

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Daniely Zemanové a Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **I. K.**, zast. Mgr. Kateřinou Sigmundovou, advokátkou se sídlem Jiráskova 614/11, Česká Lípa, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2015, čj. 8219/15/5200-20441-711676, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 2. 12. 2016, čj. 59 Af 17/2015-41,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 2. 12. 2016, čj. 59 Af 17/2015-41, **se ruší.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2015, čj. 8219/15/5200-20441-711676, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti částku 24 456 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Kateřiny Sigmundové, advokátky.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Klíčovou otázkou nyní řešené kauzy je spor o to, zda byl správce daně oprávněn registrovat žalobce z moci úřední jako plátce DPH, a to bez časového omezení jakoukoliv zákonnou lhůtou.

[2] Žalobce podniká v oboru hutního zpracování skla. Poté, co se Finanční úřad pro Liberecký kraj, Územní pracoviště v Novém Boru (správce daně), seznámil s příjmy žalobce z jeho podnikatelské činnosti uvedenými v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2010, pojal podezření, že žalobce v roce 2009 či 2010 přesáhl obrat rozhodný pro registraci k DPH ve smyslu § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[3] Správce daně nejprve kontaktoval žalobce dvěma korespondenčními lístky v roce 2011 (24. 6. 2011 a 14. 7. 2011), aniž by však ze spisu bylo patrné, co z tohoto prvého kontaktování vlastně vzešlo. Další, tentokráte již konkrétní kroky činil správce daně teprve na podzim 2013. Ve věci provedl dvě místní šetření. Na místním šetření dne 19. 9. 2013 žalobci oznámil, že na základě vyhodnocení jeho příjmů za zdaňovací období roku 2009 a faktur č. 8-2009, 9-2009, 10-2009 a 11-2009 vystavených v roce 2009 zjistil, že obrat žalobce byl v období od ledna do prosince 2009 vyšší, než je hranice rozhodná pro povinnou registraci k DPH, a že byl proto povinen do 15. 1. 2010 podat přihlášku k registraci plátce DPH. K těmto skutečnostem se žalobce nijak nevyjádřil. Následně, dne 11. 11. 2013, se uskutečnilo další místní šetření. Správce daně opětovně prověřil příjmy žalobce za rok 2009. Do celkového obratu za rok 2009 zahrnul také platby za daňové doklady vystavené v roce 2009 ve výši 314 840 Kč. Následně uzavřel, že celkový obrat žalobce za období leden až prosinec 2009 činil 1 065 540 Kč, tedy obrat rozhodný pro povinnou registraci k DPH byl skutečně překročen. Žalobce na místním šetření mj. zmínil, že v roce 2010 proběhla kontrola správce daně bez jakýchkoliv připomínek a že na překročení obratu ho nikdo neupozornil.

[4] Jelikož ani po provedených místních šetřeních se žalobce k DPH neregistroval, rozhodl správce daně z moci úřední dne 18. 12. 2013, že se žalobce registruje jako plátce DPH, a to zpětně ode dne 1. 1. 2013. Žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí o registraci k DPH rozhodnutím citovaným v záhlaví tohoto rozsudku. Žalobce neuspěl ani před krajským soudem, který žalobu zamítl.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) s. ř. s. Stěžovatel obecně v kasační stížnosti nesouhlasí s tím, že jej správce daně registroval jako plátce DPH. Konkrétně napadá místní šetření ze dne 19. 9. a 11. 11. 2013. Správce daně opřel své rozhodnutí o registraci stěžovatele k DPH o místní šetření, ta přitom fakticky neproběhla. V rámci těchto místních šetření správce daně nevyhledával žádné důkazní prostředky, nic neohledával ani nekontroloval, o místní šetření se tedy nemohlo jednat. Správce daně proto nemohl na základě protokolů o místních šetřeních rozhodnout o registraci k DPH. Dle stěžovatele navíc správce daně vyhotovil protokoly o místních šetřeních v rozporu se zákonem.

pokračování

[6] Dále stěžovatel v kasační stížnosti namítá prekluzi práva správce daně registrovat stěžovatele jako plátce DPH. S ohledem na § 20 odst. 2, ve spojení s § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, totiž správce daně vydal rozhodnutí o registraci ze dne 18. 12. 2013 po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. Rozhodnutí se týká zákonné povinnosti registrovat se jako plátce k DPH ve lhůtě do 15. 1. 2010. Z toho vyplývá, že právo správce daně k registraci z moci úřední prekludovalo dne 15. 1. 2013. Nadto stěžovatel dodává, že prekluzivní lhůta nebyla prodloužena zasláním korespondenčních lístků v roce 2011, jelikož se nejedná o úkon správce daně ve smyslu § 148 daňového řádu.

[7] V závěru kasační stížnosti stěžovatel navrhuje, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil také rozhodnutí žalovaného.

[8] Žalovaný se ve vyjádření podaném v řízení o kasační stížnosti plně ztotožňuje se závěry krajského soudu. K námitce stěžovatele o nedostatečnosti místních šetření uvádí, že při místních šetřeních správce daně prověřoval plnění povinností stěžovatele při správě daní. Právě na základě dokladů předložených při těchto místních šetřeních učinil rozhodnutí o povinné registraci k DPH. Tvrzení stěžovatele o tom, že místní šetření neproběhla, a že správce daně nic neprohlížel a nekontroloval, nejsou pravdivá. Správce daně aktivně činil kroky ke zjištění výše obratu. Dle žalovaného to byl naopak stěžovatel, kdo měl povinnost se registrovat k DPH, přesto však zůstal pasivní. Dále se žalovaný vyjadřuje k namítané prekluzi práva registrovat stěžovatele k DPH. Žalovaný je přesvědčen, že institut prekluze zakotvený v § 148 daňového řádu se vztahuje pouze na řízení nalézací, nikoliv na řízení registrační. K namítané nepřezkoumatelnosti žalovaný zmínil, že se krajský soud ve svém rozsudku vypořádal se všemi pro věc podstatnými námitkami. Argumentace stěžovatele, ke které se krajský soud nevyjádřil, nebyla pro věc důležitá.

[9] Na vyjádření žalovaného reagoval stěžovatel v replice. Upozorňuje, že místní šetření ze dne 19. 9. a 11. 11. 2013 se uskutečnila až po uplynutí prekluzivní lhůty. Navíc správce daně mohl překročení rozhodného obratu zjistit již při daňové kontrole stěžovatele prováděné v roce 2010. Je však zřejmé, že správce daně si v té době neuvědomil či neznal novou definici obratu pro účely registrace DPH. Od roku 2009 se totiž do obratu zahrnují nejen přijaté platby, ale také nezaplacené pohledávky. Své pochybení se správce snažil napravit až v době, kdy právo registrovat stěžovatele k DPH bylo již prekludováno.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou.

[11] NSS se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu [**III.A.**; § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], následně přezkoumal námitku prekluze práva registrovat stěžovatele jako plátce DPH [**III.B.**; § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.].

[12] Kasační stížnost je důvodná.

III.A. *Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu*

[13] Krajský soud dle stěžovatele opomenul přezkoumat žalobní námitku vztahující se k jeho vyjádření v protokolu o místním šetření ze dne 11. 11. 2013 (srov. bod [3]). NSS zjistil, že k některým tvrzením se krajský soud skutečně v rozsudku nikterak nevyjádřil. Argumenty stěžovatele, které krajský soud opomenul vypořádat, jsou však obecná tvrzení, která nejsou pro nyní řešenou kauzu podstatná nebo s kauzou nesouvisí (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247, věc *M. CAMBELL & SONS LIMITED*, bod 68).

[14] První z argumentů, které krajský soud opomenul přezkoumat, se týká vytržení vyjádření stěžovatele z kontextu. Dle protokolu o místním šetření ze dne 11. 11. 2013 stěžovatel k věci uvedl: „*Souhlasím s doplatkem DPH za rok, kdy jsem překročil obrat, ale nesouhlasím s doplatkem za roky, kdy jsem obrat nedosáhl* […].“ Žalovaný z tohoto vyjádření ve svém rozhodnutí na s. 6 v bodě 29 dovodil, že si byl stěžovatel překročení rozhodného obratu pro registraci k DPH vědom. Stěžovatel uvádí, že jeho vyjádření bylo vytrženo z kontextu. Aniž by se NSS tímto argumentem věcně zabýval, uzavírá, že v registračním řízení není vědomost stěžovatele o překročení rozhodného obratu pro registraci k DPH podstatná.

[15] Další z dílčích argumentů, opomenutých krajským soudem, se týká postupu správce daně, který stěžovatele při místním šetření neupozornil na nesoulad jeho vyjádření s platnou právní úpravou. Vyjádření stěžovatele se týká doplatků DPH za roky, kdy stěžovateli nastala zákonná povinnost registrovat se k DPH. Správce daně musel dle stěžovatele vědět, že za období, ve kterém byl obrat překročen, se DPH neplatí, na tuto skutečnost ale stěžovatele neupozornil. NSS konstatuje, že tento argument stěžovatele nikterak nesouvisí s nyní řešenou kauzou. Spornou otázkou nynější kauzy je to, zda správce daně mohl stěžovatele registrovat k DPH; případné doplatky DPH nejsou předmětem registračního řízení.

[16] NSS uzavírá, že rozsudek krajského soudu obstojí jako přezkoumatelný. Krajský soud se nevypořádal jen s otázkami, které s nynější věcí přímo nesouvisí.

III.B. *Námitka prekluze práva registrovat stěžovatele jako plátce DPH*

[17] Stěžovatel namítá, že správce daně nebyl oprávněn registrovat ho jako plátce DPH, jelikož toto právo již prekludovalo. Podle stěžovatele správce daně o registraci z moci úřední rozhodl více než 3 roky poté, co mu uplynula zákonná lhůta k podání přihlášky pro registraci k DPH.

[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 plátci 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.

[23] NSS považoval otázku časové limitace práva registrovat plátce DPH v této kauze za klíčovou. Proto zaslal žalovanému dne 14. 6. 2017 žádost o poskytnutí stanoviska. Konkrétně žalovanému položil následující otázky:

> Zastáváte právní názor, že možnost registrovat daňový subjekt podle shora uvedeného ustanovení, na rozdíl od práva stanovit daň, je časově neomezená? Je tedy možné osobu registrovat i v situacích, kdy povinnost registrovat se podle § 95 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění před 1. 1. 2013, nesplnila kdykoliv (v jakékoliv době) před nabytím účinnosti novely č. 502/2012 Sb.? Je taktéž možné, aby správce daně osobu registroval v souladu s uvedeným ustanovením i kdykoliv v budoucnu, třebaže od porušení povinnosti se registrovat uběhla (uběhne) již desetiletá či delší doba?

[24] V podání ze dne 23. 6. 2017 se žalovaný vyjádřil ke všem výše uvedeným otázkám. Podle jeho názoru není správce daně v případě povinné registrace k DPH časově omezen. Žalovaný poukázal na skutečnost, že podle současné právní úpravy se osoba povinná k dani, která překročila rozhodný obrat pro registraci k DPH, stává plátcem ze zákona.

Rozhodnutí správce daně o registraci k DPH je pouhým administrativním úkonem. Žalovaný uvedl, že tato konstrukce je plně v souladu s právem EU; v této souvislosti odkázal na rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci *Dankowski*, C - 438/09. Datum registrace proto podle žalovaného nemá vliv na vznik, změnu či zánik daňové povinnosti plátce. Jediná omezení spočívají v tom, že není možné sankcionovat nesplnění registrační povinnosti vzniklé před 1. 5. 2004 a dále zaregistrovat osobu jako plátce dříve než ke dni 1. 1. 2013. Žalovaný připustil, že lhůta pro povinnou registraci k DPH je fakticky omezena též § 35 odst. 2 zákona o DPH, podle kterého se daňové doklady uchovávají po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo. Správce daně tak podle žalovaného nemůže po uplynutí této lhůty požadovat předložení dokladů, které svědčí o překročení rozhodného obratu pro registraci k DPH. Přestože zpětná registrace není vyloučena, je třeba si podle žalovaného uvědomit, že za některá zdaňovací období s ohledem na lhůtu zakotvenou v § 148 daňového řádu již nebude možné daň stanovit.

[25] NSS je přesvědčen, že právě podaný výklad žalovaného je nepřijatelný, protiústavní a vede k absurdním důsledkům. Bylo by totiž 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.

[27] Zásahy veřejné moci do soukromé sféry jsou proto vždy limitovány během času. Stejně tak je během času podmíněna i náprava nepravostí, protiprávností, uvedení stavu faktického do souladu s požadavky práva. Výklad zákona o DPH, jak ho předestřel žalovaný, směřuje k opaku a vytváří zvláštní skupinu situací, v nichž zásahy státu do právní sféry fyzických a právnických osob nepodléhají *žádné* časové limitaci. Takovýto výklad ohrožuje právní jistotu a oprávněná očekávání adresátů právních norem (čl. 1 odst. 1 Ústavy).

[28] Nezbytnou podmínkou výkonu státní moci v podmínkách demokratického právního státu je podřízení státní moci obecným pravidlům právního řádu. Proto ani při zásazích do práv a povinností v oblasti daňové nemohou jednat státní orgány bez omezení. Právě stanovení doby, během níž lze z moci úřední registrovat osobu k platbě DPH, je významným limitem uplatňování státní moci proti adresátům práv a povinností. Institut časově podmíněného uplatnění výkonu státní moci přináší do společnosti stabilitu a jistotu. Umožňuje adresátům práv a povinností lépe plánovat si své životy s vědomím, že v

důsledku uplynutí času již proti nim nelze určitý nárok uplatnit. Prekluze nebo promlčení nejsou v tomto pojetí samoúčelné, ale naopak reflektují přirozený běh ekonomického života jako takového (srov. přiměřeně rozsudek ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 15/2009-105, č. 1837/2009 Sb. NSS, body 15-20).

[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 prvé 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 plátci 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*).

pokračování

[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 řízení.

[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 obrat (§ 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 obrat 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 obratu v roce 2009 (§ 20 odst. 2 daňového řádu).[1]

[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 třebas 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,

[1] Třeba připomenout, že podle § 99 odst. 1 zákona o DPH, ve znění do 31. 12. 2012, bylo zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí, pokud obrat plátce za předcházející kalendářní rok nedosáhl 10 000 000 Kč; pokud však obrat plátce za předcházející kalendářní rok dosáhl 10 000 000 Kč, byl zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc (§ 99 odst. 2).

Dankowski, C-438/09[2] (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[3] 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 správci 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 počínaje 1. 1. 2011 posuzují podle daňového řádu. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně *zahájena daňová*

---

[2] ECLI:EU:C:2010:818

[3] Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

pokračování

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.

IV. Závěr a náklady řízení

[52] Kasační stížnost je důvodná, proto NSS napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. S ohledem na důvody zrušení rozsudku krajského soudu zrušil také žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.]. V něm bude žalovaný postupovat podle závazného právního názoru vysloveného v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[53] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne NSS v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatel měl ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. mu tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný, který ve věci úspěch neměl, toto právo nemá.

[54] V řízení o žalobě představovaly náklady řízení zaplacený soudní poplatek ve výši 3000 Kč, odměna a náhrada hotových výdajů daňové poradkyně. Podle § 35 odst. 2 s. ř. s. se pro určení výše její odměny užije obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., advokátní tarif. Odměna náleží celkem za dva úkony právní služby [podání žaloby ze dne 24. 5. 2015, replika k vyjádření žalovaného ze dne 14. 8. 2015; § 1 odst. 1, § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], a to v hodnotě 3100 Kč za každý úkon právní služby, celkem tedy částku 6200 Kč. Náhrada hotových výdajů sestává z paušální částky 600 Kč (2 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože je zástupkyně stěžovatele plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení o částku 1428 Kč odpovídající DPH ve výši 21 % z částky 6800 Kč. Celkem tedy činí náklady řízení před krajským soudem částku 8228 Kč plus 3000 Kč jako úhrada za zaplacený soudní poplatek.

[55] V řízení o kasační stížnosti představovaly náklady řízení zaplacený soudní poplatek ve výši 5000 Kč, odměna a náhrada hotových výdajů advokátky. Odměna náleží celkem za dva úkony právní služby [převzetí a příprava zastoupení před podáním kasační stížnosti, doplnění blanketní kasační stížnosti ze dne 2. 2. 2017; § 1 odst. 1, § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], a to v hodnotě 3100 Kč za každý

úkon právní služby, celkem tedy částku 6200 Kč. Náhrada hotových výdajů sestává z paušální částky 600 Kč (2 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu); jiné hotové výdaje stěžovatel nespecifikoval. Protože je zástupkyně stěžovatele plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení o částku 1428 Kč odpovídající DPH ve výši 21 % z částky 6800 Kč. Celkem tedy činí náklady stěžovatele v řízení před NSS částku 8228 Kč plus 5000 Kč jako úhrada za zaplacený soudní poplatek.

[56] Žalovaný je tedy povinen stěžovateli k rukám jeho zástupkyně Mgr. Kateřiny Sigmundové, advokátky, uhradit do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů soudních řízení ve výši 24 456 Kč (16 456 + 3000 + 5000).

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

V Brně dne 6. září 2017

Zdeněk Kühn
předseda senátu