ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **J. S.,** zastoupen JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská třída 15/16, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2014, č. j. 20849/14/5000-14301-704561, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 6. 2017, č. j. 15 Af 71/2014 – 41,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 6. 2017, č. j. 15 Af 71/2014 - 41, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2014, č. j. 20849/14/5000-14301-704561, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce na nákladech řízení o žalobě a o kasační stížnosti celkem 28 570 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení nadepsaného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2014, č. j. 20849/14/5000-14301-704561 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a byl potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 1. 2014, č. j. 189456/14/2504-24801-507309. Tímto platebním výměrem správce daně podle § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o DPH“), stanovil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) náhradním způsobem za neuplatnění daně při nesplnění povinnosti se registrovat k DPH podle § 95 odst. 1 zákona o DPH ve výši 311 822 Kč za zdanitelná plnění uskutečněná bez daně v období od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012.

[2] Krajský soud žalobu zamítl, neboť neshledal žádnou z uplatněných námitek důvodnou. Předně vyhodnotil napadené rozhodnutí žalovaného jako přezkoumatelné a neuznal ani námitky ohledně možnosti přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona o DPH při stanovení daně náhradním způsobem dle § 98 stejného zákona.

[3] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s."

[4] Stěžovatel má za to, že při výměře DPH náhradním způsobem mělo být ustanovení § 98 zákona o DPH aplikováno s ohledem na jeho smysl a účel, a nikoliv mechanicky. Dle stěžovatele mělo být přihlédnuto i k dalším relevantním zákonným ustanovením. Stěžovatel se domnívá, že smyslem a účelem § 98 zákona o DPH je primárně reparace důsledků nesplnění registrační povinnosti daňového subjektu. Nejedná se tak o sankci, jako by tomu bylo např. u pokuty. Reparace představuje nápravu o takové intenzitě, jež je plně způsobilá dosáhnout stavu, který by tu byl, kdyby ke skutečnosti vyžadující si nápravu vůbec nedošlo.

[5] Pokud je touto skutečností to, že stěžovatel se včasně nezaregistroval jako plátce DPH, nápravou musí být dodatečný (náhradní) odvod DPH ve výši odpovídající výši DPH, kterou by stěžovatel odvedl za toho předpokladu, kdyby se byl jako plátce DPH registroval včas. Intenzita takové reparace (výše DPH stanovené náhradním způsobem) proto nemůže být oproti uvedené částce několikanásobné vyšší. Kdyby se totiž stěžovatel řádně registroval, odvedl by za dané období DPH ve výši pouze 73 937 Kč, neboť uskutečněná plnění v daném období byla poskytována v podstatné části plátcům DPH, kde by se uplatnil režim přenesené daňové povinnosti (u stěžovatele se jednalo o stavební práce).

[6] Stěžovatel uvádí, že takový způsob vyměření daně, jaký zvolily daňové orgány, má ten absurdní důsledek, že vyměřená náhradní daň je v podstatě likvidační – jedná se prakticky o celý zisk za rok 2012.

[7] Stěžovatel má za stěžejní posouzení toho, co znamená náhradní způsob stanovení daně. Má za to, že s ohledem na reparační funkci náhradního způsobu stanovení DPH, se v potaz mají brát ty podmínky, které by mu svědčily při včasné registraci, tedy i přenesení daňové povinnosti.

[8] Ohledně aplikace § 92a odst. 6 zákona o DPH ve znění účinném až od 1. 1. 2013 žalovaným stěžovatel setrvává na své argumentaci, že pravidlo tam uvedené nebylo lze na jeho případ aplikovat. Uvedené ustanovení stanovilo, že režim přenesení daňové povinnosti v případě, že plátce, který poskytnul zdanitelné plnění, nesplnil svou registrační povinnost ve stanovené lhůtě, nelze použít do dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je registrován jako plátce. Takové pravidlo v právní úpravě vztahující se ke stanovení daně náhradním způsobem podle § 98 zákona o DPH nebylo, což ostatně konstatoval i krajský soud. Nelze však pak souhlasit s jeho závěrem, že ačkoli takové pravidlo nebylo zákonem stanoveno, vztahuje se na stěžovatele, neboť předmětný mechanizmus nemůže fungovat jinak. Stěžovatel má za to, že dokud není výslovně zákonem stanoveno, že se jisté oprávnění (režim přenesené daňové povinnosti) nemůže uplatnit při náhradním způsobu vyměření daně, s ohledem na smysl a účel a reparační funkci náhradního způsobu vyměření daně není důvodu, proč by toto zohledňováno být nemohlo. Stěžovatel připomíná, že od 1. 1. 2013 došlo k celistvé změně fungování tohoto mechanizmu, přičemž stanovení daně náhradním způsobem bylo ze zákona o DPH zcela vyloučeno. Stěžovatel má za to, že uvedeným postupem žalovaného došlo k uložení povinnosti nad rámec zákona a k rozšíření pravomoci daňových orgánů.

[9] S ohledem na uvedené stěžovatel navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit, zároveň zrušit i rozhodnutí žalovaného, a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné. K jednotlivým námitkám uvedl, že stěžovatel kromě § 92a odst. 6 zákona o DPH neuvedl žádné konkrétní zákonné ustanovení, které neměl krajský soud při aplikaci § 98 uvedeného zákona zohlednit. Pokud jde o možnost zohlednění režimu přenesení daňové povinnosti, žalovaný plně souhlasí s krajským soudem, že ten u náhradního způsobu stanovení daně aplikovat nelze. Ohledně likvidačního charakteru vyměřené daně žalovaný zejména poukázal na to, že stěžovatel tuto námitku ničím nekonkretizoval. Žalovaný přiznává, že v dané věci aplikoval ještě neúčinné ustanovení § 92a odst. 6 zákona o DPH, nicméně ve shodě s krajským soudem zastává názor, že bez ohledu na to, že uvedené pravidlo v příslušném období výslovně v zákoně stanoveno nebylo, s ohledem na charakter institutu přenesení daňové povinnosti, již z povahy věci tento režim v případě stanovení daně náhradním způsobem podle § 98 zákona o DPH nemohl být použit.

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Kasační stížnost splňuje podmínky řízení a je přípustná a projednatelná.

[12] Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Ze spisu byly zjištěny následující skutečnosti podstatné pro projednávanou věc. Stěžovatel podal dne 1. 7. 2013 přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty evidovanou pod č. j. 1591477/13, v níž jako důvod dobrovolné registrace uvedl „překročení obratu." Finanční úřad pro Ústecký kraj provedl dne 11. 9. 2013 za účelem ověření skutečností rozhodných pro registraci stěžovatele jako plátce daně z přidané hodnoty místní šetření, jehož průběh je v souladu s ust. § 80 a § 84 zákona č. 280/2009 Sb., daňového rádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád") zaznamenám protokolem č. j. 1788044/13/2504-05402-507703. Při místním šetření bylo z předložených dokladů správcem daně zjištěno, že stěžovatel překročil obrat 1 000 000 Kč pro zákonnou registraci plátce daně z přidané hodnoty již v měsíci lednu 2012, a proto měl povinnost dle ust. § 95 odst. 1 zákona o DPH podat přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty do 15 dnů po skončení měsíce, ve kterém byl překročen stanovený limit, tedy do 15. 2. 2012, a měl se stát plátcem daně z přidané hodnoty dle ust. § 94 odst. 1 zákona o DPH od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat, tj. od 1. 4. 2012. Stěžovatel tuto povinnost nesplnil, proto byl správcem daně v souladu s čl. II bodu 4 přechodných ustanovení zákona č. 502/2012 Sb., kterým byl novelizován zákon o DPH, zaregistrován ke dni nabytí účinnosti této novely, tj. k 1. 1. 2013.

[15] Ve věci nesplnění registrační povinnosti a stanovení daně náhradním způsobem podle ust. § 98 zákona o DPH za období od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012 byla u stěžovatele dne 18. 9. 2013 zahájena daňová kontrola podle ust. § 87 odst. 1 daňového rádu (protokol o zahájení kontroly č. j. 1808534/13/2504-05402-507703). Výsledky kontrolních zjištění byly se stěžovatelem projednány dne 8. 1. 2014, kdy správce daně stěžovateli sdělil, že z předložených

soupisů bylo zjištěno, že v rozhodném období, tj. od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012, činil celkový souhrn úplat za stěžovatelem uskutečněná zdanitelná plnění částku 1 559 112 Kč. Daň stanovená náhradním způsobem dle ust. § 98 odst. 1 zákona o DPH tak byla správcem daně vypočítána ve výši 20 % (základní sazba daně) z částky 1 559 112 Kč, tj. ve výši 311 822 Kč.

[16] Správcem daně pod č. j. 189456/14/2504-24801-507309 dne 16. 1. 2014 vydaný platební výměr na daň stanovenou náhradním způsobem napadl stěžovatel odvoláním, v němž zpochybňoval zejména skutečnost, že prvostupňový správce daně nezohlednil příjmy provedené v režimu přenesení daňové povinnosti, které tudíž nepodléhají dani na výstupu. Stěžovatel rovněž namítal, že při stanovení náhrady ve smyslu ust. § 98 odst. 1 zákona o DPH příslušný správce daně do základu, z něhož byla výše náhrady stanovena, nesprávně zahrnul i plnění poskytnutá jiným plátcům daně z přidané hodnoty. Nadřízený správce daně prvostupňové rozhodnutí v souladu s ust. § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu přezkoumal, a protože neshledal vady namítané stěžovatelem ani jiné vady žalobcem nerozporované, rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj potvrdil a odvolání žalobce zamítl.

[17] Protože stěžovatel nebyl výsledkem odvolacího řízení uspokojen, podal ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem žalobu, kterou se domáhal zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud žalobou napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, a protože dospěl k závěru o jejich nedůvodnosti, žalobu zamítl.

[18] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že mezi účastníky řízení není sporu o skutkovém stavu. Předmětem sporu tak zůstává i nadále výše daně stanovené náhradním způsobem při nesplnění zákonné registrační povinnosti daňového subjektu, která byla stanovena podle § 98 zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2012. Konkrétně je předmětem sporu skutečnost, zda při stanovení daně náhradním způsobem měl správce daně do souhrnu úplat pro výpočet náhrady zahrnout i úplaty pro plátce DPH, u kterých by daňový subjekt mohl použít režim přenesení daňové povinnosti, kdyby se registroval včas. Otázkou tak zůstává, zda má náhradní způsob stanovení daně pouze reparační neboli kompenzační charakter, nebo jestli představuje sankci za nesplnění zákonem stanovené povinnosti.

[19] Stěžovatel namítá, že dle jeho názoru má náhradní způsob stanovení daně podle § 98 zákona o DPH reparační, resp. kompenzační charakter, proto měl správce daně zohlednit rovněž režim přenesené daňové povinnosti. Má za to, že pravidlo uvedené v § 92a odst. 6 zákona o DPH, účinné od 1. 1. 2013, na něj nebylo možno aplikovat, a nesouhlasí s výkladem krajského soudu, že i v době, kdy uvedené ustanovení nebylo účinné, režim přenesené daňové povinnosti nemohl být u stěžovatele použit.

[20] Podle § 98 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2012 platí, že (n)*esplní-li osoba povinná k dani povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1 nebo podle § 95 odst. 2 písm. a), stanoví správce daně daň náhradním způsobem.* Dle druhého odstavce tohoto ustanovení platí, že (d)*aň stanovenou náhradním způsobem stanoví správce daně ze základu daně, kterým je souhrn úplat náležejících osobě povinné k dani za uskutečněná zdanitelná plnění, která byla uskutečněna bez daně za období, kdy měla být osoba povinná k dani plátcem. Správce daně při stanovení výše daně použije sazby daně platné ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.*

[21] Podle § 92a odst. 6 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2013 (r)*ežim přenesení daňové povinnosti v případě, že plátce, který poskytnul zdanitelné plnění, nesplnil svou registrační povinnost ve stanovené lhůtě, nelze použít do dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je registrován jako plátce.*

[22] Vzhledem k tomu, že stěžovatel nesplnil svoji povinnost registrovat se k DPH, byl správce daně oprávněn a povinen stanovit mu daň náhradním způsobem podle § 98 zákona o DPH. Uvedené ustanovení stanovilo velice striktně, co se považuje za základ daně a jak se vypočítá její výše. Za základ daně se podle uvedeného ustanovení považuje souhrn úplat náležejících stěžovateli za zdanitelná plnění uskutečněná v období, kdy již měl být stěžovatel plátcem DPH, tj. od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012. Jak správně konstatoval také krajský soud, ze zákona nelze dovodit, že by se do náhradního způsobu stanovení daně nezahrnovala zdanitelná plnění uskutečněná pro plátce DPH. Ačkoli stěžovatel argumentuje formalistickým přístupem krajského soudu, neuvádí, která ustanovení nevzal tento soud v potaz, případně proč měl být jeho závěr opačný. Nejvyšší správní soud v postupu krajského soudu formalizmus neshledal.

[23] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že zdanitelná plnění uskutečněná stěžovatelem v období od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012 vůči plátcům DPH nemohla být uskutečněna v režimu přenesení daňové povinnosti, neboť stěžovatel vlastní vinou nebyl v této době registrován jako plátce DPH ani se jako plátce nechoval (nepostupoval podle § 92a odst. 2 zákona o DPH). Režim přenesené daňové povinnosti lze použít pouze mezi plátci DPH v okamžiku poskytování plnění. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že by bylo v rozporu se zásadou právní jistoty požadovat po příjemcích plnění od stěžovatele v dotčené době, aby zpětně přiznali a zaplatili daň z těchto plnění. Režim přenesení daňové povinnosti, který je založen primárně na povinnosti příjemce zdanitelného plnění, nelze použít tehdy, pokud se subjekt poskytující zdanitelné plnění nechová jako plátce DPH a nesplní povinnost podle § 92a odst. 2 zákona o DPH. V podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje na obsáhlé odůvodnění na str. 5-8 napadeného rozsudku.

[24] Na uvedeném ničeho nemění ani skutečnost, že ustanovení § 92a odst. 6 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2013, které uvedené pravidlo stanovilo explicitně, nebylo možné na věc aplikovat. Od tohoto data totiž došlo, jak ostatně konstatoval sám stěžovatel, ke změně právní úpravy, a to v tom smyslu, že pokud osoba povinná k dani překročila stanovený obrat u daně z přidané hodnoty a nesplnila svou registrační povinnost, stala se plátcem DPH *ex lege* od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. Následně byla zpětně zaregistrována správcem daně a za pozdní podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty a pozdní zaplacení zpětně vzniklé daňové povinnosti jí vznikly příslušné sankce podle daňového řádu (pokuta za opožděné tvrzení daně podle ustanovení § 250 daňového řádu) a povinnost zaplatit úrok z prodlení, jakožto paušalizovanou náhradu za újmu způsobenou státnímu rozpočtu v důsledku prodlení při úhradě daně (podle ustanovení § 252 daňového řádu). Jinak řečeno, ten, kdo překročil obrat, stal se plátcem automaticky, přestože se nezaregistroval a nepodával daňová přiznání - pohlíží se na něj jako na plátce.

[25] Tady je zásadní rozdíl oproti předchozí (tedy nyní aplikované) právní úpravě. Stěžovatel totiž nebyl správcem daně zaregistrován k DPH zpětně, proto je zcela logické, že nebyl-li v období od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012 plátcem DPH, nemohl uplatnit ani režim přenesení daňové povinnosti (a to bez toho, že by to zákon výslovně vylučoval). Oproti tomu nová právní úprava registrovala plátce DPH zpětně, proto bylo na místě explicitně v § 92a odst. 6 stanovit, že ačkoli se na daňový subjekt „papírově“ hledělo jako na plátce DPH, nemohl za období, kdy nebyl fakticky registrován k DPH, uplatnit režim přenesení daňové povinnosti.

[26] Až potud argumentace krajského soudu obstojí. Krajský soud však zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, jak bude popsáno níže. Ačkoli nebylo povinností Nejvyššího správního soudu posuzovat výše uvedené, když rozsudek trpí tak závažnou vadou, pro kterou je nutné jej zrušit, s ohledem na právní jistotu účastníků řízení a následnou vázanost právním

názorem vysloveným v tomto rozsudku považoval Nejvyšší správní soud za potřebné objasnit okolnosti (ne)možnosti využití institutu přenesení daňové povinnosti při využití institutu náhradního stanovení daně.

[27] Nejvyšší správní soud dále předesílá, že ustanovení § 98 zákona o DPH, tedy náhradní způsob stanovení daně ve znění od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2012, nemělo pouze reparační, neboli kompenzační charakter, jak se domnívá stěžovatel a jak to na základě svých úvah nesprávně dovodil krajský soud. Žádným výkladem uvedeného ustanovení nelze k tomuto závěru dospět, když je zřejmé, že zákonodárce stanovil velice striktně, bez možnosti jakéhokoli uvážení, jakým způsobem se má stanovit základ a sazba daně. Uvedený výpočet, jak je zřejmé i z nyní projednávané věci, nepočítá s uplatněním výhod registrace k DPH pro osobu, která se registrovat opomněla, a výsledná daňová povinnost (náhradní způsob stanovení daně) tak nepředstavuje pouze kompenzaci neuhrazené daně, nýbrž také sankci za nesplnění zákonem stanovené povinnosti registrace k dani z přidané hodnoty. Jak potvrzuje i důvodová zpráva k výše zmíněné novele, správce daně vůbec nepřihlédne ani k možným odpočtům daně vztahujícím se k daným plněním za toto období.

[28] Nejvyšší správní soud na tomto místě uvádí, že si je vědom rozsudku prvního senátu ze dne 30. 1. 2017, č. j. 1 Afs 316/2016 - 38, v němž tento senát vyslovil závěr, že účelem náhradního stanovení daně při nesplnění registrační povinnosti je, aby osoba povinná k dani odvedla do státního rozpočtu v přibližné výši částku, kterou odvést měla. Smyslem institutu náhrady tak byla dle prvního senátu kompenzace DPH, kterou měla osoba povinná k dani uhradit. První senát nicméně posuzoval právní úpravu účinnou do 30. 10. 2007, která se od právní úpravy aplikovatelné v nyní projednávané věci zásadním způsobem lišila. Podle § 98 odst. 1 zákona o DPH účinného do 30. 10. 2007 totiž platilo, že *nesplní-li osoba povinná k dani povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1, je povinna uhradit správci daně částku ve výši až 10 % z celkových příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění jako náhradu za zdanitelná plnění, která uskutečnila bez daně. Celková částka se počítá od data, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem, až do data, kdy se stala plátcem na základě rozhodnutí správce daně.* V tam projednávané věci zvolil zákonodárce zcela jinou konstrukci náhradního stanovení daně, která pomocí slova „až“ vymezila správci daně prostor stanovit ve vymezeném intervalu daňovou povinnost podle konkrétních poměrů daňového subjektu; proto nelze závěry, ke kterým dospěl první senát aplikovat na nyní projednávanou věc.

[29] Nejvyšší správní soud však ve výše zmiňovaném rozsudku popsal také genezi změn § 98 zákona o DPH, přičemž k právní úpravě aplikovatelné v nyní projednávané věci uvedl, že „*zákon č. 47/2011 Sb. účinný k 1. 4. 2011 zavedl v § 98 místo 10 % náhrady pojem náhradní stanovení daně při nesplnění registrační povinnosti. Za období, po které měl být daňový subjekt registrován k DPH, stanovil správce daně daň náhradním způsobem bez omezení, a to ze základu daně – souhrnu úplat za uskutečněná zdanitelná plnění za období, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem podle zákonné registrační povinnosti. Správce daně nebyl oprávněn přihlédnout k možným odpočtům daně vztahujícím se k daným plněním za toto období.*“

[30] O tom, že měl náhradní způsob stanovení daně ve znění účinném pro projednávanou věc sankční povahu, svědčí i důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., jímž byl s účinnosti k 1. 1. 2013 institut náhrady podle § 98 zákona o DPH zrušen s tím, že osoba povinná k dani, která dosáhla stanoveného obratu, se opětovně stává plátcem ze zákona ve stanovený den, a nikoli až v okamžiku, kdy ji správce daně zaregistruje. Důvodová zpráva k návratu k původní právní úpravě (platné do 1. 5. 2004) uvádí: „*Jedná se o zjednodušení a větší přehlednost stávajícího systému „plátcovství“, které bylo doposud v případě překročení obratu založeno a vázáno pouze na podmínku registrace osoby povinné k dani. Z tohoto důvodu je nově stanovení registrační povinnosti v souladu s návazností na daňový řád podle § 125 – 131 daňového řádu a s předmětnou judikaturou ESD (např. C-438/09 Dankowski)*

otázkou pouze evidenční, nikoliv rozhodující pro plnění povinností a uplatnění práv plátce. Pokud tedy osoba povinná k dani překročí stanovený obrat a nesplní svou registrační povinnost, bude zaregistrována zpětně. Za pozdní podání daňového přiznání a úhradu daně vzniknou plátci sankce podle daňového řádu (§ 250). Tímto odpadá složité ustanovení § 98 – Stanovení daně při nesplnění registrační povinnosti, které v praxi často činilo problémy a v návaznosti na uvedené se zrušuje." Z uvedeného plyne, že namísto § 98 zákona o DPH byla přijata právní úprava toto ustanovení nahrazující, která sice na jedné straně plátci stanoví doplatit DPH ve výši, v jaké by ji měl uhradit při včasné registraci, na straně druhé mu však ukládá také sankci podle daňového řádu a to pokutu za opožděné tvrzení daně podle ustanovení § 250 daňového řádu, a dále povinnost uhradit úrok z prodlení podle ustanovení § 252 daňového řádu. Na základě uvedeného tak lze uzavřít, že ustanovení § 98 zákona o DPH v rozhodném znění představovalo sankci, v níž byl obsažen i reparační prvek.

[31] Institut náhradního stanovení daně je tak třeba od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2012 považovat nejen za kompenzaci, ale i za sankci ukládanou daňovému subjektu za nesplnění zákonem stanovené povinnosti registrace k DPH, tedy za sankci za veřejnoprávní (správní, resp. finanční) delikt. U uvedeného institutu oproti předchozí právní úpravě nepřevažuje funkce kompenzace hodnoty neuhrazené daně, resp. paušalizované náhrady újmy vzhledem k výpadku daňových příjmů způsobených prodlením daňového subjektu, ale přísným stanovením základu a sazby daně došlo ke zvýraznění funkce náhradního stanovení daně jakožto trestu za neregistraci k DPH.

[32] S ohledem na vývoj judikatury Nejvyššího správního soudu ohledně povahy správního trestání a zejména na usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, jež se zabývalo povahou penále podle § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, a vzhledem k tomu, že bylo konstatováno, že náhradní způsob stanovení daně podle § 98 zákona o DPH představuje sankci za spáchání veřejnoprávního deliktu (nesplnění zákonem stanovené povinnosti povinné registrace k DPH), je na místě se zabývat rovněž tím, jestli je lze stejně jako penále považovat za trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy s důsledky s tím souvisejícími.

[33] Článek 6 odst. 1 věty první Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva") stanoví, že každý má právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích nebo o oprávněnosti jakéhokoli trestního obvinění proti němu. Na to navazuje čl. 7 odst. 1 Úmluvy, podle něhož nikdo nesmí být odsouzen za jednání nebo opomenutí, které v době, kdy bylo spácháno, nebylo podle vnitrostátního nebo mezinárodního práva trestným činem. Rovněž nesmí být uložen trest přísnější, než jaký bylo možno uložit v době spáchání trestného činu. Podle čl. 40 odst. 6 Listiny se trestnost činu posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější.

[34] Podrobná kritéria pro hodnocení, zda konkrétní finanční sankce je svou povahou trestní sankcí, rozvinul pro účely aplikace čl. 6 Úmluvy Evropský soud pro lidská práva. Za nejdůležitější rozhodnutí je možné považovat rozsudek velkého senátu ze dne 23. 11. 2006 ve věci *Jussila proti Finsku,* stížnost č. 73053/01. Evropský soud si v ní podržel svůj názor, že není možné finanční sankce podřadit pod kategorii občanských práv, ale dovodil, že je možné finanční sankce za určitých okolností považovat za trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. V rozsudku ze dne 23. 7. 2002, *Janosevic proti Švédsku*, č. 34619/97, Evropský soud posuzoval uložení daňové přirážky za nepravdivá tvrzení uvedená v daňovém přiznání a shledal, že na věc je třeba aplikovat čl. 6 odst. 1 Úmluvy, neboť jde o trestní obvinění. Názor, že sankce za platební delikty v oblasti daní je třeba při splnění stanovených podmínek považovat za trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy, ESLP posléze zopakoval i v rozsudcích ze dne 24. 7. 2008, *André a další proti*

Francii, č. 18603/03, a ze dne 16. 6. 2009, *Ruotsalainen proti Finsku*, č. 13079/03. Lze tak konstatovat, že se jedná o ustálený a dlouhodobě judikovaný názor Evropského soudu pro lidská práva, který jsou české správní soudy jakožto orgány členského státu Rady Evropy a smluvní strany Úmluvy povinny respektovat.

[35] Při posuzování, zda je možné podřadit „finanční sankci" uloženou stěžovateli pod oblast trestních obvinění v čl. 6 odst. 1 Úmluvy, vycházel ESLP z tzv. Engelových kritérií (srov. rozhodnutí *Engel a ostatní proti Nizozemí* ze dne 8. 6. 1976, stížnosti č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72; k aplikaci Engelových kritérií srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2006, č. j. 4 As 2/2005 - 62, č. 847/2006 Sb. NSS, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 6 As 114/2014 - 55). Pro aplikovatelnost kategorie trestních obvinění je tak rozhodné: (i) posouzení příslušnosti sankce k určitému právnímu odvětví, (ii) analýza povahy porušení práva, za něž je sankce ukládána, a (iii) zhodnocení stupně přísnosti sankce. První kritérium je pouze výchozím bodem úvah a samo o sobě bez spojení se zbývajícími nemá význam. Druhá dvě kritéria jsou alternativní; tj. stačí naplnění jednoho z nich pro podřazení případu pod čl. 6 Úmluvy, ale na druhou stranu tento závěr nevylučuje hodnocení obou kritérií ve vzájemné souvislosti.

[36] Ačkoli z hlediska systematiky českého právního řádu patří toto ustanovení do odvětví daňového a nikoli trestního práva, není tato skutečnost sama o sobě rozhodná pro další posouzení. Stejně jako doktrinální či legislativní zařazení přestupků a jiných správních deliktů do práva správního. Náhradní způsob stanovení daně je uplatňován bez možnosti jakéhokoli uvážení správce daně v situaci, nesplní-li daňový subjekt zákonem stanovenou povinnost registrovat se k DPH podle § 95 odst. 1 nebo podle § 95 odst. 2 písm. a) zákona o DPH. Nejvyšší správní soud se k povaze náhradního způsobu stanovení daně vyjádřil také v rozsudku ze dne 12. 8. 2010, č. j. 1 Afs 59/2010 – 49, a to následovně: „*Zcela nepochybně je legitimní snahou zákonodárce dosáhnout toho, aby daňové subjekty plnily své povinnosti, mj. i povinnost registrace k dani z přidané hodnoty, řádně a včas. Vždyť existence libovůle v tom, kdy by daňové subjekty měly z časového hlediska své daňové povinnosti plnit, by byla v rozporu s principem právní jistoty a neumožňovala by ani jim samotným, jakož ani ostatním daňovým subjektům, kteří se podle seznamu registrovaných plátců orientují při své činnosti, plánovat své ekonomické aktivity. Prostředkem způsobilým motivovat daňové subjekty k plnění povinností plynoucích z daňových předpisů řádně a včas jistě je a může být stanovení finanční sankce (byť zčásti reparačního charakteru) za porušení této povinnosti, a to nepochybně i finanční sankce závislé na celkovém souhrnu úplat za zdanitelná plnění jako náhradu za daň ze zdanitelných plnění, která uskutečnil daňový subjekt neoprávněně bez daně. Přesně takovou formu sankce s reparačním důsledkem zvolil zákonodárce v § 98 zákona o dani z přidané hodnoty.*" Každá sankce, resp. hrozba jejího uložení slouží jako negativní motivace k tomu, aby příslušné subjekty byly odrazeny od porušování primární povinnosti. V trestním právu k tomu lze srovnat např. funkce trestu jakožto individuální a generální prevence páchání trestných činů.

[37] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených úvah dospěl k tomu, že na náhradní způsob stanovení daně podle § 98 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2012 nutno nahlížet jako na trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Nejvyšší správní soud však již v minulosti judikoval, např. ve věci ze dne 26. 10. 2011, č. j. 9 Afs 27/2011 - 68, že povaha konkrétního platebního deliktu nemusí umožňovat zohlednění všech zásad dovozených pro oblast správních deliktů. Tak tomu je rovněž v případě platebních deliktů, kde zákonná konstrukce předpokládá „automatické" uvalení sankce za porušení konkrétní povinnosti daňového subjektu na úseku správy daní. Správce daně zde nemá žádnou diskreci při aplikaci ustanovení upravujícího takovou sankci, jako právě u § 98 zákona o DPH. V takovém případě z povahy věci vyplývá, že nelze aplikovat obvyklá kritéria při trestání jako je povaha a závažnost činu, poměry delikventa či možnosti jeho nápravy, jak bylo judikaturou dovozeno

pro oblast přestupků a jiných správních deliktů. Naopak, i na platební delikty, které splňují shora předestřené požadavky vyplývající především z judikatury Evropského soudu pro lidská práva, což je právě tento případ, je nutné důsledně aplikovat základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy a z Listiny. Ačkoli je tedy institut náhradního stanovení daně zařazen do systému daňového práva, má trestní povahu se zárukami vyplývajícími z čl. 6 a 7 Úmluvy a čl. 40 odst. 6 Listiny.

[38] S ohledem na uvedené, skutečnost, že se stěžovatel dopustil finančního deliktu za účinnosti staré právní úpravy, ještě *eo ipso* neznamená, že mu také za tyto delikty podle starého práva může být bez dalšího uložena sankce. Takový názor by ve svých důsledcích znamenal, že tu může dojít k uložení trestu za něco, co nové právo vůbec nesankcionuje, a tedy i k přímému porušení zásady vyslovené v čl. 40 odst. 6 *in fine* Listiny základních práv a svobod, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější.

[39] Přijetí tohoto principu pak znamená, že nelze trestat podle starého práva v době účinnosti práva nového, jestliže nová právní úprava konkrétní skutkovou podstatu nepřevzala; analogicky to platí i tehdy, jestliže nová úprava stanoví mírnější sankce za stejné jednání.

[40] Dále je třeba zdůraznit, že rozhodnutí správce daně, které trestá podle starého práva delikt v době platnosti a účinnosti práva nového, se naprosto nemůže obejít bez toho, aby důsledně porovnalo nové a staré skutkové podstaty deliktů, a doložilo, že i podle nového práva jde ve všech případech o jednání trestné a že postih podle nového práva není pro daňový subjekt výhodnější.

[41] Rozhodnutí, které se s touto otázkou (a tedy s dodržením ústavního principu čl. 40 odst. 6 Listiny) vůbec nevypořádá a zcela ji pomine, je nepřezkoumatelné, protože důvody, které vedly k vyměření ukládané sankce, z něj nelze seznat.

[42] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že krajský soud má *„povinnost zkoumat, zda nedošlo ke změně zákona, bez ohledu, jestli to žalobce učiní předmětem svých žalobních námitek (…). Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti bez ohledu na uplatněné kasační námitky ex offo přezkoumá, zda bylo správně aplikováno právo v předcházejících řízeních* (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 - 46). Krajský soud v nyní projednávané věci nesprávně posoudil povahu náhradního způsobu stanovení daně podle § 98 zákona o DPH jako pouze kompenzační, proto se nezabýval tím, jestli správce daně, potažmo žalovaný, použil na projednávanou věc správnou právní úpravu.

[43] Žalovaný sice dospěl s odkazem na judikaturu zdejšího soudu ke správnému závěru, že se u náhradního způsobu stanovení daně jedná o sankci s reparačním důsledkem, nezabýval se však již tím, jestli novější úprava, tedy úprava účinná v době jeho rozhodování, o které již bylo psáno výše, nebyla ve svých důsledcích pro stěžovatele příznivější. S ohledem na absenci tohoto posouzení je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné.

[44] Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že krajský soud je povinen přihlížet z moci úřední k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů bránící přezkumu z hlediska žalobních bodů, tedy aniž by žalobce takovou nepřezkoumatelnost ve své žalobě konkrétně namítal. V případě nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu je tedy krajský soud povinen toto rozhodnutí v souladu s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *ex offo* bez jednání zrušit; naopak přezkoumá-li krajský soud rozhodnutí žalovaného, které nebylo přezkoumání vůbec způsobilé, zatíží stejnou vadou

nepřezkoumatelnosti i své rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006 - 91, nebo rozsudek ze dne 10. 4. 2014, č. j. 7 Afs 14/2014 - 80). Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným.

[45] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.), neboť ze shora uvedeného je zřejmé, že již správce daně pochybil, když se nezabýval možností aplikace nové, pro stěžovatele eventuálně příznivější právní úpravy.

[46] Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[47] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Vzhledem k tomu, že se stěžovatel žalobou domáhal zrušení napadeného rozhodnutí, je nutno považovat jej za úspěšného účastníka. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[48] Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem i v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupen JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem, se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové.

[49] Důvodně vynaložené náklady sestávají ze zaplacených soudních poplatků, z odměny za zastupování a z náhrad výdajů zástupce stěžovatele.

[50] Náklady za zaplacené soudní poplatky tvoří částku ve výši 8000 Kč [1 x 3000 Kč za žalobu podle položky č. 18 bod 2 písm. a) sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb. o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů a 1 x 5000 Kč za kasační stížnost podle položky č. 19 stejného zákona].

[51] Odměna za zastupování v řízení před krajským soudem byla určena podle § 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném od 1. 7. 2014 (dále jen „advokátní tarif“), ve vztahu ke třem úkonům právní služby [převzetí a příprava zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, sepis správní žaloby a repliky]. Za úkony dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu náleží odměna ve výši 3100 Kč za úkon, celkem tedy 9 300 Kč. K odměně za zastupování je nutno připočíst též náhradu hotových výdajů zástupce stěžovatele (režijní paušál), která činí podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za každý z uvedených úkonů, celkem 900 Kč. Protože zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku 2142 Kč, kterou je povinen odvést z odměny za zastupování podle zákona o DPH. Náklady za úkony v řízení před krajským soudem tak činí 12 342 Kč.

[52] Odměna za zastupování v řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu za dva úkony právní služby [sepis kasační stížnosti a repliky dle § 11 odst. 1 písm. d)]. Za jeden úkon dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu náleží odměna ve výši 3100 Kč, celkem tedy 6 200 Kč. K odměně za zastupování je nutno připočíst též náhradu

hotových výdajů zástupce stěžovatele (režijní paušál), která činí podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za jeden úkon právní služby, celkem 600 Kč. Protože zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku 1428 Kč, kterou je povinen odvést z odměny za zastupování podle zákona o DPH. Náklady za úkony v řízení před kasačním soudem tak činí 8 228 Kč.

[53] Procesně neúspěšnému žalovanému tak Nejvyšší správní soud uložil povinnost zaplatit úspěšnému stěžovateli na náhradě nákladů řízení částku ve výši 28 570 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 1. března 2018

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu