



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: Lázeňský dům ERIKA s.r.o.**, se sídlem Františkovy Lázně, Francouzská 104/11, *zastoupeného Jiřím Motičákem, daňovým poradcem, se sídlem Cheb, Obrněné brigády 20/20*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2016, čj. 42690/16/5300-22444-711887,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 10. 2016, čj. 42690/16/5300-22444-711887, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 21.634,- Kč k rukám zástupce žalobce Jiřího Motičáka, daňového poradce, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

[I] Předmět řízení

Žalobou ze dne 6. 12. 2016, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) doručenou do datové schránky dne 8. 12. 2016, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2016, čj. 42690/16/5300-22444-711887 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“), zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále též jen „*prvoinstanční správní orgán*“ nebo „*správce daně*“), ze dne 2. 5. 2016, čj. 513694/16/2403-00510-403122 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“). Prvoinstančním rozhodnutím byl žalobce ex offo

registrován jako plátce DPH ve smyslu § 129 odst. 3 daňového řádu a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*zákon o DPH*“ nebo *ZDPH*). Jádrem sporu mezi stranami bylo, zda byl správce daně k takovému postupu oprávněn.

[III] Žaloba

Žalobce vtělil žalobní námitky do bodů III. – XIII. žaloby. Pod bodem III. (str. 2 – 4 žaloby) zpochybnil transpozici Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 (dále též jen „*Směrnice*“) do zákona o DPH, v bodě IV. (str. 4 žaloby) pak konstatoval zpřísnění zdanění transpozicí sekundárního práva EU. Body V. a VI. (str. 5 – 6 žaloby) cílily na informaci Generálního finančního ředitelství k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví ode dne 1. 4. 2012 vydané dne 29. 3. 2012 pod čj. 11964/12-3210-011695 (dále též jen „*Informace*“), přičemž v bodě VII (str. 6 – 7 žaloby) byl namítán nesoulad mezi Směrnicí, Informací a § 58 zákona o DPH. V bodě VIII. (str. 7 – 8 žaloby) se žalobce soustředil na porovnání § 58 zákona o DPH s předchozí právní úpravou (= § 32 zákona č. 588/1992 Sb.). Zpřísnění zdanění prostřednictvím Informace bylo tvrzeno v bodě IX. (str. 8 – 11 žaloby), v bodě X. (str. 11 – 13 žaloby) žalobce obrátil pozornost na dopady plenárního nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 11. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 1/12. Podklady pro rozhodnutí a jeho přezkoumatelnost byly zpochybněny v bodech XI. (str. 13 – 16 žaloby), resp. XII. (str. 17 žaloby). V závěru žaloby byl namítán rozpor § 106 odst. 5 daňového řádu s ústavním pořádkem (str. 17 – 22 žaloby).

Žalobce během ústního jednání ve věci dne 31. 1. 2018 setrval na svých stanoviscích, nad rámec žalobních bodů konstatoval, že došlo k prekluzi lhůty pro vydání napadeného rozhodnutí, když tento názor opřel o závěry vyjevené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, čj. 10 Afs 329/2016.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný se k věci vyjádřil v podání ze dne 14. 2. 2017, čj. 7123/17/5100-41456-711438. Odkázal na závěry uvedené v napadeném rozhodnutí a navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Při ústním jednání žalovaný setrval na svých stanoviscích, k námitce prekluze se nevyjádřil.

[IV] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud dospěl k závěru, že **žaloba je důvodná.**

Soud nejprve obrátil pozornost na vznesenou námitku prekluze lhůty pro vydání napadeného rozhodnutí, neboť k tomu je povinen *ex offo*. V té souvislosti je nezbytné zrekapitulovat základní chronologii věci.

Správce daně provedl dne 14. 10. 2015 (protokol čj. 848810/15/2403/60561-401101) u žalobce místní šetření, jehož cílem bylo zjistit, jaké konkrétní služby žalobce v letech 2012 až 2014 poskytoval svým klientům. Správce daně konstatoval, že žalobce poskytuje a v daném období poskytoval lázeňské léčebné pobyty, které zahrnují zdravotní léčebné služby, ubytování a stravování. Správce daně během místního šetření zjišťoval, jakým způsobem žalobce eviduje výši obratu. V rámci protokolovaného jednání byl žalobce upozorněn na skutečnost, že dle rozhodnutí Krajského úřadu Karlovarského kraje může zdravotní péči poskytovat pouze ambulantně a jestliže svým klientům poskytuje také ubytování a stravování, nelze tento typ služeb vztáhnout pod pojem zdravotní služby ve smyslu § 58 odst. 1 zákona o DPH, které jsou osvobozeny od DPH bez nároku na odpočet daně, protože je nutné úplaty za poskytování těchto služeb zahrnout do obratu rozhodného pro registraci k dani z přidané hodnoty dle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty.

Výzvou ze dne 2. 2. 2016, čj. 26548/16/2403-00510-403122, byl žalobce vyzván k podání přihlášky k registraci k DPH, neboť dle správce daně překročil hranici obratu stanovenou v § 6 zákona o dani z přidané hodnoty. V odůvodnění výzvy bylo mj. uvedeno, že vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil žádné doklady, ze kterých by vyplynula výše úhrad za jednotlivé poskytnuté služby, správce daně použil pro stanovení výše žalobcova obratu údaje srovnatelného subjektu. Následnou analýzou uskutečněných plnění tohoto subjektu bylo zjištěno, že úplaty za plnění osvobozená od daně tvořily 40 % z jeho tržeb. Správce daně proto tímto poměrem rozdělil celkové tržby vykázané žalobcem, přičemž zjistil, že žalobcův obrat přesáhl v průběhu měsíce dubna roku 2012 částku 1.000.000,- Kč stanovenou v § 6 zákona o DPH. Žalobce byl registrován k dani z přidané hodnoty z moci úřední ke dni 1. 1. 2013, a to rozhodnutím o registraci k dani z přidané hodnoty vydaným Finančním úřadem pro Karlovarský kraj, Územní pracoviště v Chebu dne 2. 5. 2016 pod čj. 513694/16/2403-00510-403122. Proti rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty podal žalobce dne 25. 5. 2016 odvolání, o němž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.

Stěžejní závěr Nejvyššího správního soudu vyřčený v rozsudku ze dne 6. 9. 2017, čj. 10 Afs 329/2016, byl vtělen do právní věty, podle které *právo registrovat daňový subjekt z moci úřední jako plátce daně z přidané hodnoty (§ 129 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) zaniká ve lhůtě podle § 20 odst. 2 daňového řádu.*

Kasační soud v uvedeném rozsudku mj. konstatoval: „(...) [18] NSS k tomu uvádí, že podle § 95 odst. 1 zákona o DPH, **ve znění do 31. 12. 2012**, byla osoba povinná k dani, která se stává plátcem podle § 94 odst. 1, jejíž obrat překročil částku uvedenou v § 6, povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit. Podle § 6 odst. 1 zákona o DPH, **ve znění do 31. 12. 2012**, překročil kvalifikovaný obrat pro registraci k DPH ten, jehož obrat za 12 bezprostředně předcházejících po

sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhl částku 1 000 000 Kč. V nynější kauze nikdo nezpochybňuje, že stěžovatel obratem za rok 2009 tuto hranici překročil, proto byl povinen do 15. 1. 2010 podat přihlášku k registraci plátce DPH. Stěžovatel tak neučinil.

[19] Důležitým aspektem pro posouzení nynější kauzy je otázka vzniku plátcovství. V tomto ohledu došlo k významným proměnám zákona o DPH. Pokud osoba povinná k dani nesplnila svoji registrační povinnost, stala se podle § 94 odst. 1 zákona o DPH, ve znění do 31. 12. 2012, plátcem až datem účinnosti registrace z moci úřední uvedeným na rozhodnutí o registraci. Správce daně v takovém případě zároveň stanovil v souladu s § 98 zákona o DPH daň náhradním způsobem.

[20] Od 1. 1. 2013 se konstrukce plátcovství zásadně změnila. Osoba povinná k dani se při nesplnění registrační povinnosti stává plátcem ze zákona již překročením kvalifikovaného obratu (od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat – viz § 6 odst. 2 zákona o DPH). Současně bylo zrušeno ustanovení o náhradě za neuplatnění daně. Daň se nově vyměří zpětně ode dne, kdy se stala osoba plátcem; za pozdní podání a úhradu daně mohou být plátcům uloženy sankce podle § 250 daňového řádu.

[21] Zákon č. 502/2012 Sb., kterým zákonodárce od 1. 1. 2013 změnil dosavadní konstrukci plátcovství v zákoně o DPH, obsahuje též přechodná ustanovení pro ty, kteří se nezaregistrovali k DPH před novelou, tedy před rokem 2013. Podle čl. II. bodu 4. zákona č. 502/2012 Sb. se osoba povinná k dani, která nesplnila povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1 nebo § 95 odst. 2 písm. a) zákona o DPH, ve znění účinném přede dnem 1. 1. 2013, stává ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona (1. 1. 2013) plátcem a je povinna do 15 dnů od tohoto dne podat přihlášku k registraci. Správce daně stanoví daň náhradním způsobem podle § 98 zákona o DPH, ve znění účinném před 1. 1. 2013.

[22] Právě cit. přechodné ustanovení čl. II. bodu 4. zákona č. 502/2012 Sb. je předmětem sporu mezi stěžovatelem a žalovaným. Žalovaný zastává názor, že se stěžovatel stal plátcem DPH ze zákona, a to ke dni 1. 1. 2013. Právo registrace podle žalovaného nepodléhá časové limitaci. Naproti tomu stěžovatel tvrdí, že i právo registrace podléhá časovým limitům. (...)

[25] NSS je přesvědčen, že (...) by bylo v rozporu se základními principy, na kterých stojí demokratický právní stát, pokud by měl správce daně pravomoc registrovat k DPH k 1. 1. 2013 osobu, která jednorázově překročila rozhodný obrat kdykoliv před rokem 2013 (§ 95 odst. 1 ve spojení s § 6 odst. 1 zákona o DPH, ve znění do 31. 12. 2012, ve spojení s čl. II. bod 4. zákona č. 502/2012 Sb.). Stejně tak by bylo protiústavní, pokud by snad mohl správce daně ustanovení čl. II. bod 4. zákona č. 502/2012 Sb. aktivovat kdykoliv v budoucnu a zaregistrovat osobu k DPH zpětně k 1. 1. 2013, s tím, že (snad) bude dle okolností omezen jen § 35 odst. 2 zákona o DPH, tedy desetiletou lhůtou pro uchovávání daňových dokladů.

[26] Účelem práva je zjednat spravedlnost, dostat fakticitu do souladu s požadavky právních norem, ale též nastolit právní jistotu. Tyto jednotlivé účely mohou být někdy v protikladu. Proto právo používá mimo jiné čas jako nejvýznamnější objektivní (mimovolní) právní skutečnost a s jeho plynutím spojuje právní následky. Kdyby tomu tak nebylo, nemohla by společnost řádně fungovat nebo se dále rozvíjet, neboť veškeré právní akty či úkony by mohly být stále relativizovány a zpochybňovány. (...)

[29] Obdobný názor zastává i Ústavní soud, podle něhož je smyslem právního institutu lhůty „snížení entropie (neurčitosti) při uplatňování práv, resp. pravomocí, časové omezení stavu nejistoty v právních vztazích (což hraje zejména důležitou roli z hlediska dokazování v případech sporů), urychlení procesu rozhodování s cílem reálného dosažení zamýšlených cílů“ [nález ze dne 17. 12. 1997 sp. zn. Pl. ÚS 33/97 (N 163/9 SbNU 399; 30/1998 Sb.)].

[30] NSS proto musel odmítnout jako protiústavní názor žalovaného, že by snad mohl registrovat k platbě DPH daňové subjekty na základě skutečností nastalých kdykoliv v minulosti, resp. kdykoliv počínaje 1. 5. 2004 (nabytí účinnosti zákona o DPH).

[31] Nelze souhlasit ani s tezí žalovaného, že registrace samotná nemá pro stěžovatele nepříznivé dopady, neboť ve vztahu k DPH, jejíž stanovení již bylo prekludováno, nebude správce daně takové daně vymáhat. Ve skutečnosti bude muset stěžovatel v důsledku registrace k DPH snášet případné nepříznivé důsledky plynoucí z dodatečné registrace učiněné správcem daně v roce 2013. Nepříznivé důsledky spočívají v tom, že DPH za období, kde stanovení daně ještě není prekludované, bude doplácet zpětně způsobem podle čl. II. přechodných ustanovení, bod 4. věta druhá zákona č. 502/2012 Sb.

[32] NSS nezpochybňuje, že registrace DPH má toliko deklaratorní povahu. Stěžovatel se vskutku stal plátcem ze zákona, a to v souladu s požadavky čl. II. bodu 4. zákona č. 502/2012 Sb. ke dni 1. 1. 2013. Jinou otázkou však je, zda může o registraci správce daně rozhodnout kdykoliv. NSS vychází ze shora podaných premis o časové podmíněnosti zásahů státní moci do sféry práv a povinností adresátů právních norem. Tyto premisy vedou NSS k jednoznačnému závěru, že po uplynutí zákonem stanovené lhůty zaniká právo správce daně napravit protiprávní situaci, vyvolanou daňovým subjektem, který nesplnil povinnost se registrovat k DPH. Pokud by snad zákon žádnou lhůtu pro registraci neobsahoval, vedlo by to k protiústavní mezeře v zákoně.

[33] NSS proto dále zvažoval, zda zákon o DPH nebo daňový řád lhůtu pro správce daně v tomto směru obsahuje.

[34] K tomu je třeba předeslat, že ve vztahu k dalšímu výkladu je nutno rozlišovat osoby, které opakovaně překračují zákonem stanovený obrat, na straně jedné, a osoby, které obrat rozhodný pro vznik plátcovství DPH překročí jednorázově, aniž by v následujících obdobích jejich obrat nadále překračoval zákonem stanovenou hranici 1 000 000 Kč, na straně druhé. U první skupiny osob nemají zde podané úvahy větší význam; dokud je hranice obratu překračována, nemůže ani začít plynout časová lhůta k provedení registrace z moci úřední, neregistroval-li se daňový subjekt sám. Jiná je ale situace, pokud daňový subjekt překročí hranici obratu jednorázově. Tak se to stalo i v tomto případě. Stěžovatel překročil rozhodný obrat pro registraci k DPH jen za období leden až prosinec 2009. Žádné nároky ve vztahu k DPH neuplatňoval, jako plátce DPH se nechoval. Stejně tak k němu nepřistupovala jako k plátcovi DPH až do sklonku roku 2013 ani státní správa, byť správce daně měl již od roku 2010 k ruce veškeré relevantní informace, které na překročení rozhodného obratu v roce 2009 ukazovaly.

[35] Stěžovatel se předně domáhal aplikace § 148 odst. 1 daňového řádu. Podle něj daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

[36] Zde se NSS shoduje s žalovaným, že samotný § 148 odst. 1 daňového řádu na časovou limitaci registrovat plátce DPH aplikovat nelze. Text § 148 odst. 1 hovoří o prekluzi veřejného subjektivního práva správce daně stanovit daň. Ke stanovení daně dochází až v daňovém řízení (§ 134 násl.), které je nutné odlišit od řízení registračního (§ 125 až § 131). Ostatně důvodová zpráva k daňovému řádu uvádí, že „[r]egistrační řízení patří mezi specifická řízení, která se uplatňují při správě daní a která nejsou součástí daňového řízení (§ 134), byť s ním velmi úzce souvisí. Základním předpokladem pro vznik tohoto řízení je existence registrační povinnosti, která stíhá užší skupinu subjektů, nežli povinnost daňová. Primárně se tak registrace uplatní u daní, které mají kontinuální charakter, tj. daňové povinnosti v nich

vznikají pro jednotlivá zdaňovací období. Registrace správci daně umožňuje přehled o klíčových údajích, z nichž je nutné při stanovení daně i zajištění jejího placení vycházet“ (viz vládní návrh zákona o dani z přidané hodnoty ze dne 20. 10. 2003, tisk č. 496/0, Poslanecká sněmovna, IV. volební období, digitální repozitář, www.psp.cz).

[37] Vlastní daňové řízení je vymezeno až v části třetí, hlavě III., § 134 daňového řádu, jakožto řízení v rámci správy daní, při kterém se zjišťuje a stanovuje daň ve všech stádiích upravených daňovým řádem. Daňové řízení se skládá z dílčích řízení, mezi něž patří řízení nalézací, tedy řízení směřující ke správnému stanovení daně. Nalézací řízení je pak samostatně upraveno v hlavě IV. daňového řádu, která se dále rozděluje na tři díly upravující řízení vyměřovací, doměřovací a společná ustanovení pro nalézací řízení. Ve společných ustanoveních pro nalézací řízení se nachází § 148 daňového řádu o lhůtách pro stanovení daně. Ze systematického výkladu tedy vyplývá, že prekluzivní lhůta uvedená v § 148 daňového řádu se nevztahuje na řízení registrační.

[38] *Na registraci daňové povinnosti proto nelze samotný § 148 daňového řádu aplikovat.*

[39] Žalovaný a krajský soud však nesprávně vyložili § 20 odst. 2 daňového řádu, kterým argumentuje stěžovatel. Podle tohoto ustanovení má daňový subjekt práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, a to i v případech, kdy přestal být daňovým subjektem. Toto ustanovení časově limituje povinnosti daňového subjektu nejen ke stanovení daně, ale i k jejímu zjištění. Tato norma je tedy evidentně širší a zahrnuje nejen řízení nalézací, ale i všechna další řízení směřující ke správnému zjištění daně. Registrační řízení bezesporu směřuje ke správnému zjištění daně, což plyne již z definice § 1 odst. 2 daňového řádu (Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady).

[40] *Ustanovení § 20 odst. 2 daňového řádu tedy připouští, aby se jej dovolávaly daňové subjekty též v řízení registračním.* Tato norma tak směřuje k časovému omezení registrace osoby, které vznikla povinnost platit DPH, jen po tu dobu, kdy lze ještě stanovit DPH v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu.

[41] Ustanovení § 20 odst. 2 nestanoví nějakou samostatnou lhůtu pro provedení registrace, ale souvisí se lhůtou pro stanovení daně. Jen ve lhůtě pro stanovení daně musí daňový subjekt strpět postupy a jiné úkony správce daně, včetně registračního řízení. Po uplynutí této lhůty již daňový subjekt nemá ve vztahu ke správci daně povinnosti, a správce daně ztrácí právo provést registraci DPH.

[42] *Otázkou je, k jakému zdaňovacímu období se má časové omezení registračního řízení podle § 20 odst. 2 daňového řádu vztahovat.* Evidentní je, že toto období se nemůže počítat od roku 2009, protože v roce 2009 ještě stěžovatel plátcem DPH nebyl, za žádné období roku 2009 mu nevznikla ani povinnost DPH odvádět.

[43] Stěžovatel měl povinnost podat registraci k DPH do 15. 1. 2010, neboť v prosinci 2009 překročil rozhodný obrát (§ 6 odst. 2 a § 95 odst. 1 zákona o DPH, ve znění do 31. 12. 2012). Časově nejbližší zdaňovací období DPH tak bylo pro stěžovatele, jehož obrát za předcházející kalendářní rok nedosáhl 10 000 000 Kč, **první kalendářní čtvrtletí roku 2010**. Proto právě k daňové povinnosti za první kalendářní čtvrtletí roku 2010 směřuje omezení správce daně provést registraci DPH na základě překročení rozhodného obrátu v roce 2009 (§ 20 odst. 2 daňového řádu).

[44] *NSS si je vědom toho, že stěžovatel se v důsledku pozdější zákonné změny stal plátcem DPH až k 1. 1. 2013 (čl. II. bod 4. zákona č. 502/2012 Sb.). To však neznamená, že by*

se měla lhůta dle § 20 odst. 2 daňového řádu vztahovat až k prvnímu zdaňovacímu období v roce 2013. Takovýto výklad by totiž zcela eliminoval jakýkoliv rozumný účinek běhu lhůty pro registraci plátce. Při řádné práci daňové správy mohl být stěžovatel zaregistrován z moci úřední v průběhu roku 2010; již v roce 2011 by pak mohl registraci zrušit, neboť jeho další obrat nepřesáhl za leden až prosinec 2010 částku 1 000 000 Kč (§ 106 odst. 1 zákona o DPH). Výklad navazující § 20 odst. 2 daňového řádu až na daňovou povinnost za první kalendářní čtvrtletí roku 2013 by umožnil registraci i takového subjektu, který jednorázově překročil zákonnou hranici obratu například za rok 2004; registrovat by ho pak mohl dle tohoto výkladu správce daně třeba i za dvanáct let poté, v roce 2016.

[45] V případě registrace povinné správce daně pouze deklaruje právní stav, který nastal přímo ze zákona, a to vždy k datu, kdy zákonem předvídaná skutečnost nastala, tj. i zpětně. NSS nijak nezpochybňuje nespornou deklaratornost rozhodnutí o registraci plátce DPH, jak to již detailně vysvětlil Soudní dvůr EU v rozhodnutí ze dne 22. 12. 2010, Dankowski, C-438/09 (shodně rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2014, čj. 8 Afs 59/2013-33, č. 3124/2014 Sb. NSS). Z rozhodnutí Dankowski však v žádném případě nevyplývá pravomoc správce daně učinit registrační rozhodnutí v neomezené lhůtě. Otázka časové limitace pravomoci registrace plátce DPH není řešena na úrovni práva EU, ale v rámci principu procesní autonomie členských států je ponechána plně na právu členských států (šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně o této otázce zcela mlčí).

[46] *Zanikla-li pravomoc správce daně registrovat daňový subjekt k DPH, hledí se na něj, jako by nikdy plátcem DPH nebyl. Jinými slovy, protiprávní situaci se nepodařilo správcí daně napravit včas a v zákonné lhůtě, proto nelze vůči daňovému subjektu vyvozovat žádné další negativní následky spojené s porušením jeho povinnosti k DPH se registrovat.*

[47] NSS dále zvážil, zda lhůta podle § 20 odst. 2 daňového řádu ve vztahu k právu registrace opravdu neúspěšně proběhla. V souladu se shora podanými východisky své závěry NSS váže ke lhůtě stanovit DPH za první čtvrtletí roku 2010.

[48] Podle § 264 odst. 4 daňového řádu běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu (1. 1. 2011), se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavení běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

[49] Ve stěžovatelově případě počátek běhu lhůty pro vyměření DPH za první čtvrtletí roku 2010 je třeba posuzovat podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění ke dni 31. 12. 2010, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Počátek běhu lhůty pro vyměření (stanovení) DPH za první čtvrtletí roku 2010 tedy je 31. 3. 2010 (konec kalendářního čtvrtletí leden – březen 2010). Protože běh lhůty pro vyměření DPH neskončil do dne nabytí účinnosti daňového řádu, řídí se další běh a délka lhůty počínaje 1. 1. 2011 daňovým řádem. Ten nicméně délku lhůty nezměnil. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta ke stanovení DPH podle § 148 odst. 1 daňového řádu uplynula dnem

31. 3. 2013. Registrace tedy proběhla po lhůtě dle § 20 odst. 2 daňového řádu, ve spojení s § 148 odst. 1 daňového řádu.

[50] Ze shora cit. § 264 odst. 4 daňového řádu plyne, že úkony správce daně při běhu dříve započaté lhůty se počínají 1. 1. 2011 posuzují podle daňového řádu. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. V roce 2011 byly stěžovateli doručeny jen dva korespondenční lístky, oba velmi obecné, které nelze považovat za výzvu k podání řádného daňového tvrzení. Ostatně z těchto korespondenčních lístků v roce 2011 nic nevzešlo, a úkony správce daně na konci roku 2013 tak byly reálně prvními kroky směřujícími k registraci stěžovatele jako plátce DPH. Úkony na podzim 2013 však správce daně činil po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 20 odst. 2 daňového řádu.

[51] Právo registrovat stěžovatele tedy zaniklo a správce daně jej registroval po lhůtě dle § 20 odst. 2 daňového řádu. NSS se tedy pro nadbytečnost nezabýval zbylými stížnostními body. (...)“.

Krajský soud dospěl k závěru, že i v případě žalobce Lázeňský dům ERIKA s.r.o. došlo k prekluzi práva správce daně registrovat daňový subjekt k DPH, když oporou pro tento názor je obsah správního spisu, především pak obsah prvoinstančního a napadeného rozhodnutí.

Výroková část prvoinstančního rozhodnutí zní: „Shora uvedený správce daně Vás (= žalobce, pozn. soudu) podle ust. § 129 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) z moci úřední registruje jako plátce daně z přidané hodnoty. Vaše daňové identifikační číslo DIČ pro tento účel je: CZ26317460. Podle ustanovení Čl. II bod 4 zákona č. 502/2012, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 502/2012 Sb.“), jste plátcem daně z přidané hodnoty ode dne 1. 1. 2013.“.

V odůvodnění rozhodnutí pak správce daně konstatoval mj. toto: „(...) Dne 14. 10. 2015 uskutečnil správce daně u daňového subjektu místní šetření za účelem zjištění, jaký typ služeb daňový subjekt v průběhu roku 2012, 2013 a 2014 poskytoval a z jakých položek se skládají výkony a tržby vykazované ve výsledovkách k 31. 12. 2012, 2013 a 2014. (...) Dne 2. 11. 2015 bylo správci daně (...) doručeno podání, které obsahovalo reakci na otázky z protokolu o místním šetření ze dne 14. 10. 2015, a které správce daně zaevidoval pod č.j. 890931/15/2403-60561-401101. (...) Součástí odpovědi byla účtová osnova roku 2012, výkaz zisků a ztrát k 31. 12. 2012 a obraty za období duben až červenec roku 2012 v členění na jednotlivé analytické účty č. 602001 Tržba za léčebný pobyt, 602003 Tržba za telefon, 602004 Tržba za minerální vody, 602006 Tržba za léčbu – samoplátci, 604001 Tržba restaurace, 662001 Přijaté úroky a 663001 Kurzové zisky. Prvotní doklady ani jiné podklady k zaúčtovaným tržbám, na základě kterých bylo účtováno na účtech č. 602001, 602003, 602004, 602006 a 600001, nebyly předloženy. (...) Z obrátů předložených daňovým subjektem za období duben, květen, červen a červenec roku 2012, je zřejmé, že tržby za léčebný pobyt (včetně ubytování a stravování), za telefon, za minerální vody, za léčbu – samoplátci a tržby z restaurace činili v období duben roku 2012 výše 3 036 236,5 Kč, v období květen roku 2012 výše 3 565 119 Kč, v období červen roku 2012 výše 3 214 005,5 Kč a v období červenec roku 2012 výše 2 617 391,5 Kč. (...) Prvotní doklady ani jiné podklady k zaúčtovaným tržbám, na základě kterých bylo účtováno, a ze kterých by vyplynula

výše úhrad za jednotlivé poskytnuté služby, v členění dle jednotlivých druhů plnění (zdravotní péče, ubytování, stravování) předloženy nebyly. (...) V rámci vyhledávací činnosti správce daně analýzou uskutečněných plnění u jiného daňového subjektu, který působí ve shodné lokalitě jako daňový subjekt a poskytuje zdravotní služby ve stejném oboru jako daňový subjekt, za shodné časové období, duben až červenec roku 2012, zjistil, že úplaty za osvobozená plnění tvořily 40% z tržeb a úplaty za zdanitelná plnění činily 60% z tržeb (viz. úřední záznam č.j. 87422/16/2403-00510-401547). Vzhledem k shodnému působení lze usuzovat, že daňový subjekt Lázeňský dům ERIKA s.r.o. vykazuje podobné členění za poskytnuté služby. (...) **Z celkových vykázaných tržeb za poskytnuté služby u daňového subjektu za období duben 2012 proto plyne** (...) že obrat daňového subjektu (§6 odst. 2 zákona o DPH) jako osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku přesáhl za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců **v průběhu měsíce dubna roku 2012 částku 1.000.000,- Kč stanovenou v ust. § 6 zákona o DPH.** (...) Vzhledem k tomu, že daňový subjekt v průběhu roku 2012 překročil obrat ve výši 1.000.000 Kč a nepodal přihlášku k registraci, rozhodl správce daně tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.“.

Žalovaný správní orgán pak v odůvodnění napadeného rozhodnutí mj. uvedl: „(...) [6] Prvostupňový správce daně i nadále setrval na svém názoru vyjádřeném při místním šetření, že na odvolatelem poskytované ubytovací a stravovací služby se osvobození od DPH nevztahuje (bod [2]). Vzhledem k tomu, že odvolatel nepředložil žádné doklady, ze kterých by vyplynula výše úhrad za jednotlivé poskytnuté služby, použil prvostupňový správce daně pro stanovení výše obratu odvolatele údaje srovnatelného daňového subjektu. Následnou analýzou uskutečněných plnění tohoto subjektu bylo zjištěno, že úplaty za plnění osvobozená od daně tvořily 40 % z jeho tržeb. **Prvostupňový správce daně proto tímto poměrem rozdělil celkové tržby vykázané odvolatelem, přičemž zjistil, že obrat odvolatele přesáhl v průběhu měsíce dubna roku 2012 částku 1.000.000,- Kč stanovenou v ust. § 6 ZDPH.** Prvostupňový správce daně z toho důvodu odvolatele zaregistroval ke dni 01.01.2013. Toto rozhodnutí o registraci bylo doručeno dne 04.05.2016 odvolateli, který jej dne 25.05.2016 napadl nyní řešeným odvoláním. (...) [32] Odvolací orgán na základě výše uvedeného uzavírá, že ubytovací a stravovací služby, které odvolatel poskytoval společně s ambulantní lázeňskou péčí, nemohou být považovány za zdravotní službu ve smyslu ust. § 58 ZDPH ani za službu s ní úzce související. Předmětné služby proto nespádají pod výčet služeb, jejichž poskytování je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně dle ust. § 51 ZDPH. Z tohoto důvodu se úplata za tyto služby započítává do výše obratu rozhodného pro vznik povinnosti registrovat se k DPH dle ust. § 6 ZDPH. [33] Vzhledem k tomu, že odvolatel ve své účetní dokumentaci žádným způsobem nerozlišoval výnosy za poskytnutou ambulantní lázeňskou péči a výnosy z ubytování a stravování, prvostupňový správce daně musel určit, jakou část z odvolatelem vykázaného objemu tržeb (viz Tabulka 1) je nutné započítat do obratu dle ust. § 4a ZDPH. (...)“. Součástí odůvodnění je dále Tabulka č. 1, v níž jsou celkové tržby žalobce v měsících dubnu, květnu, červnu a červenci 2012 uvedeny v částkách 3.036.236,50 Kč; 3.565.119,- Kč; 3.214.005,50 Kč a 2.617.391,50 Kč. Odůvodnění napadeného rozhodnutí pak pokračovalo následujícím textem: „[34] Prvostupňový správce daně v rámci svého šetření zjistil, že u jiného daňového subjektu, který poskytoval v daném období a lokalitě služby ve stejném oboru jako odvolatel, činila hodnota léčebných procedur v rámci ambulantní péče 40 % z celkových tržeb. Zbýlých 60 % tvořily úplaty za restaurační, ubytovací a ostatní služby. [35] Vzhledem k tomu, že odvolatel v průběhu registračního řízení přes výzvy prvostupňového správce daně nesdělil žádné vodítka, podle kterého by bylo možné z celkových tržeb určit přesnou část, která se započítává do obratu,

prvostupňový správce daně byl nucen použít údaje zjištěné z činnosti srovnatelného subjektu (viz bod [34]). [36] Prvostupňový správce daně z výše uvedených důvodů rozdělil odvolatelem uváděné celkové tržby za jednotlivé měsíce v poměru 60:40 – viz Tabulka 2. (...)“. Součástí odůvodnění je dále Tabulka č. 2. Podle ní činily odvolatelem uvedené údaje o celkových tržbách v měsících duben, květen, červen a červenec 2012 rozdělené v poměru 40 % (ambulantní péče)/ 60 % (ostatní služby) tyto částky: 1.214.494,60 Kč/1.821.741,90 Kč (duben 2012); 1.426.047,60 Kč/2.139.071,40 Kč (květen 2012); 1.285.602,20 Kč/1.928.403,30 Kč (červen 2012) a 1.046.956,60 Kč/1.570.434,90 Kč (červenec 2012). Následuje text: „[37] Z výpočtu zaznamenaného v Tabulce 2 plyne, že **hranice obratu pro účely povinné registrace k DPH dle ust. § 6 ZDPH (1.000.000,- Kč) byla odvolatelem překročena již v měsíci dubnu roku 2012.** Odvolací orgán k tomuto podotýká, že je nasnadě, že takto zjištěné údaje jsou z povahy věci pouze orientační a nelze říci, že na odvolatelův případ bezezbytku přiléhají. Ovšem je třeba opět připomenout, že odvolatel v tomto ohledu neposkytl prvostupňovému správci daně žádnou součinnost a neumožnil stanovit výši obratu přesněji. (...) [39] **Odvolací orgán tak s postupem prvostupňového správce daně souhlasí, a to včetně jeho závěru, že odvolatel překročil hranici obratu v měsíci dubnu roku 2012.** Po aplikaci zákonné úpravy uvedené v bodu [21] je tak zřejmé, že se odvolatel stal plátcem DPH ke dni 01.01.2013, tedy tak, jak je uvedeno v napadeném rozhodnutí. [40] Nad rámec uvedeného odvolací orgán poukazuje na skutečnost, že i kdyby odvolatelovy výnosy byly tvořeny ambulantní léčbou z 90 % (což je vysoce nepravděpodobné), překročil by obrat 1.000.000,- Kč v měsíci červenci roku 2012 a stal by se rovněž plátcem DPH.“.

Odůvodnění prvoinstančního i napadeného rozhodnutí jsou oporou pro závěr, že nosným rozhodovacím důvodem správců daně obou stupňů bylo, že žalobce překročil hranici obratu pro účely povinné registrace k DPH v měsíci dubnu 2012. Prvoinstanční správce daně vztáhl svůj závěr o povinné žalobcově registraci pouze k dubnu 2012 a žalovaný tento rezultat výslovně potvrdil (k tomu srov. bod [39] napadeného rozhodnutí). *Obiter dictum* vyřčený jednovětý názor v bodě [40] napadeného rozhodnutí nelze považovat za relevantně odůvodněný závěr o tom, že by žalobce překročil stanovenou hranici v měsíci červenci 2012. Soud tedy vycházel z toho, že správní orgány obou stupňů konstatovaly a odůvodnily, že žalobce překročil potřebnou hranici pouze v měsíci dubnu 2012.

Nemůže tak být sporu o tom, že v žalobcově případě se jedná o situaci osoby, která obrat rozhodný pro vznik plátcovství DPH překročí jednorázově, aniž by v následujících obdobích její obrat nadále překračoval zákonem stanovenou hranici 1.000.000,- Kč (k tomu srov. bod [34] výše citovaného rozsudku NSS, kde byla jako jednorázové překročení obratu rozhodného pro vznik plátcovství DPH posouzena situace, kdy subjekt překročil rozhodný obrat pro registraci k DPH jen za období leden až prosinec 2009). Stejně jako ve věci souzené kasačním soudem, ani Lázeňský dům ERIKA s.r.o. žádné nároky ve vztahu k DPH neuplatňoval, jako plátce DPH se nechoval. Stejně tak k němu nepřistupovala jako k plátcovi DPH až do sklonku roku 2015 ani státní správa.

Podle § 6 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012 platilo, že *osoba povinná k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, je osvobozena od uplatňování daně, pokud její obrat nepřesáhne částku 1.000.000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 94).*

Podle § 94 („Plátci“) odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012 platilo, že *osoba povinná k dani, se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku uvedenou v § 6, se stává plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve. Nesplní-li registrační povinnost podle § 95 odst. 1, stává se plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci.*

Podle § 95 („Registrace plátce“) odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012 platilo, že *osoba povinná k dani, která se stává plátcem podle § 94 odst. 1, jejíž obrat překročil částku uvedenou v § 6, je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit.*

Podle § 99 („Zdaňovací období“) odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012 platilo, že *zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, pokud obrat plátce za předcházející kalendářní rok nedosáhl 10.000.000,- Kč.*

Podle § 99 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012, *pokud obrat plátce za předcházející kalendářní rok dosáhl 10 000 000 Kč, je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc.*

Podle § 99 odst. 7 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012, *prvním zdaňovacím obdobím plátce je kalendářní čtvrtletí nebo kalendářní měsíc, ve kterém se osoba povinná k dani stala plátcem.*

Podle § 99 odst. 9 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012, *zdaňovacím obdobím pro osobu identifikovanou k dani je kalendářní čtvrtletí.*

Podle § 101 („Daňové přiznání a splatnost daně“) odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012, *plátce je povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost, pokud zákon nestanoví jinak. Tuto lhůtu nelze prodloužit. Vlastní daňová povinnost je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, s výjimkou daně vyměřované v souvislosti s dovozem zboží podle § 20, u kterého je splatnost daně stanovena celními předpisy.*

Podle § 101 odst. 6 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012, *osoba identifikovaná k dani je povinna do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém jí vznikla daňová povinnost, podat daňové přiznání. Daňová povinnost je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání.*

Právě uvedené citace zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012 vedly soud k závěru, že žalobce by se v roce 2012 stal čtvrtletním plátcem, neboť z ničeho není patrné, že by jeho obrat za předcházející kalendářní rok přesáhl 10.000.000,- Kč (viz § 99 odst. 1 ve spojení s § 99 odst. 2). Měl by tak povinnost podat registraci k DPH do 15. 5. 2012, neboť v dubnu 2012 překročil rozhodný obrat (§ 6 odst. 2 a § 95 odst. 1). Plátcem daně by se stal od 1. 7. 2012 (§ 94 odst. 1), a tedy časově nejbližším žalobcovým zdaňovacím obdobím

DPH by bylo **třetí kalendářní čtvrtletí roku 2012** (§ 99 odst. 7). Proto právě k daňové povinnosti za třetí kalendářní čtvrtletí roku 2012 směřuje omezení správce daně provést registraci DPH na základě překročení rozhodného obratu v roce 2012 (§ 20 odst. 2 daňového řádu). V žalobcově případě *počátek běhu lhůty* pro vyměření DPH za třetí čtvrtletí roku 2012 je třeba posuzovat podle daňového řádu, konkrétně dle jeho § 148 („*Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*“). Počátek běhu lhůty pro vyměření (stanovení) DPH za třetí čtvrtletí roku 2012 je tedy den 26. 10. 2012 (k tomu srov. § 101 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012, podle něhož **plátce je povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období** [v žalobcově případě byl posledním dnem zdaňovacího období 30. 9. 2012] **podat daňové přiznání na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost, pokud zákon nestanoví jinak. Tuto lhůtu nelze prodloužit. Vlastní daňová povinnost je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, s výjimkou daně vyměřované v souvislosti s dovozem zboží podle § 20, u kterého je splatnost daně stanovena celními předpisy.**) a lhůta ke stanovení DPH podle § 148 odst. 1 daňového řádu by tak uplynula dnem 26. 10. 2015.

Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně *zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení*, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. V roce 2015 bylo u žalobce provedeno pouze místní šetření, které nelze *per analogiam* považovat za zahájenou daňovou kontrolu. A až teprve výzvou ze dne 2. 2. 2016, čj. 26548/16/2403-00510-403122, byl žalobce vyzván k podání přihlášky k registraci k DPH. To se však stalo až po uplynutí tříleté lhůty pro registraci.

Soud se ještě nad rámec uvedeného zabýval věcí pro případ, že by byl žalobce měsíčním plátcem. Učinil tak pro úplnost posouzení sporu, neboť v poučení prvoinstančního rozhodnutí je uvedeno, že žalobcovým zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. I v tomto případě by žalobce měl povinnost podat registraci k DPH do 15. 5. 2012, neboť v dubnu 2012 překročil rozhodný obrat (§ 6 odst. 2 a § 95 odst. 1), a plátcem daně by se stal od 1. 7. 2012 (§ 94 odst. 1). Časově nejbližším žalobcovým zdaňovacím obdobím DPH by tak byl červenec 2012. Počátek běhu lhůty pro vyměření (stanovení) DPH za červenec 2012 by tedy byl 26. 8. 2012 (§ 101 odst. 1) a lhůta ke stanovení DPH podle § 148 odst. 1 daňového řádu by tak uplynula dnem 26. 8. 2015.

V obou případech registrace tedy proběhla po lhůtě dle § 20 odst. 2 daňového řádu, ve spojení s § 148 odst. 1 daňového řádu.

Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že právo registrovat žalobce zaniklo a správce daně jej registroval po lhůtě dle § 20 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud se proto pro nadbytečnost nezabýval zbylými žalobními námitkami.

Vzhledem k tomu, že soud shledal v postupu správních orgánů nezákonnost, zrušil napadené rozhodnutí (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78

odst. 4 s. ř. s.), v němž bude správce daně vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[V] Náklady řízení

Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000,- Kč a v odměně daňového poradce za 4 úkony právní služby, a to za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) a jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, když daňový poradce převzal a připravil zastoupení žalobce, jménem žalobce podal žalobu a repliku a účastnil se jednání před soudem. Podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 3.100 Kč. Za čtyři úkony právní služby tak žalobci náleží částka ve výši 12.400,- Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má daňový poradce za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč, tj. za čtyři úkony na částku 1.200,- Kč. Podle § 13 odst. 1 advokátního tarifu daňovému poradci náleží náhrada cestovních výdajů na cestu na jednání soudu z Chebu do Plzně a zpět při použití osobního automobilu tov. zn. Mazda, SPZ: ..., s pohonnou směsí benzin při její spotřebě pro kombinovaný provoz 5,1 l/100 km. Náhrada výdajů za cestu osobním automobilem je složena ze základní náhrady za 1 km jízdy ve výši 4 Kč [§ 1 písm. b) vyhlášky č. 463/2017 Sb.]. Délka trasy Cheb-Plzeň a zpět je 216 km, a proto základní náhrada za takovou cestu činí 864,- Kč. Do cestovních náhrad také patří náhrada za spotřebovanou pohonnou hmotu. Pro rok 2018 byla pro výpočet výše uvedené náhrady stanovena průměrná cena za 1 litr benzínu automobilového 95 oktanů ve výši 30,50 Kč [§ 4 písm. a) citované vyhlášky]. Náhrada za spotřebovanou pohonnou hmotu proto činí částku 336,- Kč (2,16 x 5,1 x 30,50 Kč). Podle § 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu daňovému poradci náleží náhrada za čas proměřaný v souvislosti s poskytnutím právní služby při úkonech prováděných v místě, které není sídlem nebo bydlištěm daňového poradce, za čas strávený cestou do tohoto místa a zpět. Za 6 započatých půlhodin proměřaného času cestou osobním automobilem na jednání soudu z Chebu do Plzně a zpět je tak náhrada za proměřaný čas dána částkou 600,- Kč (100 Kč za každou i jen započatou půlhodinu). Vzhledem k tomu, že zástupcem žalobce je daňový poradce, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 3.234,- Kč. Náklady řízení tedy včetně DPH činí částku ve výši **21.634,- Kč**. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s. ř. s. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s. ř. s.

***P o u č e n í:** Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.*

V Plzni dne 31. ledna 2018

Za správnost vyhotovení: L. K.

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu