně vypořádat svoji daňovou povinnost za zdaňovací období, po která nebyla DPH uplatněna, a to na základě jím následně předložených přiznání k DPH.

[27] Zákon č. 235/2004 Sb., účinný k 1. 5. 2004 tento systém opustil a vznik plátcovství navázal na den, který uvede správce daně na osvědčení o registraci. Za období, kdy daná osoba měla být plátcem a jí uskutečněná plnění měla podléhat DPH, již nebylo možno daňovou povinnost zpětně vyměřit, a na místo toho byla zavedena náhrada podle § 98 uvedeného zákona.

[28] Nejprve byla náhrada zákonem stanovena ve výši 10 %, od 16. 1. 2005 ve výši 0 – 10 % dle správní úvahy správce daně. Zákonem č. 270/2007 Sb., byla k 31. 10. 2007 opět vrácena na pevných 10 % s odůvodněním, že částka, kterou je povinna příslušná osoba uhradit jako náhradu za období, kdy již měla být registrována, má charakter daně a její výše by tak neměla být závislá na správním uvážení správce daně (srov. důvodová zpráva k uvedenému zákonu).

[29] Současně se měnila také základna, z níž se náhrada počítala – nejprve z celkových příjmů nebo výnosů včetně osvobozených plnění (2004), pak z příjmů či výnosů za zdanitelná plnění (od roku 2005 do 2008) a s účinností od 1. 1. 2009 z úplat za zdanitelná plnění včetně hodnoty pořízeného zboží z jiného členského státu. Celková částka se vždy počítala od data, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem, do data, kdy se stala plátcem na základě rozhodnutí správce daně.

[30] Zákon č. 47/2011 Sb. účinný k 1. 4. 2011 zavedl v § 98 místo 10% náhrady pojem náhradní stanovení daně při nesplnění registrační povinnosti. Za období, po které měl být daňový subjekt registrován k DPH, stanovil správce daně daň náhradním způsobem bez omezení, a to ze základu daně – souhrnu úplat za uskutečněná zdanitelná plnění za období, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem podle zákonné registrační povinnosti. Správce daně nebyl oprávněn přihlédnout k možným odpočtům daně vztahujícím se k daným plněním za toto období.

[31] Zákonem č. 502/2012 Sb., byl s účinností k 1. 1. 2013 institut náhrady zrušen s tím, že osoba povinná k dani, která dosáhla stanoveného obratu, se opětovně stává plátcem ze zákona ve stanovený den, a nikoli až v okamžiku, kdy ji správce daně zaregistruje. Důvodová zpráva k návratu k původní právní úpravě (platné do 1. 5. 2004) uvádí: „*Jedná se o zjednodušení a větší přehlednost stávajícího systému „plátcovství“, které bylo doposud v případě překročení obratu založeno a vázáno pouze na podmínku registrace osoby povinné k dani. Z tohoto důvodu je nově stanovení registrační povinnosti v souladu s návazností na daňový řád podle § 125 – 131 DŘ a s předmětnou judikaturou ESD (např. C-438/09 Dankowski) otázkou pouze evidenční, nikoliv rozhodující pro plnění povinností a uplatnění práv plátce. Pokud tedy OPD překročí stanovený obrat a nesplní svou registrační povinnost, bude zaregistrována zpětně. Za pozdní podání daňového přiznání a úhradu daně vzniknou plátci sankce podle DŘ (§ 250 DŘ). Tímto odpadá složité ustanovení § 98 – Stanovení daně při nesplnění registrační povinnosti, které v praxi často činilo problémy a v návaznosti na uvedené se zrušuje.*“

[32] Ve zmiňovaném rozsudku č. j. 9 Afs 35/2013 - 21, bod 15, Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „[V]*ývoj zákonné úpravy institutu náhrady, jakož i důvodové zprávy k jeho opakovaným úpravám žádný smysluplný výklad nenabízí. Kromě složitosti, kterou daná*

úprava přinášela, dal však zákonodárce poměrně zřetelně najevo, že náhrada ani na samém počátku jejího zavedení neměla plnit funkci sankce, ale měla charakter nejprve omezené (10%) a následně plné kompenzace daně, ušlé státu z důvodu pozdní registrace osoby povinné k dani."

[33] Smyslem institutu náhrady tak byla kompenzace DPH, kterou měla osoba povinná k dani uhradit, a to i přesto, že náhrada ve výši 10 % mohla být pro osoby podléhající základní sazbě daně výhodnější než standardní režim uplatňování daně, ke kterému by byly povinny při včasném splnění registrační povinnosti k dani.

[34] Sankční povinnost institutu náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti nelze dovozovat pouze z toho, že se uvedené ustanovení aplikuje v případě nesplnění určité povinnosti daňovým subjektem. Takto se totiž aplikují i jiné nesankční postupy při správě daní – například vyměření daně dle pomůcek nastupující v případě, že daňový subjekt nesplní povinnost podat řádné či dodatečné daňové přiznání (srov. § 145 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu).

[35] Účel tohoto institutu byl, aby osoba povinná k dani odvedla do státního rozpočtu v přibližné výši částku, kterou odvést měla, nikoliv tuto osobu trestat.

[36] Podle § 98 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění *„[n]esplní-li osoba povinná k dani povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1, je povinna uhradit správci daně částku ve výši až 10 % z celkových příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění jako náhradu za zdanitelná plnění, která uskutečnila bez daně. Celková částka se počítá od data, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem, až do data, kdy se stala plátcem na základě rozhodnutí správce daně.*"

[37] Časté novelizace upravující způsob stanovení této náhrady, nejdříve měnící způsob stanovení obou činitelů ve výpočtu náhrady, posléze celý způsob stanovení náhrady za neuplatnění daně, svědčí o tom, že způsob náhrady aplikovatelný na nyní projednávanou věc nebyl nutně nejlepší z možných způsobů, jak nepřihlášenému subjektu stanovit povinnost odvedení toho, co odvést do státního rozpočtu měl. Jedná se ovšem o způsob přiměřený, odůvodnitelný a nevybočující z ústavních mantinelů, ve kterých se zákonodárce pohybuje.

[38] První činitel v rovnici výpočtu náhrady tvoří jakýsi odraz základu daně.

[39] Druhý činitel – flexibilní procentuální sazba – v rozhodném období měl zajistit, aby doměření skutečně odráželo výši daňové povinnosti, kterou by daňový subjekt měl povinnost odvést, byl-li by k DPH registrován.

[40] Promítnutí výše daňové povinnosti, která nebyla uložena, ač být uložena měla, do stanovení procentuální sazby nezpůsobuje progresi ani regresi celkové povinnosti. Objem výše neodvedené daně totiž nezávisí pouze na základu daně, ale i na procentuální sazbě, kterou by byl základ daně zdaněn či na právu plátce uplatňovat daňový odpočet na vstupu. V takové situaci, jestliže první činitel odráží základ daně, ideou druhého činitele bylo odrazit ostatní okolnosti relevantní pro stanovení výše daně tak, aby náhrada za neuplatnění daně skutečně nahrazovala daň.

[41] Je tedy pravdou, že obě složky výpočtu náhrady reflektují výši daně, jak by byla stanovena, kdyby povinná osoba splnila svoji registrační povinnost k dani. To ovšem není na škodu, protože první složka výpočtu (celkové příjmy a výnosy) v sobě neodráží, jaké sazbě daně dané příjmy a výnosy podléhají, či zda a v jaké výši by daňový subjekt mohl uplatňovat odpočet daně na vstupu. Proto zde byla dána určitá flexibilita způsobená druhou složkou výpočtu, jež okolnosti daně, která nebyla stanovena, do náhrady promítá. Promítnutí jednotlivých okolností nestanovené daňové povinnosti do náhrady proto nezakládá ani progresi ani regresi daně.

[42] Stěžovatelka kasační stížností napadá postup správce daně spočívající v tom, že při stanovení procentuální sazby při výpočtu náhrady daně nevzal v úvahu jiné okolnosti, než okolnosti, které by ovlivňovaly výši daňové povinnosti stěžovatelky, pokud by splnila svoji registrační povinnost k dani z přidané hodnoty. Konkrétně má za to, že by mělo být přihlédnuto k charakteru její ekonomické aktivity a dosavadní daňové kázni.

[43] S tímto názorem stěžovatelky Nejvyšší správní soud nesouhlasí, naopak za správný názor považuje názor žalovaného. Jak výše uvedeno, institut náhrady má nahrazovat placení daně za období, kdy daňový subjekt nebyl k DPH registrován, ač být měl. Funkce tohoto institutu je čistě reparační, proto okolnosti, které je možné při stanovení náhrady vzít v potaz jsou pouze okolnosti, které by ovlivnily výši daně, byl-li by daňový subjekt k dani registrován. Okolnosti uváděné stěžovatelkou – důvod nesplnění registrační povinnosti a charakter jí vykonávané činnosti – jsou proto při stanovení procentuální sazby nerozhodné. Žalovaný, který je při stanovení procentuální sazby náhrady daně v napadeném správním rozhodnutí nezohlednil, proto postupoval v souladu se zákonem.

[44] V tomto ohledu soud koriguje rovněž odůvodnění žalovaného a krajského soudu o relevanci délky prodlení se splněním registrační povinnosti k DPH. Tato okolnost neovlivňuje výši daně, která by byla stanovena při splnění registrační povinností stěžovatelkou. Proto by při výpočtu náhrady neměla být brána v potaz.

[45] Lze tedy uzavřít, že správce daně nepochybil, pokud stěžovatelkou uváděné skutečnosti nevzal při stanovení výše daňové náhrady v úvahu. Námitka stěžovatelky vytýkající městskému soudu, že tento postup žalovaného aproboval, je proto nedůvodná.

[46] Stěžovatelka dále napadá nepřiměřenost stanovené procentuální sazby v porovnání s věcí posuzovanou Městským soudem v Praze v rozsudku č. j. 8 Af 39/2010 – 66. V uvedené věci ovšem nebyla předmětem posuzování výše sazby, ale skutkové okolnosti případu. Konkrétně šlo o posouzení podstaty žalobcových obchodů, zda služby pouze zprostředkovával, nebo je přímo dodával. Stanovená 5% sazba náhrady přitom nebyla vůbec předmětem sporu a z rozhodnutí ani nelze zjistit, jaké faktory při jejím stanovení hrály roli a jaké naopak ne. Z tohoto důvodu nelze pro účely přiměřenosti stanovené sazby daně v porovnání s ostatními případy – tedy pro účely zachování rovnosti mezi subjekty – nynější věc s citovaným rozhodnutím porovnávat.

[47] Nadto, jak plyne z výše uvedeného, přiměřenost stanovené procentuální sazby je nutné posuzovat především vzhledem k částce, která měla být na dani odvedena. V tomto

ohledu ovšem stěžovatelka nepřiměřenost stanovené 7% sazby v kasační stížnosti nenapadá. Nejvyšší správní soud se proto této otázce nevěnoval.

V. Závěr a náklady řízení

[48] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. O náhradě nákladů řízení rozhodl na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. března 2017

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu