



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci **žalobce: Ing. D. S., Ph.D.**, narozeného dne „X“, bytem „X“, zastoupeného daňově poradenskou společností AGIS, a. s., IČ: 61326151, se sídlem Moskevská 1/14, 434 01, Most, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2015, č. j. 22561/15/5300-22444-704601,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 7. 2015, č. j. 22561/15/5300-22444-704601, **s e pro nezákonnost z r u š u j e** a věc **s e v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 13.200 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou prostřednictvím své zástupkyně v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 7. 2015, č. j. 22561/15/5300-22444-704601, 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, kterým byla žalobci podle § 98 odst. 1 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.“), stanovena daň náhradním způsobem za neuplatnění daně při nesplnění povinnosti se registrovat k dani z přidané hodnoty (dále jen „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 434.629 Kč a v ostatním zůstal výrok platebního výměru beze změny. Žalobce se v žalobě současně domáhal toho, aby soud zrušil i zmíněný platební výměr.

V žalobě žalobce namítal, že žalovaný nesprávně posoudil odvolací důvod spočívající v protiprávnosti odvození povinnosti registrace plátce DPH od obratu 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 obratu před datem povinné registrace, a na obratu po datu povinné registrace. Vyměření daně je z hlediska času obecně limitováno v § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), které je třeba vykládat speciálně ve vztahu k § 98 téhož zákona, protože doslovným výkladem by lhůta pro vyměření daně nezanikla nikdy. V tomto případě totiž neexistuje povinnost podat přiznání a daň je bez podání daňového přiznání splatná do třiceti dnů od vyměření platebním výměrem. Prekluze je odvozována od konkrétních lhůt stanovených jinými ustanoveními, která navazují na právní skutečnosti zakládající daňovou povinnost. Podle žalobce je proto třeba prekluzi vztahovat i na dobu, kdy se posuzuje splnění podmínek pro registrační povinnost. 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 obratu za nejvýše dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Podle žalobce nemůže správce daně stanovit okamžik rozhodný pro určení počátku zjištění souhrnu úplat za uskutečněná zdanitelná plnění před tříletou lhůtou pro stanovení daně. Žalobce uvedl, že pokud by se zákon vykládal opačně a správce daně by si mohl stanovit počátek dvanáctiměsíčního období pro určení obratu libovolně, mohl by tím krýt svou nečinnost při ověřování povinnosti registrace a kdykoli v budoucnu ji napravit. V absurdním uplatnění tohoto výkladu by správce daně mohl konstatovat, že se určitá osoba měla stát plátcem DPH při jejím zavedení (po roce 1993) a nyní jí stanovit daň podle § 98 zákona o DPH za tři roky od zahájení daňové kontroly. 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 upozornil také na to, že nebyly dostatečně zjištěny podmínky pro stanovení daně, neboť správce daně při určení obratu neprověřil, zda jím započítané částky naplňují definici úplaty za uskutečněná plnění, když se nezabýval 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 s 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 plnění 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.

Podle žalobce postupoval správce daně při stanovení daně náhradním způsobem nesprávně, neboť použil na celý souhrn úplat, které žalobci náležely za zdanitelná plnění uskutečněná bez daně v období, kdy měl být žalobce plátcem DPH, pouze § 98 zákona o DPH ve znění platném do 31. 12. 2012, aniž bral v úvahu jeho znění účinná před rokem 2012, která se vztahují na období, za něž správce daně žalobci daň náhradním způsobem stanovil. Žalobce podotkl, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí odvolával na čl. II bod 4 zákona č. 502/2012 Sb. s tím, že správce daně má daň náhradním způsobem stanovit podle § 98 zákona o DPH ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. To ovšem podle žalobce nelze vykládat pouze ve prospěch znění účinného v roce 2012, nýbrž je třeba brát v úvahu také předchozí znění. Žalobce upozornil na skutečnost, že správce daně ve správě o daňové kontrole rozdělil celkový souhrn úplat, ze kterého hodlal žalobci stanovit daň náhradním způsobem, na jednotlivá období, a proto měl při stanovení daně použít pro úplaty vzniklé v období od 1. 10. 2010 do 31. 3. 2011 sazbu 10 % a pro úplaty za období od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2012 sazbu 20 %.

Žalobce připomněl, že správce daně na základě daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 vydal dne 29. 4. 2013 výzvu k doplnění údajů potřebných pro registraci k DPH. Žalobce následně doložil vyplněný přehled obratu za leden až prosinec 2012. Příslušná pracovnice podle žalobce vyhodnotila tyto podklady a osobní jednání tak, že není potřeba, aby se žalobce registroval jako plátec DPH, protože nepokračovala v řízení zahájeném uvedenou výzvou. 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 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) vydané z podnětu správce daně vydáno v rozporu se zákonem, neboť § 121 odst. 1 daňového řádu umožňuje nařídit 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.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a dále uvedl, že správce daně zjistil, že žalobce má dlouhodobě se opakující, nikoli nahodilé příjmy z pronájmu a podle předložené evidence dosáhl v prosinci 2009 kumulovaného obrátu v podobě příjmů z podnikání 960.950 Kč a příjmů z pronájmu 42.773 Kč. Pronájmy pozemků, bytů a nebytových prostor jsou sice plněními osvobozenými od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56 zákona o DPH, avšak úplaty za tato plnění jsou započítávány do obrátu rozhodného pro posouzení, zda se osoba povinná k dani stává plátcem DPH podle § 94 odst. 1 zákona o DPH. Pokud žalobce splnil podmínky registrace tím, že přesáhl obrát 1.000.000 Kč včetně pronájmu nemovitostí již v červenci 2010, měl podat přihlášku k registraci k DPH do 15. 8. 2010. Tuto povinnost žalobce nesplnil a s ohledem na přechodná ustanovení zákona č. 502/2012 Sb. se stal plátcem DPH s účinností od 1. 1. 2013. Pro datum povinné registrace není podle žalovaného relevantní prekluzivní lhůta, právní předpisy nijak neomezují staří kontrolovaných dokladů, a proto správce daně kontrolou příjmů a plnění uskutečněných za roky 2009 a 2010 nemohl prolomit prekluzivní lhůtu, když v tomto směru žádná neexistuje. Žalovaný podotkl, že k datu stanovení daně náhradním způsobem byla daň za období do 30. 9. 2010 již prekludována, proto správce daně stanovil daň jen za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012. Podkladem pro výpočet daně byla evidence předložená žalobcem za roky 2010 až 2012, následně bylo zjištěno, že správce daně nestanovil základ daně správně, a proto došlo k jeho navýšení.

Podle žalovaného je zřejmé, jak daňové orgány postupovaly při zjištění výše obrátu. Žalobce navíc námitku zpochybňující postup při určení obrátu v odvolání neuvedl, proto se k ní napadené rozhodnutí nevyjadřuje. Tato námitka je teoretického rázu, neboť ani sám žalobce neoznačil žádný konkrétní případ, kdy částka vztahující se k plněním v započítaných dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsících neměla být zahrnuta do obrátu nebo se nevztahuje k plněním s místem plnění v tuzemsku, když se jedná o příjmy z pronájmu bytů v tuzemsku. Žalovaný připomněl, že žalobce pronajímal bytové jednotky dlouhodobě a soustavně. I když tržby z pronájmů tvořily jen cca 7,5 % z jeho celkových příjmů, jednalo se o příjmy, které vstupují do obrátu podle § 6 odst. 1 zákona o DPH, neboť se prokazatelně nejednalo o doplňkovou činnost uskutečňovanou příležitostně. Žalovaný zdůraznil, že správce daně použil při výpočtu daně stanovené náhradním způsobem sazbu daně podle uskutečnění plnění tak, jak ji stanovil zákon o DPH. Pokud jde o nařízení přezkoumání rozhodnutí o registraci k DPH od 1. 9. 2013, žalovaný poznamenal, že správce daně nesprávně stanovil datum účinnosti registrace, tudíž se jednalo o zcela zjevné pochybení správce daně. Po provedeném přezkumu povoleném žalovaným správcem daně rozhodl v souladu s platnou právní úpravou. Za skutkové pochybení by podle žalovaného bylo možné považovat vydání rozhodnutí věcně odlišného, a proto žalovaný označil námitku žalobce za bezdůvodnou.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce zopakoval, že podle výkladu zastávaného žalovaným by bylo možné za jakékoli období bez omezení vyhledávací činností zjistit, že

byly splněny podmínky pro registraci plátce DPH a následně doměřit DPH za 36 měsíců od zahájení vyhledávací činnosti. Pokud platná úprava výslovný časový regulativ pro tuto otázku neobsahuje, nelze podle žalobce tuto absenci vykládat tak, že žádná časová regulace neexistuje. Žalobce konstatoval, že je nutné analogicky aplikovat časové kritérium pro doměření daně, jak vysvětlil v žalobě. Dále zdůraznil principy ovládající veřejné právo, tj. že v pochybnostech je třeba vykládat veřejné právo v pochybnostech ve prospěch subjektu soukromého práva. Podle žalobce měl správce daně provést vyhledávací činnost řádně, a pokud tak neučinil a řádně neproověřil splnění podmínek pro registraci, postupoval protiprávně. Žalobce uvedl, že není rozhodující, zda byly předloženy důkazy pro to, že nedůslednost správce daně měla hmotněprávní následky. Uzavřel, že žalovaný na jedné straně zkoumal skutkový stav a na druhé straně tvrdil, že nešlo o skutkové pochybení, podle žalobce je tedy zjevné překročení zákonného oprávnění při rozhodování.

Žalobce dále v doplnění repliky popřel tvrzení žalovaného, že žalobce nikdy nenamítal v odvolání způsob zahrnutí částek do obratu. Dodal, že tak to není, neboť námitka byla obsažena v doplnění ze dne 4. 6. 2015 na straně 4 v bodu D „o definici obratu“.

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 s tímto postupem výslovně souhlasil a žalovaný nesdělil soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

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 přihlídnout 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.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem žalobním námitkám.

Nejprve se soud zaměřil na namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval v tom, že se daňové orgány nezabývaly otázkou příležitostnosti 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.

Soud pečlivě prostudoval jednotlivá podání žalobce uplatněná v průběhu daňového řízení a shledal, že žalobce v žádném z těchto podání netvrdil, že by se některé částky zahrnuté do obratu za rok 2009 mohly vztahovat ke zdanitelným plněním uskutečněným nikoli v tomto roce nebo s místem plnění mimo tuzemsko, ani že by příjem z pronájmu mohl zahrnovat služby spojené s nájmem, které se do obratu nezapočítávají. Poukazuje-li žalobce na své podání ze dne 4. 6. 2015, soud podotýká, že v tomto podání žalobce pouze obecně poznamenal, že obrat z podnikání za roky 2009 a 2010 je v rozporu s definicí obratu uvedenou v zákoně o DPH, aniž 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 zahrnuje služby spojené s nájmem v určité konkrétní výši. Předmětné námitky proto soud současně vyhodnotil jako účelové.

Po řádném prostudování odůvodnění napadeného rozhodnutí soud konstatuje, že otázkou příležitosti příjmů z pronájmu se žalovaný zabýval v odstavcích 42 a 43 na stranách 10 a 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 (blíže srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007 - 100, dostupný na www.nssoud.cz). Těmto požadavkům žalovaný v projednávané věci dostál, 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.

Žalobce dále namítal prekluzi, kterou vztahoval k době, kdy se posuzuje splnění podmínek pro registrační povinnost. Soud zdůrazňuje, že žalobce by si měl především uvědomit, že na určení data, kdy mu vznikla povinnost se registrovat k DPH, nelze aplikovat § 148 daňového řádu, upravující lhůty pro stanovení daně, neboť se nejedná o stanovení daně. Smysl lhůt pro stanovení daně a s nimi spojené prekluze daňové povinnosti (resp. pravomoci správce daně vyměřit daň) spočívá v ochraně právní jistoty daňového subjektu, který se může spolehnout na to, že pokud uplynula lhůta pro vyměření daně, není možné, aby mu správce daně vyměřil daň nebo již pravomocně stanovenou daňovou povinnost jakkoli měnil. Z povahy věci pak je možné prekluzi vztahovat výlučně a jen k vyměření daně, nikoli k jiným (nepeněžitým) povinnostem daňových subjektů jako například k povinnosti registrovat se

k DPH. Pokud by ovšem v návaznosti na tuto registraci či na nesplnění registrační povinnosti vznikla daňovému subjektu nějaká daňová povinnost, ochrana v podobě prekluze existuje i zde. To znamená, že podmínky pro vznik registrační povinnosti mohou daňové orgány zkoumat zpětně bez omezení prekluzivní lhůtou, nicméně vyměřit daň mohou pouze při dodržení podmínek § 148 daňového řádu.

Argumentace žalobce, že pokud by si správce daně mohl stanovit počátek dvanáctiměsíčního období pro určení obratu libovolně (ad absurdum až do roku 1993), mohl by tím krýt svou nečinnost při ověřování povinnosti registrace a kdykoli v budoucnu ji napravit, není podle názoru soudu relevantní, neboť oprávnění a zároveň povinnost správce daně zpětně prověřovat okamžik vzniku registrační povinnosti vyplývá přímo ze zákona. Podle čl. II bodu 4 věty první zákona č. 502/2012 Sb. 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.“ Citované ustanovení zjevně neobsahuje žádnou lhůtu, která by jakkoli omezovala období, v němž lze zjišťovat, zda osoba povinná k dani splnila, či nesplnila svou povinnost se registrovat podle § 95 zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že žalobci vznikla registrační povinnost před účinností zákona č. 502/2012 Sb., jak bude rozebráno níže, a žalobce ji nesplnil, stal se automaticky dne 1. 1. 2013 plátcem DPH, a tudíž bylo povinností správce daně změnit chybné rozhodnutí o jeho registraci s účinností od 1. 9. 2013 tak, aby odpovídalo zákonu, a stanovit datum účinnosti registrace na den 1. 1. 2013. Správce daně přitom nepostupoval libovolně, neboť k prověřování data vzniku povinnosti se registrovat k DPH přistoupil v návaznosti na přihlášku žalobce k registraci ze dne 8. 8. 2013, když mu vyvstaly pochybnosti, zda se žalobce neměl registrovat dříve.

Podle názoru soudu se tedy na určení obratu pro účely stanovení okamžiku vzniku registrační povinnosti se žádná prekluzivní lhůta nevztahuje, a proto mohl správce daně pracovat i s plněními uskutečněnými v roce 2009, ačkoli od jejich uskutečnění do zahájení daňové kontroly uplynuly více než tři roky. Naopak při výpočtu daně stanovené náhradním způsobem již byl správce daně omezen prekluzivní lhůtou podle § 148 daňového řádu, neboť se jednalo o vyměření daně. Tuto daň tedy mohl vyměřit pouze za období, u něhož prekluzivní lhůta dosud neuplynula. Podle § 99 odst. 1 zákona o DPH bylo zdaňovacím obdobím pro tuto daň ve vztahu k žalobci kalendářní čtvrtletí a lhůta pro podání daňového přiznání činila podle § 101 odst. 1 zákona o DPH 25 dnů od skončení zdaňovacího období. Daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2010 měl proto žalobce podat do 25. 10. 2010 a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 do 25. 1. 2011. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola ve věci náhradního stanovení DPH byla zahájena dne 27. 11. 2013 a tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2010 uplynula již dne 25. 10. 2013 (před zahájením daňové kontroly), mohla být žalobci stanovena DPH náhradním způsobem jen za období počínaje 4. čtvrtletím 2010, tj. od 1. 10. 2010. Správce daně proto zcela správně stanovil žalobci daň náhradním způsobem pouze za období počínající dnem 1. 10. 2010, přičemž plně respektoval omezení vyplývající ze lhůty pro vyměření daně, kterou nelze překročit.

Soud dodává, že na popsanych závěrech nemůže nic změnit ani žalobcem akcentovaný názor Ústavního soudu, že chybí-li jednoznačná právní úprava, má být ta platná vykládána ve

prospěch poplatníka. Právní úprava dopadající na projednávanou věc je totiž naprosto jednoznačná a žalobcem predestřený výklad, že správce daně nemůže stanovit okamžik rozhodný pro určení počátku zjištění souhrnu úplat za uskutečněná zdanitelná plnění před tříletou lhůtou pro stanovení daně, není správný.

Žalobce dále zpochybňoval způsob určení obratu a datum, kdy podle daňových orgánů překročil obrat pro povinnou registraci k DPH. Výkladem pojmu obrat uvedeného v § 6 odst. 2 zákona o DPH se již zabýval i Nejvyšší správní soud, který ve svém rozsudku ze dne 3. 2. 2016, č. j. 6 Afs 87/2015 - 38, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil, že „... *ustanovení § 6 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2009 je potřeba vykládat tak, že součástí obratu jsou úplaty, které osobě povinné k dani náleží; tedy úplaty, na které má tato osoba nárok ve vztahu k uskutečněným plněním.*“ Nejvyšší správní soud současně uvedl, že „[d]o obratu se tedy započítává úplata, kterou osoba povinná k dani obdržela nebo má obdržet za uskutečněné plnění s místem plnění v tuzemsku.“ Žalobci lze proto přisvědčit v tom směru, že pro určení obratu a jeho překročení je zásadní souhrn úplat bez ohledu na skutečné uhrazení, neboť do obratu podle zákona o DPH vstupují částky úplat za uskutečněná zdanitelná plnění vždy k datu jejich uskutečnění, nikoli k datu přijetí těchto úplat nebo jejich zaúčtování.

Žalobce se však mýlí, pokud se domnívá, že nebyly dostatečně zjištěny podmínky pro stanovení daně, neboť správce daně řádně zjistil výši obratu žalobce za jednotlivé měsíce v letech 2009 a 2010, přičemž nevycházel jen z příjmů uvedených v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009, jak nesprávně namítá žalobce. Daňové orgány vycházely při stanovení obratu za rok 2009 (tj. dvanáct kalendářních měsíců ve smyslu § 94 odst. 1 a § 6 odst. 1 zákona o DPH) z přehledu, který správci daně předložil sám žalobce, a to v reakci na otázku správce daně při ústním jednání konaném dne 25. 10. 2013, kdy z dosažených příjmů z podnikání za zdaňovací období roku 2009 (ve výši 1.267.670 Kč podle daňového přiznání) překročil obrat pro registrační povinnost. Soud zdůrazňuje, že žalobce v daňovém řízení netvrdil, natož aby jakkoli prokázal, že v přehledu za rok 2009, zahrnujícím příjmy z podnikání celkem 960.950 Kč a příjmy z pronájmu celkem 42.773 Kč, byla započítána nějaká zdanitelná plnění, která se neuskutečnila v roce 2009 nebo v tuzemsku. Správce daně proto mohl oprávněně předpokládat, že přehled vypracovaný žalobcem, užívající pojmu obrat, zahrnuje výhradně zdanitelná plnění uskutečněná v roce 2009 a v tuzemsku. Za situace, kdy bylo povinností žalobce jako daňového subjektu tvrdit a prokazovat rozhodné skutečnosti (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu), předmětný přehled předložil správci daně sám žalobce, který pozdějším odmítnutím předložit faktury za rok 2009 znemožnil sečtením fakturovaných částek zkontrolovat, zda se všechny položky v přehledu uvedené vztahují ke zdanitelným plněním uskutečněným v roce 2009, vyhodnotil soud námitku zpochybňující způsob určení obratu jako zcela účelovou. Žalobce se mohl proti správci daně zjištěnému obratu, pokud jde o data uskutečnění jednotlivých zdanitelných plnění, bránit již v průběhu daňové kontroly nebo v odvolacím řízení, což však neučinil. Žalobce dokonce ani v žalobě či v replice neuvedl, jaká konkrétní úplata byla zahrnuta do obratu za rok 2009, ačkoli se týkala zdanitelného plnění neuskutečněného v tomto roce nebo v tuzemsku, pokud vůbec taková úplata existovala.

S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení platí, že pokud by žalobce uplatnil tvrzení o tom, že některé částky v jím vytvořeném a předloženém přehledu za

rok 2009 se mohou týkat plnění uskutečněných nikoli v roce 2009 nebo nikoli v tuzemsku, bylo by jeho povinností toto tvrzení prokázat. Žalobce ovšem s argumentací, že správce daně nerozlišoval mezi příjmy a uskutečněním zdanitelného plnění, přišel teprve v žalobě, čímž daňovým orgánům znemožnil se k ní v jejich rozhodnutích vyjádřit, případně vést v tomto směru jakékoli dokazování, a navíc nepředložením správcem daně požadovaných faktur za rok 2009 neumožnil ani svá zcela obecná tvrzení jakkoli ověřit, a proto podle názoru soudu nelze daňovým orgánům v této souvislosti nic vytýkat, natožpak v přednesené argumentaci spatřovat důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. Předmětné námitky proto soud shledal ryze účelovými a současně nedůvodnými.

Soud konstatuje, že datum překročení obratu 1.000.000 Kč dne 31. 12. 2009 vychází ze skutkového stavu zjištěného správcem daně za přispění samotného žalobce, který předložil v návaznosti na otázku, kdy překročil obrat pro vznik registrační povinnosti, přehledy obsahující jeho příjmy za roky 2009 a 2010. V přehledu za rok 2009 žalobce vyčíslil své příjmy z podnikání (ve sloupci kumulace obratu – žalobce sám použil pojem obrat – uvedl celkovou částku 960.950 Kč) a příjmy z pronájmu (ve sloupci kumulace pronájmu uvedl celkovou částku 42.773 Kč), které dohromady za rok 2009 činí 1.003.723 Kč. Tento údaj, který žalobce krom výhrad týkajících se příjmů z pronájmu, o nichž bude pojednáno níže, v daňovém řízení nijak nezpochybnil, znamená, že žalobce nejpozději ke dni 31. 12. 2009 překročil obrat stanovený v § 6 odst. 1 zákona o DPH a vznikla mu povinnost podat přihlášku k registraci podle § 95 odst. 1 zákona o DPH do 15. 1. 2010, což podle čl. II bodu 4 zákona č. 502/2012 Sb. znamená, že se dnem 1. 1. 2013 stal plátcem DPH a správce daně byl oprávněn (a zároveň i povinen) mu stanovit DPH náhradním způsobem podle § 98 zákona o DPH ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 502/2012 Sb.

Lze tedy shrnout, že překročení zákonem stanovené výše obratu pro povinnou registraci k DPH a rozhodné datum, kdy žalobce tuto výši obratu překročil, tj. 31. 12. 2009, žalovaný zjistil plně v souladu se zákonem. S přihlédnutím k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení pak na uvedené závěry nemá žádný vliv ani v žalobě nově a toliko obecně uplatněná argumentace zpochybňující určení obratu na základě žalobcem předloženého přehledu. Soud dodává, že správce daně ve svém rozhodnutí ze dne 14. 5. 2014, jímž změnil datum účinnosti registrace žalobce k DPH z 1. 9. 2013 na 1. 1. 2013, uvedl, že žalobce přesáhl obrat 1.000.000 Kč v červenci 2010, a proto se měl registrovat k DPH do 15. 8. 2010. Jakkoli lze z předložených přehledů o příjmech zpracovaných žalobcem za roky 2009 a 2010 ověřit, že obrat žalobce za období od srpna 2009 do července 2010 činil celkem 1.233.211 Kč, tudíž skutečně došlo k překročení zákonného limitu 1.000.000 Kč, soud zdůrazňuje, že v projednávané věci vycházely daňové orgány zcela správně z toho, že žalobce dosáhl obratu zakládajícího vznik povinnosti se registrovat k DPH již dne 31. 12. 2009 a nesplněním registrační povinnosti podle § 95 odst. 1 zákona o DPH do 15. 1. 2010 byly naplněny podmínky pro to, aby mohla být žalobci stanovena daň náhradním způsobem podle § 98 zákona o DPH. Skutečnost, že žalobce překročil obrat 1.000.000 Kč i v pozdějších obdobích dvanácti po sobě jdoucích měsíců a že jiná rozhodnutí daňových orgánů pracují s pozdějšími daty překročení obratu než 31. 12. 2009, podle názoru soudu nic nemění na tom, že v průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že k prvnímu překročení obratu 1.000.000 Kč došlo ke dni 31. 12. 2009, od kterého se pak odvíjí vznik registrační povinnosti a po jejím nesplnění i vznik povinnosti zaplatit daň stanovenou náhradním způsobem podle § 98 zákona o DPH.

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 obrátu 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 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 rok 2009.

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 roku 2009 a rozhodně nemohou zakládat legitimní očekávání v tom směru, že žalobce nikdy před rokem 2012 nenaplnil podmínky pro vznik registrační povinnosti, obzvlášť 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.

Námítky 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 změně rozhodnutí o účinnosti registrace a vydání nového rozhodnutí s účinností registrace od 1. 1. 2013, tudíž skutkově pochybil, vyhodnotil soud jako zcela irrelevantní 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 obrát 1.000.000 Kč již dne 31. 12. 2009 a nesplnil svou povinnost podle § 95 odst. 1 zákona o DPH podat přihlášku k registraci k DPH do 15. 1. 2010, soud zdůrazňuje, že byly mimo jakoukoli pochybnost naplněny podmínky § 98 odst. 1 téhož zákona ve spojení s čl. II bodem 4 zákona č. 502/2012 Sb. pro stanovení daně náhradním způsobem, a to bez ohledu na průběh pravomocně ukončeného řízení o registraci žalobce k DPH.

Poté soud přikročil k posouzení námítky zpochybňující postup správce daně při vlastním stanovení daně náhradním způsobem, pokud jde o aplikaci jednotlivých znění § 98 zákona o DPH a sazby daně. Tuto námítku shledal soud důvodnou. Podle čl. II bodu 4 věty druhé zákona č. 502/2012 Sb. platí, že „[s]právce daně stanoví daň z přidané hodnoty náhradním způsobem podle § 98 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“ Žalobci byla náhradním způsobem stanovena daň za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012, kdy měl § 98 zákona o DPH dvě různá znění. Podle § 98 odst. 1 věty první zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2010 do 31. 3. 2011 platilo, že „[n]esplní-li osoba povinná k dani povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1 nebo podle § 95 odst. 2 písm. a), je povinna uhradit správci daně částku ve výši 10 % z celkového souhrnu úplat, které jí náleží za zdanitelná plnění jako náhradu za daň ze zdanitelných plnění, která uskutečnila bez daně, a z hodnoty zboží, které pořídila z jiného členského státu neoprávněně bez daně.“ Podle § 98 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2012 pak platilo, že „[d]aň 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.“ Tato sazba činila v rozhodném období 20 % ze základu daně.

Daňové orgány vycházely při stanovení daně náhradním způsobem výhradně z § 98 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2012, přičemž žalovaný výslovně odmítl námítku žalobce, že správce daně chybně použil sazbu daně 20 % i na období od 1. 10. 2010 do 31. 3. 2011. Postup žalovaného, resp. jeho výklad čl. II odst. 4 věty druhé zákona č. 502/2012 Sb. ovšem není správný, neboť představuje porušení zákazu retroaktivity, jímž se opakovaně zabýval i Nejvyšší správní soud (srov. např. jeho rozsudek ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, publ. pod č. 438/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 12. 7. 2007, č. j. 9 Afs 25/2007 - 95, publ. pod č. 2037/2010 Sb. NSS, oba dostupné na www.nssoud.cz).

Ustanovení § 98 zákona o DPH, ve znění zákona č. 47/2011 Sb., jímž byl s účinností od 1. 4. 2011 změněn mechanismus výpočtu daně stanovené náhradním způsobem, zasahuje do hmotněprávní sféry daňového subjektu, tj. do stanovení jeho daňové povinnosti, neboť podle znění účinného do 31. 3. 2011 by žalobce zaplatil ze souhrnu úplat daň ve výši pouze 10 %, zatímco podle znění účinného od 1. 4. 2011 to je již 20 %. Ze zákazu retroaktivity právních norem přitom vyplývá, že nové znění zákona nelze aplikovat na právní stav vzniklý před datem jeho účinnosti, ale teprve na skutečnosti nastalé po účinnosti novely. V tomto směru zcela bez jakýchkoli pochybností hovoří i čl. II bod 1 zákona č. 47/2011 Sb., podle kterého „[p]ro uplatnění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících se použijí dosavadní právní předpisy, není-li dále stanoveno jinak.“ Toto jednoznačné přechodné ustanovení tedy ukládá použít pro souhrn úplat uskutečněných bez daně v období od 1. 1. 2010 do 31. 3. 2011 sazbu daně 10 % a teprve pro souhrn úplat uskutečněných bez daně v období od 1. 4. 2011 aktuálně platnou sazbu DPH, tj. v daném případě 20 %. Na tomto pravidle nemůže nic změnit ani výše citovaný čl. II bod 4 věta druhá zákona č. 502/2012 Sb., který s ohledem na zákaz retroaktivity nelze vykládat tak, že by zakládal povinnost aplikovat § 98 zákona o DPH pouze ve znění účinném od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2012, neboť jeho aplikace na skutečnosti vzniklé před jeho účinností by byla nepřípustnou retroaktivitou.

S ohledem na výše uvedené bylo povinností daňových orgánů stanovit zvlášť daň za období od 1. 10. 2010 do 31. 3. 2011, kdy sazba daně činila 10 %, a zvlášť za období od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2012, kdy sazba daně činila 20 %. Žalovaný však stanovil daň náhradním způsobem jako 20 % ze souhrnu úplat za celé období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012, čímž v neprospěch žalobce porušil zákaz retroaktivity.

Lze tedy shrnout, 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. Svým nesprávným právním názorem žalovaný způsobil nezákonnost napadeného rozhodnutí. Soud proto shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro jeho nezákonnost zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž je ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán výše uvedenými závěry soudu.

Návrhu žalobce, aby soud zrušil také platební výměr ze dne 27. 1. 2014, soud nevyhověl, neboť podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, dostupného na www.nssoud.cz, platí, že „[j]e vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“ Zrušení platebního výměru by tedy bránilo tomu, aby daňové orgány mohly o daňové povinnosti žalobce znovu rozhodnout, a proto bude třeba popsání pochybení daňových orgánů napravit v odvolacím řízení.

Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 13.200 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3.000 Kč, z částky 9.300 Kč za tři úkony právní

služby zástupkyně žalobce po 3.100 Kč podle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném od 1. 1. 2013 (dále jen „AT“), [převzetí a příprava zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) AT, podání žaloby a podání repliky podle § 11 odst. 1 písm. d) AT] a z částky 900 Kč jako náhrady hotových výdajů daňově poradenské společnosti [tři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 AT ve znění po 1. 9. 2006]. Za doplnění ze dne 29. 12. 2015 soud žalobci náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť žalobci nic nebránilo v tom, aby skutečnosti v tomto podání uvedené zahrnul již do repliky k vyjádření žalovaného. Vzhledem k tomu, že žalobce netvrdil ani nedoložil, že by jeho zástupkyně byla plátcem DPH, soud nezahrnul do nákladů řízení ani částku odpovídající DPH.

Poučení:

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

V Ústí nad Labem dne 22. srpna 2017

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
I. T.