



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: P. B.**, bytem „X“, zastoupeného Ing. Radoslavem Vyčítalem, daňovým poradcem se sídlem v Rumburku, ul. Dobrovského č. p. 382, PSČ 408 01, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, ul. Masarykova č. p. 31, PSČ 602 00, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 31. 3. 2010, č. j. 3186/10-1300-507458, ve znění rozhodnutí dne 28. 6. 2010, č. j. 6631/10-1300-506243,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 31. 3. 2010, č. j. 3186/10-1300-507458, ve znění rozhodnutí dne 28. 6. 2010, č. j. 6631/10-1300-506243, **se pro nezákonnost z r u š u j e** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **p o v i n e n zaplatit** žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **7.200,-Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou u zdejšího soudu v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhal zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 31. 3. 2010, č. j. 3186/10-1300-507458, ve znění rozhodnutí dne 28. 6. 2010, č. j. 6631/10-1300-506243, o opravě zřejmých omylů a nesprávností, jímž bylo na základě odvolání žalobce rozhodováno o rozhodnutí Finančního úřadu v Rumburku (dále jen „správce daně“) o uložení náhrady při nesplnění povinnosti registrovat se k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 26. 6. 2009, č. j. 47222/09/179921505335, ve výši 252.500,-Kč, a to tak, že byla změněna toliko část textu

ve výroku prvoinstančního rozhodnutí (a to ohledně vymezení období a č. j. a data protokolu) na text: „...náhradu za zdanitelná plnění uskutečněná bez daně v období od 1. 5. 2008 do 8. 6. 2009 podle protokolu č. j. 898/10/179921506248, ze dne 8. 1. 2010.“, jinak se rozhodnutí nezměnilo. Současně žalobce požadoval, aby soud zrušil i dotyčné prvoinstanční rozhodnutí správce daně a uložil žalované straně uhradit mu náhradu nákladů soudního řízení.

Na tomto místě je třeba uvést, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), a proto se soud musel předně vypořádat s otázkou, který správní orgán v oblasti výkonu správy daní je žalovaným od 1. 1. 2013 v předmětné věci. Dle ust. § 19 odst. 1 zákona o finanční správě totiž byla mj. jiné s účinností od 1. 1. 2013 zrušena všechna finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, a proto v souladu s tímto ustanovením bylo tudíž kromě jiného zrušeno i Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, jež vydalo žalobou napadené rozhodnutí. Pro posouzení procesního nástupnictví na straně žalované má pak význam skutečnost, že v souladu s ust. § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se územními finančními orgány, které jsou uvedeny v rozhodnutích vydaných při správě daní, rozumí orgány finanční správy, jež jsou příslušné od 1. 1. 2013 dle zákona o finanční správě.

Jelikož napadené rozhodnutí je rozhodnutí, které bylo vydáno v rámci odvolacího řízení původním žalovaným, je žalovaným s účinností od 1. 1. 2013 namísto Finančního ředitelství v Ústí nad Labem dle ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s ustanoveními § 5 a § 7 písm. a), jakož i ust. § 20 odst. 2, zákona o finanční správě Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Podle ust. § 7 písm. a) zákona o finanční správě vykonává Odvolací finanční ředitelství (věcnou) působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům, které jsou nejnižšími správními úřady v rámci finanční správy České republiky. S ohledem na skutečnost, že napadené rozhodnutí bylo vydáno odvolacím orgánem, přešla v dané věci působnost na Odvolací finanční ředitelství, jakožto (jediný) odvolací orgán při výkonu správy daní (viz ust. § 5 zákona o finanční správě). Tento závěr je současně podepřen i ust. § 69 zákona s. ř. s., neboť dle tohoto ustanovení je jednoznačné, že žalovaným je správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla, což v tomto konkrétním případě je právě Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

Žalobce v žalobě uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť jím byla žalobci vyměřena náhrada DPH v rozporu s ust. § 98 ve spojení s ust. § 2, § 5, § 6, § 94 a § 95 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“). K tomu žalobce dodal, že v období od 1. 5. 2008 do 8. 6. 2009 vykupoval ojeté osobní automobily od plátců a neplátců DPH, které opravil, upravil, vyčistil a seřídil, což si vyžádalo značné náklady na nákup náhradních dílů, olejů a dalších prostředků, a následně tato vozidla prodal zájemcům. Z takto provozované činnosti měl žalobce příjmy v celkové výši 2.252.000,-Kč, dále měl výdaje na nákup vozidel ve výši 1.894.500,-Kč, vedle toho měl výdaje na opravy a údržbu vozidel ve výši 439.575,-Kč a zisku pak dosáhl ve výši 190.925,-Kč. Z právě uvedeného je zřejmé, že stanovená náhrada ve výši 252.500,-Kč je vyšší než žalobcův zisk. Účelem ust. § 98 zákona o DPH je přitom stanovit způsob výpočtu náhrady za neodvedenou DPH ze zdanitelných plnění v případě nedodržení podmínek pro registraci s tím, že základem jsou celkové příjmy za zdanitelná plnění, tj. plnění, která jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozena. Při stanovení výše náhrady je proto nutné definovat, co je

zdanitelným plněním a jaká je jeho výše, přičemž je třeba postupovat stejným způsobem, jako by daňový subjekt plátcem byl ve vazbě na všechna příslušná ustanovení zákona i ekonomické podmínky.

V návaznosti na právě uvedené žalobce zdůraznil, že pro povinnost registrace k DPH je nutno stanovit výši zdanitelných plnění ve smyslu ust. § 95 s návazností na ust. § 6 zákona o DPH, v němž je uvedeno, že do obratu se nezahrnují plnění osvobozená. Žalobce přitom nesouhlasí se stanoviskem žalované strany, že by jako obchodník s ojetými vozidly měl nárok na odpočet daně dle ust. § 75 odst. 2 zákona o DPH. Toto ustanovení totiž dopadá na plátce daně, kteří pořídili nové vozidlo od plátce z tuzemska, EU nebo dovozu a na dovoz ojetých vozidel v rámci EU od plátců, kteří použili ustanovení o prodeji do jiné členské země EU bez DPH. Jinak je nákup ojetého vozidla z jiné členské země EU osvobozen od DPH. Žalobce je přesvědčen, že aby platilo ust. § 75, musí mít plátce objektivní možnost si DPH uplatnit.

Žalobce ovšem nemohl mít objektivní nárok na odpočet daně podle ust. § 75 odst. 2 zákona o DPH a současně objektivně nemohl splnit podmínky pro nárok na odpočet DPH dle ust. § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť obchodoval pouze s ojetými osobními vozidly, neboť použitý osobní automobil podle platného znění zákona o DPH nebylo možné v období od listopadu 2008 do března 2009 koupit způsobem, při němž by měl plátce nárok na odpočet DPH. V případě nákupu od plátců daně, kteří užívali automobil pro plnění svých podnikatelských aktivit, se nepochybně jednalo o plnění osvobozené bez nároku na odpočet dle § 62 odst. 2 zákona o DPH, neboť daň byla odvedena dotyčným plátcem při nákupu – uvedení do užívání vozidla, takže prodávající plátce, od něhož žalobce automobil koupil, neměl ze zákona nárok na odpočet a nemohl tedy vystavit řádný daňový doklad, a proto by se i pro žalobce, pokud by byl plátcem, jednalo o plnění osvobozené bez nároku na odpočet. A v případě nákupu od neplátců by již byla DPH odvedena při nákupu vozidla tímto neplátcem, přičemž při nákupu od neplátce není nárok na odpočet DPH, kdy na tuto skutečnost pamatuje § 62 odst. 2 zákona o DPH, takže pokud by byl žalobce plátcem, pak by ani v tomto případě neměl nárok na odpočet, neboť by šlo o plnění osvobozené.

Žalobce má za to, že ust. § 62 odst. 2 zákona o DPH je speciálním ustanovením pro prodej s tím, že plnění, jehož předmětem jsou osobní automobily, je uveden v 8. díle zákona o DPH, v němž jsou specifikována plnění, u nichž při jejich poskytování není nárok na odpočet DPH na vstupu u přijatých plnění s nimi souvisejících. Ust. § 62 zákona o DPH nespécifikuje důvody, kvůli nimž neměl plátce nárok na odpočet DPH při pořízení osobního automobilu. Jelikož uvedené obchodování s použitými osobními automobily splňuje podmínky ust. § 62 odst. 2 zákona o DPH, jedná se o plnění bez nároku na odpočet, které se nezapočítává do obratu pro registraci dle ust. § 6 odst. 2 téhož zákona. Z toho dle žalobce plyne, že nebyla splněna podmínka pro povinnou registraci a neexistuje základ pro výpočet náhrady. Při kontrolách DPH je navíc správci daně běžně akceptován postup plátců DPH, kteří pořídili automobil od jiného plátce, jenž neměl nárok na odpočet popř. od neplátce, a tento automobil opět prodali bez uplatnění DPH na výstupu, takže předmětem odvodu DPH byla pouze jejich marže z prodeje. Tomu ostatně odpovídá obrat žalobce ve výši 630.500,-Kč, což znamená, že ani takto by nebyla dosažena hranice pro povinnou registraci k DPH. Výklad ust. § 62 odst. 2 ve vazbě na ust. § 75 zákona o DPH byl původním žalovaným i správcem daně učiněn nad rámec zákona. Ovšem pokud právo umožňuje dvojí výklad, dle žalobce nelze pominout skutečnost, že při ukládání a vymáhání daní jsou orgány státní moci povinny ve smyslu čl. 2, čl. 4 odst. 4, čl. 11 Listiny základních práv a svobod šetřit podstatu a smysl

základních práv a svobod a v případě pochybností postupovat mírněji, přičemž na podporu tohoto názoru žalobce poukázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02, III. ÚS 667/02, I. ÚS 62/02, I. ÚS 43/4 a IV. ÚS 29/05. Smyslem zákona o DPH je vybrání DPH od konečného spotřebitele z celkové hodnoty prostřednictvím plátce DPH, a to pouze jednou a nikoliv vícekrát.

Dále žalobce namítl, že v daňovém řízení nepostupoval správce daně zcela v souladu s ust. § 2, § 16 odst. 6 a odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť se dostatečným způsobem nevypořádal se všemi žalobcem uplatněnými námitkami.

Závěrem žalobce namítl, že v žalobou napadeném rozhodnutí jsou nesprávné identifikační údaje ohledně jeho osoby, a to v adrese nesprávný údaj o roku narození a v 1. odstavci nesprávné DIČ.

Původní žalovaný na výzvu soudu zaslal spolu se správním spisem písemné vyjádření k žalobě, ve kterém navrhnul zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost, neboť žalobcovy námitky nemají oporu ve spisovém materiálu, skutkovém i právním stavu ani v zákonných ustanoveních či judikatuře.

Původní žalovaný k věci předně uvedl, že žaloba se v podstatě opírá o stejné námitky a argumenty, které již byly žalobcem vzneseny v rámci odvolacího řízení proti vydanému prvoinstančnímu rozhodnutí správce daně. Původní žalovaný má za to, že rozhodnutí správce daně v rámci odvolacího řízení přezkoumal v náležitém rozsahu, přičemž žalobcovy odvolací námitky vyhodnotil jako nedůvodné. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí podrobně popsal a vyhodnotil skutkový i právní stav věci a následně podrobně rozvedl právní úvahy, které jej vedly k vydání tohoto rozhodnutí, a proto plně odkazuje na toto rozhodnutí.

Nad rámec toho, co žalobce uvedl již ve svém odvolání, dle původního žalovaného žalobce pouze namítá, že v jeho případě byl možný dvojí výklad právní úpravy, a proto správce daně měl vůči němu postupovat mírněji, dále že smyslem zákona není DPH vybrat dvakrát ze stejného plnění, dále že správce daně se nevypořádal se všemi jeho námitkami a že žalobou napadené rozhodnutí obsahuje nesprávné identifikační údaje ohledně jeho osoby.

K námitce dvojího výkladu původní žalovaný zmínil, že ust. § 98 zákona o DPH, dle kterého byla žalobci stanovena náhrada za nesplnění povinnosti registrovat se jako plátce DPH, neumožňuje dvojí výklad. Dotyčná náhrada byla zcela jednoznačně stanovena zákonem pevně na 10% z příjmů za období, kdy měl být žalobce plátcem DPH. V tomto ustanovení nejsou uvedeny žádné možnosti zohlednění činnosti žalobce. Původní žalovaný trvá na tom, že žalobce uskutečňoval dodání zboží, které je předmětem daně a uskutečněným plněním. Dále uvedl, že v ust. § 90 zákona o DPH není dána možnost nějakého dvojího výkladu zákona o DPH, neboť je zde uvedeno, že toto ustanovení se vztahuje pouze na plátce, který může stanovit základ daně a daň z přírážky. Toto ustanovení tedy nelze aplikovat na osoby, jako byl žalobce před jeho registrací, které nejsou plátcí DPH. Stanovením náhrady pouze z přírážky, jak to požaduje žalobce, by došlo ke zvýhodnění žalobce od ostatních daňových subjektů, kterým také nemohou být při výpočtu náhrady za neregistraci zohledněna přijatá plnění.

Původní žalovaný má rovněž za to, že v případě žalobce nebyla vybrána DPH ze stejného plnění dvakrát, protože stanovením náhrady za neregistraci dle ust. § 98 zákona o DPH nebyla daň vybrána dvakrát.

K námitce údajného nevypořádání se se všemi jeho námitkami ze strany správce daně původní žalovaný podotkl, že žalobce v žalobě nespecifikoval, o jaké námitky se má přesně jednat. Ve svém odvolání přitom žalobce odkaz na dotyčná ustanovení daňového řádu neuváděl, a proto nebyly ani předmětem rozhodnutí žalovaného.

Dále původní žalovaný k námitce žalobce, že žalobou napadené rozhodnutí obsahuje nesprávné identifikační údaje ohledně jeho osoby, uvedl, že v dotyčném rozhodnutí skutečně došlo k chybě v psaní, když rok žalobcova narození je uveden chybně a v DIČ je uvedena číslice 1 navíc. Dle původního žalovaného se ovšem jedná o zřejmé chyby v psaní, které nemají přímý vliv na stanovenou výši náhrady ani na zákonné důvody jejího stanovení a v konečném důsledku ani na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

Závěrem původní žalovaný podotkl, že dne 28. 6. 2010 rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností, jímž opravil částku 252.000,-Kč uvedenou v žalobou napadeném rozhodnutí na správnou částku 252.500,-Kč, když v této výši byla náhrada správcem daně skutečně stanovena.

V následně učiněné replice zástupce žalobce zopakoval přesvědčení, že náhrada dle ust. § 98 zákona o DPH je a byla vždy daní, o čemž svědčí dle jeho zkušeností praxe finančních úřadů. Dále vyjádřil nesouhlas s tím, že by v případě žalobce nebyla vybrána dvakrát. V době do 31. 10. 2007 kdy podle ust. § 98 zákona o DPH činila náhrada 10%, finanční úřady při stanovení náhrady postupovaly tak, jako by daňový subjekt byl plátcem, tj. spočítaly DPH na vstupu, kterou by mohl uplatnit a DPH na výstupu ze zdanitelných plnění, kterou by byl povinen odvést. Výši náhrady pak stanovily ve výši rozdílu spočítané daně na vstupu a výstupu. V návaznosti na to pak zástupce žalobce odkázal na znění § 98 zákona o DPH platným od 1. 4. 2011, kdy náhrada je definována jako daň. V případě nákupu osobního automobilu, z něhož byla již daň v minulosti odvedena, při jeho dalším prodeji nemá kupující objektivní možnost si DPH uplatnit na vstupu, je zjevné, že DPH 2x odvedena byla. Dále zástupce žalobce uvedl, že správní orgány v obou stupních se nedostatečně zabývaly námitkami žalobce ohledně určení toho, co je zdanitelným plněním a jaká je jeho výše, z níž má být počítána náhrada, tj. odůvodnit, proč nelze aplikovat ust. § 62 a § 90 zákona o DPH. Pokud má správce daně určit výši zdanitelného plnění v souladu se zákonem, musí přihlížet ke všem ustanovením, jestliže není výslovně uvedeno, že je nelze použít.

Zástupce žalobce se ústního jednání před soudem, které se uskutečnilo dne 27. 4. 2013, bez omluvy nezúčastnil, ačkoliv byl k tomuto jednání řádně a včas ve smyslu ust. § 49 odst. 1 s. ř. s. písemně předvolán.

Pověřená pracovnice žalovaného při dotyčném ústním jednání před soudem navrhovala zamítnutí žaloby pro nedůvodnost. Zdůraznila přitom, že žalovaná strana se v podstatě se všemi námitkami již vypořádala v daňovém řízení. Dále uvedla, že pokud řízení před soudem začal žalobce argumentovat možným dvojím výkladem ust. § 98 zákona o DPH, tak má za to, že námitky v tomto směru jsou nedůvodné. Dvojí výklad není možný, přičemž žalobci stanovená náhrada byla stanovena zcela v souladu se zákonem. Dále podotkla, že pokud žalobce v replice začal argumentovat i později platnými právními předpisy, tak tato argumentace je irelevantní, neboť je zapotřebí vycházet z platných právních předpisů. Závěrem pověřená pracovnice žalovaného zmínila, že nesouhlasí ani s žalobcovým výkladem ust. § 62 zákona o DPH. Žalobce se nemůže dovolávat při stanovení výše náhrady ani případné aplikace ust. § 90 odst. 5 zákona o DPH, neboť tato aplikace nemůže nastat do

účinnosti registrace k plátcovství DPH. Dále zdůraznila, že právní úprava obsažená v ust. § 98 zákona o DPH v rozhodném znění zjevně nereflktuje různé případy možností úlev či slev při stanovení výše dotyčné náhrady. Tato náhrada je v ust. § 98 zákona o DPH stanovena paušálně ve výši 10 %, přičemž se počítá z celkového souhrnu úplat za zdanitelná plnění. Tomuto názoru odpovídá i doktrína. Vedle toho dodala, že zjevné písařské nesprávnosti obsažené v žalobou napadeném rozhodnutí nemají vliv na zákonnost tohoto rozhodnutí.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky včetně případné prekluze k doměření předmětné daňové povinnosti žalobci však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu a uskutečněném ústním jednání dospěl soud k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí je třeba zrušit, ovšem aniž aby se soud ztotožnil se všemi žalobcovými námitkami.

Předně se soud neztotožnil s námitkou žalobce ohledně toho, že žalobou napadené rozhodnutí obsahuje nesprávné identifikační údaje ohledně jeho osoby. Ve vztahu k této námitce soud považuje za nutné zdůraznit, že mezi účastníky řízení nebylo žádného sporu o tom, že v žalobou napadeném rozhodnutí skutečně došlo ze strany původního žalovaného ke zjevné chybě v psaní, když rok žalobcova narození je uveden chybně a v DIČ je uvedena číslice „1“ navíc. Soud se ovšem shoduje se stanoviskem původního žalovaného, že obě nesprávnosti představují zřejmé chyby v psaní, které evidentně nemají přímý vliv na stanovenou výši náhrady, ani na zákonné důvody jejího stanovení a rovněž tak ani na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí jako takového. Při učinění tohoto závěru soud přihlížel především ke skutečnosti, že dotyčné rozhodnutí bylo prostřednictvím pošty řádně doručeno jeho adresátovi, tj. žalobci jakožto oprávněné osobě, který vůči němu pak podal předmětnou žalobu. Uvedením chybného roku narození u jména žalobce v záhlaví žalobou napadeného rozhodnutí a na poštovní doručence, tak nebyl žalobce nikterak zkrácen na svých právech. A taktéž, pokud původní žalovaný v narativní části žalobou napadeného rozhodnutí v důsledku písařské chyby uvedl v žalobcově DIČ navíc jednu číslici, a to „1“, nemá tato chyba v psaní naprosto žádný vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť žalobce byl uvedením jiných údajů v tomto rozhodnutí náležitě identifikován, čemuž ostatně svědčí fakt, že dotyčné rozhodnutí, vůči němuž brojí předmětnou žalobou, mu bylo řádně doručeno, jak již soud konstatoval výše.

Rovněž tak žalobcovu námitku ohledně údajného nevypořádání se se všemi jeho námitkami ze strany správce daně soud vyhodnotil jako neopodstatněnou. Soud má za to, že správce daně své výše citované rozhodnutí o uložení náhrady při nesplnění povinnosti registrovat se k DPH ze dne 26. 6. 2009 v dostatečné míře zdůvodnil, neboť z odůvodnění tohoto rozhodnutí vyplývají jednotlivé úvahy vedoucí správce daně k nezbytnosti vydat dotyčné rozhodnutí. Navíc, i kdyby správce daně své rozhodnutí náležitě nezodůvodnil, měl

původní žalovaný možnost v rámci své rozhodovací činnosti ve stádiu odvolacího řízení k jednotlivým odvolacím námitkám závěr správce daně o nutnosti rozhodnout o uložení náhrady žalobci při nesplnění povinnosti registrovat se k DPH případně více vyargumentovat. Původní žalovaný přitom této možnosti využil, když žalobou napadené rozhodnutí, jímž de facto potvrdil závěr správce daně o nutnosti rozhodnout o uložení náhrady žalobci při nesplnění povinnosti registrovat se k dani z přidané hodnoty, velmi obsáhle zdůvodnil včetně podrobného rozboru právní úpravy obsažené v zákoně o DPH, kterou je nutno na daný případ aplikovat. V této souvislosti nelze nezmínit, že žalobce ve svém odvolání vůči dotyčnému prvoinstančnímu rozhodnutí správce daně žádný odkaz na ust. § 16 odst. 6 a odst. 8 daňového řádu neučinil, oproti zmínce ust. § 2 daňového řádu, jímž se ovšem původní žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí na str. 7, 8 náležitě zabýval, a proto původní žalovaný nikterak nepochybil, pokud tato ustanovení daňového řádu ve vztahu k postupu správce daně neučinil samostatným předmětem svého rozhodnutí.

K žalobcově námitce uplatněné až v replice ohledně toho, že vedle správce daně i původní žalovaný se nedostatečně zabýval jeho námitkami ohledně určení toho, co je zdanitelným plněním a jaká je jeho výše, z níž má být počítána náhrada, tj. odůvodnit, proč nelze aplikovat ust. § 62 a § 90 zákona o DPH soud uvádí, že ani tuto námitku mířící do nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí pro nedostatek zdůvodnění, nevyhodnotil jako jakkoliv opodstatněnou. Již výše soud zmínil, že původní žalovaný závěr správce daně o nutnosti rozhodnout o uložení náhrady žalobci při nesplnění povinnosti registrovat se k dani z přidané hodnoty velmi obsáhle zdůvodnil na 8 stranách včetně podrobného rozboru právní úpravy obsažené v zákoně o DPH, kterou je nutno dle jeho přesvědčení na daný případ aplikovat, přičemž toto zdůvodnění soud považuje za naprosto vyčerpávající, když původní žalovaný se vymežil i k ust. § 62 a § 90 zákona o DPH.

Dále se soud neztotožnil se žalobcovým názorem, že v jeho případě nebyly splněny podmínky pro povinnou registraci k DPH, neboť dle přesvědčení žalobce jeho obrat v daném období, které představuje úhrn žalobcových marží na prodávaných vozidlech, dosáhl jen výše 630.500,-Kč a nikoliv 1.000.000,-Kč. V daném případě žalobce a žalovaná strana shodně vycházeli ze skutečnosti, že žalobce v období od 1. 5. 2008 do 8. 6. 2009 vykupoval ojeté osobní automobily od plátců a neplátců DPH, které opravil, upravil, vyčistil a seřídil, a následně tato vozidla prodal zájemcům, s tím, že z takto provozované činnosti měl příjmy v celkové výši 2.252.000,-Kč. Této skutečnosti ostatně koresponduje i obsah správního spisu, který soudu předložil původní žalovaný, v němž je mj. obsažena žalobcova přihláška k registraci k DPH obsahující přehled žalobcových příjmů za období září 2007 až květen 2009 v celkové výši 3.945.000,-Kč s tím, že tyto příjmy již v únoru 2008 dosáhly výše 1.115.000,-Kč.

V daném případě žalobcovy příjmy z jím provozované činnosti v souvislosti s prodejem ojetých vozidel v celkové výši 2.252.000,-Kč v období od 1. 5. 2008 do 8. 6. 2009 přitom představují obrat ve smyslu ust. § 6 odst. 2 zákona o DPH. V tomto ustanovení je totiž zakotveno, že obratem se rozumí výnosy (případně příjmy) za uskutečněná plnění. Jinými slovy to znamená, že do obratu obchodníka s ojetými vozidly vchází celý výnos, případně příjem z prodeje automobilu, a tedy nikoliv pouze přírážka (marže) nad úroveň pořizovací ceny prodávaného ojetého automobilu. V ust. § 94 odst. 1 zákona o DPH je pak zakotveno, že osoba povinná k dani se sídlem či místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku ve výši 1.000.000,-Kč (§ 6), se stává plátcem od

prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve; s tím, že nesplní-li registrační povinnost dle § 95 odst. 1, stává se plátcem dnem nabytí účinnosti rozhodnutí o registraci.

Z právě předestřené skutkového stavu a relevantní právní úpravy je tak zřejmé, že výše žalobcova obratu rozhodná pro registraci osoby povinné k DPH jako plátce DPH (1.000.000,-Kč) byla překročena v měsíci únoru 2008, kdy jeho obrat dosáhl výše 1.115.000,-Kč, a proto měl žalobce ve smyslu ust. § 95 odst. 1 zákona o DPH podat přihlášku k registraci plátce DPH do 15. 3. 2008 a měl se stát plátcem DPH od 1. 5. 2008. Jelikož tak žalobce neučinil, správce daně legitimně vydal osvědčení o jeho registraci k DPH ode dne 6. 5. 2009.

Na základě skutečnosti, že žalobce nesplnil svoji povinnost registrovat se k DPH ve smyslu ust. § 95 odst. 1 zákona o DPH, správci daně se otevřel prostor pro aplikaci ust. § 98 zákona o DPH.

V ust. § 98 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění je stanoveno, že nesplní-li osoba povinná k dani povinnost registrovat se podle ust. § 95 odst. 1 nebo podle § 95 odst. 2 písm. a), je povinna uhradit správci daně částku ve výši 10% z celkového souhrnu úplat 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. Celková částka se počítá od data, kdy se povinná osoba k dani měla stát plátcem, až do data, kdy se stala plátcem na základě rozhodnutí správce daně.

Ve vztahu k výkladu ust. § 98 odst. 1 zákona o DPH, a to z toho pohledu, co spadá do celkového souhrnu úplat, soud uvádí, že žalobce se rovněž mylí v tom, že v jeho případě při stanovení celkového souhrnu úplat se mělo vycházet i z ust. § 62 odst. 2 zákona o DPH. Žalobce by měl vzít v potaz skutečnost, že jako obchodník s ojetými vozidly v zásadě měl nárok na odpočet daně dle ust. § 75 odst. 2 zákona o DPH, a to pokud by splnil ostatní podmínky stanovené zákonem o DPH pro uplatnění nároku na odpočet DPH (zejména ve smyslu ust. § 72 a § 73). Z právě uvedeného vyplývá, že u pořízení ojetých osobních vozidel, která byla pořízena jako zboží, má daňový subjekt nárok na odpočet daně, ovšem pokud část těchto ojetých vozidel nakupoval daňový subjekt od neplátců daně, nesplňuje podmínku pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH, když by neměl k takto pořízeným vozidlům doklad vystavený plátcem. Pro posouzení dotyčné žalobcovy námitky je ovšem určující to, aby daňový subjekt *a priori* neměl nárok na odpočet DPH ve smyslu ust. § 75 odst. 2 zákona o DPH. Proto v případě daňového subjektu by prodeje takto pořízených vozidel nepředstavovaly pro daňový subjekt plnění osvobozená od DPH ve smyslu ust. § 62 odst. 2 zákona o DPH, který stanovuje, že plněním osvobozeným je dodání osobního automobilu, při jehož pořízení neměl plátce nárok na odpočet daně. Žalobce v zásadě měl nárok na odpočet DPH ve smyslu ust. § 75 odst. 2 zákona o DPH, neboť nákup vozidel představoval nákup zboží, u něhož dle tohoto ustanovení je možný nárok na odpočet. Žalobcovy příjmy, z nichž je počítána 10% náhrada dle ust. § 98 zákona o DPH, tedy představují jak jeho obrat, tak i zdanitelná plnění uskutečněná bez daně, přičemž se nejedná o plnění osvobozená od daně ve smyslu ust. § 62 odst. 2 zákona o DPH.

Ve vztahu k výkladu ust. § 98 odst. 1 zákona o DPH při stanovení výše 10% náhrady se soud zabýval tím, zda je zdanitelným plněním v případě žalobce celá výše příjmů přijatých v daném období za prodaná ojetá vozidla, nebo jen rozdíl mezi jejich prodejní a pořizovací cenou, tj. marží žalobce, jak dovozoval žalobce s poukazem na ust. § 90 odst. 5 zákona

o DPH. K tomuto ustanovení soud uvádí, že zakotvuje „zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi“, kdy v tomto případě není základem daně hodnota celého příjmu, nýbrž jen přírážka snížená o daň z přírážky – čili kladný rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou vozidla. V daném případě žalovaná strana dle názoru soudu zastává chybný názor, že v případě žalobce nemůže být tento zvláštní režim dle ust. § 90 odst. 5 zákona o DPH použit s odůvodněním, že toto ustanovení se vztahuje pouze na plátce, avšak žalobce byl neplátce.

Je sice pravdou, že v ust. § 90 zákona o DPH se hovoří výlučně o plátcích, ovšem tato skutečnost neznamená, že by aplikace tohoto ustanovení neměla být dána i v případě stanovení výše 10% náhrady ve smyslu ust. § 98 odst. 1 zákona o DPH osobám, které nesplnily svoji povinnost registrovat se k DPH a které tedy měly být plátcí DPH. Aplikace ust. § 90 odst. 5 zákona o DPH není vyloučena ve vztahu k potencionálním plátcům DPH, kterým správce daně stanovuje 10% náhradu ve smyslu ust. § 98 odst. 1 zákona o DPH právě pro nesplnění jejich registrační povinnosti k DPH. Soud je tedy toho názoru, že při stanovení výše 10% náhrady ve smyslu ust. § 98 odst. 1 zákona o DPH správce daně nemůže bez dalšího vycházet z celkových žalobcových příjmů za prodaná ojetá vozidla a považovat je za zdanitelná plnění, která se uskutečnila bez daně, s tím, že se počítají do žalobcova obratu, z něhož se následně počítá dotyčná 10% náhrada.

V tomto směru je třeba uvést, že ust. § 98 zákona o DPH představuje podle svých skutečných účinků kombinaci sankčního a reparačního ustanovení, přičemž poměr jednotlivých složek se liší podle konkrétních okolností případu. Od osoby v postavení žalobce nelze DPH dodatečně vybrat, neboť povinnost odvést DPH stíhá pouze registrovaného plátce k DPH, jímž se taková osoba stává až dnem účinnosti osvědčení o registraci. Proto ust. § 98 zákona o DPH umožňuje určitou reparaci ušlé daně ve vztahu k plněním, která byla poskytnuta neplátcům. U plnění poskytnutých plátcům DPH však reparační složka zpravidla odpadá, neboť daň z hodnoty plnění dodaného osobou opožděně registrovanou odvede její odběratel – plátce. Skutečností tak zůstává, že 10% náhradu ve smyslu ust. § 98 odst. 1 zákona o DPH v případě prodeje ojetých osobních vozidel správce daně nevypočítává z hodnoty celkových příjmů za zdanitelná plnění, nýbrž jen z celkového úhrnu kladných rozdílů mezi prodejní a pořizovací cenou jednotlivých vozidel. Tím je zaručeno, že stanovená výše 10% náhrady se bude blížit výši DPH, která měla být odvedena, jinak by mohly nastat absurdní situace, kdy by 10% náhrada byla stanovena ve výši, která by výrazně přesahovala samotný zisk daňového subjektu, což by byl i žalobcův případ, pokud by se vycházelo z jím tvrzené skutečnosti, že v daném období dosáhl zisku ve výši 190.925,-Kč, zatímco předmětná 10% náhrada mu byla stanovena ve výši 252.500,-Kč.

V daném případě tedy žalovaná strana zaujala nesprávný právní názor ohledně toho, že výše 10% náhrady ve smyslu ust. § 98 odst. 1 zákona o DPH se vypočítává z hodnoty celkových příjmů z prodaných osobních ojetých vozidel a nikoliv jen z celkového úhrnu kladných rozdílů mezi prodejní a pořizovací cenou jednotlivých prodávaných vozidel. V důsledku tohoto zjištění soud vyhodnotil žalobou napadené rozhodnutí jako nezákonné rozhodnutí a tudíž ve smyslu ust. § 78 odst. 1, odst. 3 s. ř. s. ve výroku rozsudku ad I. přikročil k jeho zrušení. Zároveň soud v souladu s ust. § 78 odst. 4 s. ř. s. v tomto výroku rozsudku rozhodl o tom, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je dle ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán výše uvedeným právním názorem soudu.

Pro úplnost soud ještě doplňuje, že podmínky pro zrušení prvoinstančního rozhodnutí správce daně, o němž bylo rozhodováno žalobou napadeným rozhodnutím, jak navrhoval žalobce v předmětné žalobě, soud neshledal, a to s ohledem na stávající judikaturu Nejvyššího správního soudu (k tomu srov. rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, které je publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1997/2010 a také na www.nssoud.cz), z níž vyplývá, že pokud dojde ke zrušení prvoinstančního daňového rozhodnutí ze strany odvolacího daňového orgánu či soudu, nemůže prvostupňový správní orgán již v daňovém řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Pokud by tedy soud tímto rozsudkem současně zrušil i dotyčné prvoinstanční rozhodnutí, *a priori* by tím deklaroval, že náhrada při nesplnění povinnosti registrovat se k dani z přidané hodnoty žalobci nemá být uložena vůbec, což soud pro zjištěnou nezákonnost nemohl dosud náležitě vyhodnotit, a proto by jeho výrok v tomto směru byl nepodložený a předčasný.

Jelikož žalobce měl ve věci plný úspěch, soud proto podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve výroku rozsudku ad II. uložil žalovanému zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě ve výši 7.200,-Kč. Tato částka se skládá z částky 2.000,-Kč za zaplacený soudní poplatek; z částky 6.300,- Kč za tři úkony právní služby zástupce žalobce po 2.100,- Kč podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění do 31. 12. 2012 [převzetí a příprava zastoupení - § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby - § 11 odst. 1 písm. d), podání repliky - § 11 odst. 1 písm. d),] a z částky 900,- Kč za tři s tím související režijní paušály po 300,- Kč podle ust. § 13 odst. 1, odst. 3 vyhl. Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. ve znění po 1. 9. 2006.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 3. dubna 2013

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová