



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **Hotel Bajkal s.r.o.**, se sídlem Americká 84/4, Františkovy Lázně, zastoupena Mgr. Václavou Burianovou, advokátkou se sídlem Nerudova 1404/5, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2016, čj. 28792/16/5300-22443-711513, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 5. 9. 2017, čj. 57 Af 15/2016-51,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) bylo rozhodnuto o registraci žalobkyně (dále „stěžovatelka“) k dani z přidané hodnoty od 1. 1. 2013. Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka odvolání, které bylo shora označeným rozhodnutím žalovaného zamítnuto a rozhodnutí správce daně potvrzeno. Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka žalobu, kterou Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), jako nedůvodnou zamítl.

[2] Krajský soud v napadeném rozsudku vyložil pojmy rehabilitační a fyzikální medicína v rozsahu ambulantní péče a dospěl k závěru, že její součástí nemůže být poskytování ubytování a stravování. Ubytovací a stravovací služby, které jsou poskytovány nad rámec ambulantní péče, nejsou službami úzce souvisejícími s poskytovanou zdravotní službou, a proto nemohou být osvobozeny od DPH.

[3] Dále uvedl, že s ohledem na výši obratu měla stěžovatelka povinnost podat přihlášku k registraci k DPH, což však neučinila. Správce daně proto sám rozhodl o registraci stěžovatelky k DPH, a to v souladu s § 129 odst. 3 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 1. 2013 (dále jen „daňový řád“). Novela § 58 zákona č. 235/2004 Sb., zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), účinná od 1. 4. 2012, která vycházela z definice pojmu zdravotní služba a služba s ní úzce související, je v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) a reagovala na konstantní judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“) v oblasti osvobození zdravotních služeb od DPH.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[4] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy tvrdí nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[5] S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu namítala, že právo státu registrovat plátce je omezeno prekluzivní lhůtou. Soudy mají povinnost přihlížet k prekluzi práva z moci úřední. Stěžovatelka vznesla námitku prekluze po vyhlášení rozsudku, ale před doručením písemného vyhotovení rozsudku, přičemž krajský soud na námitku v odůvodnění nijak nereagoval a proto ji vznáší znovu. Správce daně nebyl oprávněn registrovat ji jako plátkyni DPH, jelikož toto právo již prekludovalo. Podle stěžovatelky správce daně o registraci z moci úřední rozhodl více jak 3 roky poté, co jí uplynula zákonná lhůta k podání přihlášky pro registraci k DPH. V jejím případě proběhla registrace k DPH po lhůtě. Pro případ ústního jednání navrhla provedení důkazu účetními deníky za roky 2011 až 2016.

[6] Dále namítala, že krajský soud nesprávně posoudil obsah ambulantní lázeňské péče. Opomněl analyzovat některé zákony, zejména zákon č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních (dále jen „zákon o zdravotní péči v nestátních zařízeních“), a proto dospěl k nesprávnému právnímu názoru. Ambulantní péče byla tradičně náhradou za ústavní lázeňskou péči, měla by proto být poskytována za stejných podmínek, včetně ubytování a stravování. Uvedla, že je součástí přírodních léčebných lázní, v nichž oprávněně docházelo a dochází ke spojení léčení, ubytování a stravování. Ambulantní péči poskytovala stejným způsobem, jak je běžné v celé lázeňské oblasti. Krajský soud jde svým výkladem proti běžnému fungování většiny lázeňských zařízení, čímž jim působí potíže. Odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu a namítala, že krajský soud porušil zásadu předvídatelnosti, neboť měl setrvat na řešení, kterému se veřejná správa i adresáti přizpůsobili.

pokračování

[7] Krajský soud si v odůvodnění svého rozhodnutí protiřečí. Nejprve uvedl, že ubytování a stravování nejsou služby úzce související s ambulantní léčbou, byť by o tom rozhodl lékař coby součást poskytované léčby. Následně však uvedl, že jako související služby lze osvobodit taková plnění, jejichž poskytnutí je nezbytné v souvislosti s poskytnutím služby hlavní. Podle názoru stěžovatelky však platí, že pokud lékař rozhodne o tom, že léčba, ubytování a stravování tvoří jeden celek pro nápravu zdravotních potíží pacienta, pak to dokazuje, že ubytování a stravování jsou nezbytné pro dosažení celkového léčebného cíle. Krajský soud také nesprávně aplikoval evropské právo, neboť pojem úzce související služby má být vykládán ve smyslu materiálním a individuálně. Mezi zdravotní službou a dalšími službami existuje v případě stěžovatelky funkční závislost. Uplatňování osvobození od DPH u ubytování a stravování je oprávněné, neboť služby byly součástí lékařem předepsané léčby. Účelem jejich poskytnutí nebylo primárně vytvoření dodatečného zisku.

[8] Systém DPH je plně harmonizován v rámci EU a zdanění téže služby poskytované v ČR nemá být vyšší než v jiných členských státech EU. Z metodického pokynu Finančního ředitelství Slovenské republiky vyplývá, že slovenská finanční správa považuje ubytování a stravování za služby úzce související s lázeňskou péčí, nezávisle na formě poskytnuté zdravotní péče. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu, a předcházejících rozhodnutí správce daně i žalovaného zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na stěžovatelkou uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu, z něž vyplývá, že dokud je obrat rozhodný pro vznik plátcovství překračován, časová lhůta pro registraci k dani nemůže začít plynout. Jelikož byl tento rozsudek vydán až po vydání napadeného rozhodnutí a po vydání rozsudku krajského soudu, nebylo ve věci zjišťováno, zda stěžovatelka soustavně překračuje rozhodný obrat i nadále. S ohledem na celkový obrat stěžovatelky, přesahující v roce 2012 částku 19 mil. Kč, je však vysoce nepravděpodobné, že by podmínky pro prekluzi práva registrovat stěžovatelku k DPH byly naplněny. I kdyby došlo v následujících zdaňovacích obdobích k náhlému a výraznému poklesu obratu, tříletá prekluzivní lhůta ještě nemohla uplynout. Ohledně osvobození od DPH služeb souvisejících s ambulantní péčí se ztotožnil s názorem krajského soudu. Sporná plnění nepochybně nemohou být považována za zdravotní službu, proto by mohla být posuzována nanejvýš jako plnění úzce související služby ve smyslu zákona o DPH, v kontextu judikatury SDEU. Právní předpisy, na které stěžovatelka odkazovala, nejsou z pohledu DPH relevantní. Stěžovatelka je oprávněna poskytovat ambulantní péči, přičemž z obsahu rozhodnutí o registraci poskytovatele nelze vyvozovat úzkou souvislost dalších služeb s ambulantní péčí. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a nepřiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení. Z judikatury SDEU vyplývá, že ubytování a strava nejsou plněními nezbytnými pro uskutečnění plnění osvobozeného od DPH, byť by o tom rozhodl lékař. Ambulantní léčba může být bez obtíží poskytována bez stravy či ubytování pacientů. Ohledně metodického pokynu Finančního ředitelství Slovenské republiky uvedl, že je pro nyní posuzovanou věc irelevantní, neboť Česká republika jím není vázána. Veškerá harmonizace systému DPH musí mít původ přímo u Evropské unie, nikoli u správních orgánů jednotlivých členských států. Závěrem navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stěžovatelčinou námitkou nepřezkoumatelnosti spočívající v tom, že krajský soud na námitku prekluze práva v rámci řízení o žalobě nijak nereagoval. Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu zjistil, že v rámci žaloby ze dne 5. 9. 2016 stěžovatelka prekluzi práva nenamítala. Dne 5. 9. 2017 proběhlo ústní jednání, na němž byl vyhlášen rozsudek. Stěžovatelka namítala prekluzi práva až poté, podáním ze dne 21. 9. 2017. Podle § 49 odst. 10 věty druhé s. ř. s. platí, že „[j]akmile soud vyhlásí rozsudek, je jím vázán.“ To se projevuje jednak v tom, že soud nemůže již vyhlášený rozsudek zrušit nebo změnit, jednak v tom, že písemné vyhotovení rozsudku se nesmí s vyhlášeným zněním rozcházet, tj. výrok rozsudku a jeho stručné odůvodnění se musí shodovat s tím, co bylo vyhlášeno. Podle § 49 odst. 12 věty první s. ř. s. platí, že „[r]ozsudek se vyhláší ústně, proběhlo-li ve věci jednání a při vyhlásování je přítomen alespoň jeden účastník nebo osoba zúčastněná na řízení anebo veřejnost.“ V posuzované věci proběhlo před krajským soudem ústní jednání a rozsudek byl proto vyhlášen ústně. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že okamžikem, od něhož je soud vázán rozsudkem, je okamžik vyhlášení. Soud je tedy vázán zněním rozsudku, které bylo zákonem předvídaným způsobem vyhlášeno (srov. rozsudek ze dne 6. 1. 2005, čj. 6 As 36/2003-115, č. 530/2005 Sb. NSS).

[12] Soud se vypořádává s žalobními námitkami, přičemž opomene-li nějakou námitku přezkoumat, může se jednat o vadu řízení. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, čj. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, čj. 2 As 337/2016-64). Na druhou stranu soud nemůže reagovat na takovou námitku, která nebyla v řízení řádně uplatněna. Právě takovou je stěžovatelčina námitka týkající se prekluze práva.

[13] Soud sice zkoumá daňovou prekluzi z moci úřední, avšak pokud v řízení před krajským soudem není uplatněna námitka prekluze, nelze povinnost soudu přihlídnout k prekluzi i bez návrhu „*chápat tak, že by soudy musely v každém svém rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu § 47 daňového řádu. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl. (...) Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně*

pokračování

došlo“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008-135). Výslovnou odpověď soud poskytuje pouze na námitku, která byla v řízení řádně uplatněna. Obdobně se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 12. 2009, čj. 7 Afs 129/2009-86, dle kterého pokud k otázce prekluze v napadeném rozsudku krajský soud mlčel, má se za to, že se s ní implicitně vypořádal, a to tak, že k prekluzi práva doposud nedošlo. K posouzení prekluze práva má povinnost také Nejvyšší správní soud, což ostatně učinil, jak bude rozvedeno dále.

[14] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že krajský soud se sice mohl v odůvodnění svého rozsudku krátce k prekluzi práva vyjádřit, neboť se jí stejně zabýval z moci úřední; není však vadou řízení, jestliže tak krajský soud neučinil a nereagoval na stěžovatelčinu v řízení řádně neuplatněnou námitku. Pokud by se totiž musel výslovně vypořádat i s těmi námitkami, které musí přezkoumávat z moci úřední, byť jsou vzneseny až po vyhlášení rozsudku, mohlo by to kolidovat s povinností soudu, aby se nelišilo stručné odůvodnění při vyhlášení rozsudku a pozdější písemné vyhotovení a navíc by v takovém případě bylo nutné dát možnost vyjádřit se k takovým námitkám i dalším účastníkům řízení. Takový postup by mohl vést k významnému prodlužování zákonné lhůty pro vyhotovení rozsudku (§ 54 odst. 3 s. ř. s.). To vše přesto, že soud by se již nemohl od dříve vyhlášeného rozsudku odchýlit.

[15] Nejvyšší správní soud se následně zabýval samotnou námitkou prekluze práva státu registrovat stěžovatelku k DPH. V tomto směru je vhodné připomenout, že dle judikatury Ústavního soudu správní soud k prekluzi přihlíží také z úřední povinnosti (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07). Aby nicméně soud mohl posoudit uvedenou námitku prekluze, musel předtím zhodnotit, zda stěžovatelka vůbec dosáhla stanoveného obratu pro registraci k DPH, respektive zda se ubytovací a stravovací služby, poskytované nad rámec ambulantní péče, počítají do stanoveného obratu, nebo jsou službami úzce souvisejícími s poskytovanou zdravotní službou, a jsou tak osvobozeny od DPH.

[16] V první řadě se soud s ohledem na harmonizovanou úpravu DPH zabýval unijní úpravou.

[17] Podle článku 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH platí, že členské státy osvobodí od daně „poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy;“ Podle písm. c) tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně „poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě;“.

[18] Článek 132 odst. 1 písm. b) upravuje péči ústavní a osvobození je omezeno jak věcně (služby, které nejsou nemocniční/lékařskou péčí, osvobozeny nejsou), tak z hlediska subjektů, které tyto služby poskytují (osvobozeny jsou pouze služby veřejnoprávních subjektů a subjektů, které tyto služby poskytují za obdobných sociálních podmínek nebo jsou členským státem uznány). Článek 132 odst. 1 písm. c) upravuje péči ambulantní a je omezen pouze věcně, tj. musí jít o lékařskou péči. Tento výklad potvrdil SDEU

v rozsudku ze dne 10. 9. 2002 ve věci C-141/00, *Kügler*, v případě šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „šestá směrnice“). Přímou uvedl: „Ustanovení čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a písm. c) šesté směrnice, které se použijí každé na jinou oblast, upravují veškeré výjimky při poskytování lékařských služeb v užším slova smyslu. Ustanovení čl. 13 části A odst. 1 písm. b) osvobozuje (od DPH) všechny služby poskytované v nemocničním prostředí, zatímco cílem čl. 13 části A odst. 1 písm. c) je osvobodit lékařské služby poskytované mimo takový rámec, tedy jak v místě poskytovatele péče, tak u pacienta doma nebo na jakémkoli jiném místě.“ [překlad proveden NSS, v anglickém znění: „Article 13(A)(1)(b) and (c) of the Sixth Directive, which have separate fields of application, are intended to regulate all exemptions of medical services in the strict sense. Article 13(A)(1)(b) exempts all services supplied in a hospital environment while Article 13(A)(1)(c) is designed to exempt medical services provided outside such a framework, both at the private address of the person providing the care and at the patient's home or at any other place.“]. Konkrétně v případě ambulantních služeb dospěl k závěru, že „osvobození (od DPH) předpokládané čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice se vztahuje na poskytování péče terapeutické povahy společností poskytující ambulantní služby, včetně domácí péče, poskytované kvalifikovaným personálem, s výjimkou poskytování obecných služeb a domácí pomoci.“ [překlad proveden NSS, v anglickém znění: „the exemption envisaged in Article 13(A)(1)(c) of the Sixth Directive applies to the provision of care of a therapeutic nature by a capital company running an out-patient service under which care, including home care, is provided by qualified nursing staff, to the exclusion of the provision of general care and domestic help.“]. Nejvyšší správní soud podotýká, že šestá směrnice byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí o DPH. Podle bodů 1 a 3 odůvodnění směrnice o DPH bylo přepracování šesté směrnice nezbytné k tomu, aby byla všechna použitelná ustanovení uspořádána jasným a racionálním způsobem v přepracované struktuře a znění, v zásadě však bez věcných změn. Ustanovení směrnice o DPH jsou tedy v podstatě totožná s odpovídajícími ustanoveními šesté směrnice. Závěry vyslovené SDEU a Nejvyšším správním soudem, které se týkaly předchozí právní úpravy, jsou tedy použitelné i na nyní posuzovanou věc.

[19] Ze směrnice o DPH tedy vyplývá, že služby úzce související jsou osvobozeny od DPH pouze, pokud jde o lékařskou ústavní péči. U ambulantní péče naopak jakákoli zmínka o souvisejících službách ve směrnici o DPH chybí. V rámci poskytování ambulantní léčby totiž obvykle není příležitost k poskytování jakýchkoli souvisejících služeb. Tento závěr vyplývá také z čl. 134 směrnice o DPH, z něhož vyplývá, že dodání úzce související služby ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m), a n) není osvobozeno od daně, „pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně“. Směrnice o DPH tedy vůbec nepočítá s tím, že by v případě ambulantní péče připadala v úvahu jakákoli úzce související služba, neboť ta je uvedena v čl. 132 odst. 1 písm. c), který vůbec není zahrnut do výčtu uvedeného v čl. 134.

[20] Vnitrostátní soud je povinen interpretovat národní právo ve světle závazné normy EU, která není přímo použitelná, tj. zohlednit i nepřímý účinek příslušné směrnice. Nepřímý účinek směrnice znamená povinnost soudu členského státu EU vykládat vnitrostátní právo eurokonformním výkladem, tedy v souladu s právem EU. Tato povinnost vyplývá z čl. 4 odst. 3 Smlouvy o Evropské unii (dříve z čl. 10 Smlouvy o založení Evropských společenství), zakotvujícím povinnost loajální spolupráce členských

pokračování

států takto: „Členské státy učiní veškerá vhodná obecná nebo zvláštní opatření k plnění závazků, které vyplývají ze Smluv nebo z aktů orgánů Unie. Členské státy usnadňují Unii plnění jejích úkolů a zdrží se všech opatření, jež by mohla ohrozit dosažení cílů Unie.“ Povinnost eurokonformního výkladu je také dovozována z čl. 288 Smlouvy o fungování Evropské unie, stanovujícího závazný charakter směrnic. Z judikatury SDEU vyplývá, že „při uplatňování vnitrostátního práva, a zejména ustanovení vnitrostátního právního předpisu speciálně zavedeného za účelem provedení směrnice [...], je vnitrostátní soud povinen vykládat své vnitrostátní právo ve světle znění a účelu směrnice, tak aby bylo dosaženo [zamýšleného] výsledku (rozsudek ze dne 10. 4. 1984, ve věci 18/83, *Van Colson*, bod 26).

[21] Obdobný závěr pak potvrzuje i Ústavní soud, jenž ukládá obecným soudům povinnost eurokonformního výkladu vnitrostátních (i ústavních) norem. Moc soudní je tak povinna interpretovat a aplikovat vnitrostátní právo eurokonformním způsobem, tedy při více výkladových variantách volit tu, která bude v souladu s právem EU, v daném případě zejména v souladu s pravidly stanovenými v předmětné směrnici (nález Ústavního soudu ze dne 3. 5. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 66/04, č. 434/2006 Sb.). Následně ve shodě s judikaturou SDEU dovodil Ústavní soud povinnost vykládat v souladu s komunitárními normami nejen ustanovení domácího práva implementující komunitární předpis (směrnici), ale též národní právo jako celek, a to bez ohledu na to, zda se jedná o domácí legislativu přijatou po příslušném komunitárním předpisu nebo domácí právní normy předcházející přijetí komunitárnímu předpisu (nález Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2007, sp. zn. II. ÚS 3/06). Také Nejvyšší správní soud ve své judikatuře dovodil, že „[u]možňují-li interpretační techniky vyložit určité ustanovení vnitrostátního předpisu několika způsoby, má správní orgán, jakož i soud povinnost použít ten výklad, který je nejbližší smyslu a cíli odpovídajícího komunitárního ustanovení.“ (rozsudek ze dne 1. 2. 2010, čj. 5 Afs 68/2009-113, č. 2036/2010 Sb. NSS).

[22] Osvobození od daně upravená v čl. 132 směrnice o DPH představují autonomní pojmy práva Evropské unie, jejichž účelem je zamezit rozdílům v použití režimu daně z přidané hodnoty mezi jednotlivými státy (srov. rozsudek SDEU ze dne 16. 10. 2008, ve věci C-253/07, *Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club*, bod 16).

[23] Opačný závěr by byl v rozporu se zásadou daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Podle judikatury SDEU tato zásada brání tomu, aby bylo s podobnými poskytováními služeb, která si tak navzájem konkurují, zacházeno odlišně z hlediska DPH [srov. rozsudek ze dne 23. 10. 2003, C-109/02 *Komise v. Německo* (dále jen „rozsudek *Komise v. Německo*“), bod 20; nebo rozsudek ze dne 26. 5. 2005, C-498/03 *Kingscrest Associates and Montecello*, bod 54.]. Za konkurující podobné služby lze v tomto případě označit poskytování ubytování a stravování při poskytnuté ambulantní péči.

[24] Podle § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH platí, že „[p]ři splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena tato plnění: zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58)“. Podle § 58 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 4. 2012 platí, že „[z]dravotní službou se pro účely tohoto zákona rozumí zdravotní služba podle zákona upravujícího zdravotní služby poskytovaná poskytovatelem

zdravotních služeb uvedená v oprávnění k poskytování zdravotních služeb, pokud se jedná o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví, a služba s ní úzce související.“

[25] Jak vyplývá z doslovného znění § 58 odst. 1 zákona o DPH, tento neodlišuje ambulantní a ústavní péči a určuje stejná pravidla pro obě dvě kategorie poskytovaných služeb. Naproti tomu směrnice o DPH pro účely osvobození od daně ústavní péči a péči ambulantní rozlišuje. Na druhou stranu prostor pro eurokonformní výklad je dán při výkladu pojmu „služba s ní úzce související“. Nedává-li směrnice o DPH prostor k tomu, aby byly osvobozeny služby související s poskytováním ambulantních služeb, musí to vést k tomu, že i podle zákona o DPH musí být služba úzce související se zdravotní službou ambulantní vykládána co nejúžeji. Pokud by se opravdu neobjevila služba, kterou nebude možné označit jinak, než jako naprosto úzce a nezbytně související s ambulantní péčí, pak žádná služba nebude s ambulantní službou úzce související.

[26] Je zřejmé, že z terapeutického hlediska nemusí být žádoucí, aby klienti podrobující se léčebným procedurám v rozsahu ambulantní péče denně dojížděli na procedury z velké dálky. To však neznamená, že by ubytovací a stravovací služby klientům musela poskytovat výhradně stěžovatelka. Není proto důvod, aby tyto služby nemohli poskytovat i jiní poskytovatelé v okolí, odlišní od stěžovatelky a na procedury pouze docházet. Klienti mohou také využít jiných typů ubytovacích možností, aniž by byl narušen léčebný cíl, např. ubytování v soukromí. Za této situace musí mít všichni poskytovatelé ubytovacích a stravovacích služeb na relevantním trhu takové podmínky, aby z hlediska DPH nebylo s nikým z nich zacházeno odlišně. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že není žádný důvod v souvislosti s poskytováním ambulantní péče osvobozovat od daně ubytování a stravování klientů. Je-li potřeba k léčbě hospitalizace klienta, musí být poskytována subjektem, který má příslušné oprávnění k poskytování lůžkové péče. Lůžková péče je podle § 9 zákona o zdravotních službách *„zdravotní péčí, kterou nelze poskytnout ambulantně a pro její poskytnutí je nezbytná hospitalizace pacienta. Lůžková péče musí být poskytována v rámci nepřetržitého provozu.“* Stěžovatelka je oprávněna k poskytování pouze ambulantní péče a není tedy oprávněna k poskytování specializovaného ubytování. Jestliže je tedy potřeba pouze „nespecializované“ ubytování, může jej poskytovat jakýkoli poskytovatel na relevantním trhu, jak bylo řečeno shora. Při současné právní úpravě nelze dovodit nezbytnost ubytování a stravování při poskytování ambulantních zdravotních služeb, ani jakoukoli souvislost s ambulantními službami, a to ani v případě, že by o tom formálně rozhodl lékař. Z podstaty ambulantní léčby a pro dosažení jejího účelu není třeba, aby byli klienti současně stravováni, ubytováni a ambulantně léčeni v témže zařízení.

[27] Nejvyšší správní soud se vzhledem k námitkám stěžovatelky obsaženým v kasační stížnosti zabýval také tím, zda může být pro posouzení její věci podstatná lázeňská léčebně rehabilitační péče. Podle § 5 odst. 2 písm. f) za středníkem zákona o zdravotních službách se jedná o lázeňskou léčebně rehabilitační péči v případě, *„že jsou při jejím poskytování využívány přírodní léčivé zdroje nebo klimatické podmínky příznivé k léčení podle lázeňského zákona“*. Aby mohly být při léčbě využívány přírodní léčivé zdroje, musí být nejdříve Ministerstvem zdravotnictví vydáno povolení k využívání takového zdroje podle § 12 lázeňského zákona. Lázeňská péče je tedy samostatný druh léčebně rehabilitační péče, k němuž musí mít poskytovatel zdravotních služeb zvláštní oprávnění, podmíněné navíc

pokračování

předchozím souhlasem Ministerstva zdravotnictví. Stěžovatelka má však pouze oprávnění k poskytování rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče, nikoliv tedy oprávnění k poskytování lázeňské léčebně rehabilitační péče. Právní úprava lázeňské péče se na ni proto nevztahuje a v nyní posuzované věci není nijak relevantní. Bylo proto nadbytečné, aby se krajský soud dále zabýval k tomu se vztahujícím předpisem. Krajský soud navíc uvedl: „*Tehdejší úpravu poskytování lázeňské péče soud zmiňuje, aby zdůraznil, že i zde nebylo při poskytování příspěvkové lázeňské péče hrazeno ze zdravotního pojištění stravování a ubytování (obdobně jako v případě poskytování zdravotní péče v rozsahu ambulantní péče, ke které byl v rozhodné době oprávněn žalobce).*“ Soud tedy zjevně neopomněl analyzovat lázeňský zákon, nýbrž se mu blíže nevěnoval záměrně, přičemž dostatečně zdůvodnil, proč tak učinil. Nejvyšší správní soud z rozsudku krajského soudu zjistil, že soud na straně 16 až 18 analyzoval právní předpisy upravující problematiku poskytování rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče právníky osobami odlišnými od státu. Jednalo se konkrétně o zákon č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, zákon č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních a zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění. K posledně jmenovanému uvedl, že vedle zdravotní péče upravoval zákon o veřejném zdravotním pojištění také lázeňskou péči, přičemž rozebral, jak byla tato péče poskytována a hrazena. Následně uvedl, že „[ž]alobce byl oprávněn od 18. 11. 2010 poskytovat jako nestátní zdravotnické zařízení zdravotní péči druhu a v rozsahu dle rozhodnutí o registraci [viz § 5 odst. 2 písm. a) zákona o zdravotní péči v nestátních zařízeních]. Dle rozhodnutí o registraci byla druhem zdravotní péče „rehabilitační a fyzikální medicína“, tj. ve smyslu § 3 odst. 1 zákona o zdravotní péči v nestátních zařízeních zdravotní péče rehabilitační. Rozsah poskytování tohoto druhu zdravotní péče byl stanoven „v rozsahu ambulantní péče“. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud dostatečně přesvědčivě uvedl, k jaké péči a v jakém rozsahu byla stěžovatelka oprávněna.

[28] Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud si v odůvodnění svého rozhodnutí protiřečí. Nejvyšší správní soud z rozsudku krajského soudu zjistil, že tomu tak není. Krajský soud uvedl, že za službu úzce související s poskytováním rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče nelze označit současné poskytování ubytování a stravy, byť by o tom rozhodl lékař. K tomuto závěru ostatně dospěl i Nejvyšší správní soud. Odporujícím tvrzením mělo být: „*Na podporu uvedené argumentace lze z žalovaným citované judikatury SDEU doplnit, že podle článku 134 Směrnice Rady 2006/112/ES lze jako související služby osvobodit pouze taková plnění, jejichž poskytnutí je v souvislosti s poskytnutím hlavní služby nezbytné.*“ Obě tvrzení jsou však ve vzájemném souladu. Čl. 134 směrnice o DPH nehovoří o ambulantní péči, nýbrž se vztahuje mimo jiné na péči ústavní. Krajský soud argumentaci článkem 134 použil právě ve vztahu k souvisejícím službám, jejichž poskytnutí je v souvislosti s poskytnutím hlavní služby nezbytné. Ani v případě oprávnění poskytovat nemocniční péči se však osvobození od DPH nemůže vztahovat na poskytování služeb, které zvyšují pohodlí a blahobyt hospitalizovaných osob, např. poskytování telefonních služeb, pronájem televizorů nebo poskytování lůžek a stravy osobám doprovázejícím. Společným rysem souvisejících služeb s primární lékařskou péčí je jejich nezbytnost. Pokud by měla být nezbytná k dosažení léčebného účinku i strava a ubytování, pak půjde o ústavní péči. Ambulantní péče musí být z povahy věci taková, kterou lze řádně poskytnout i bez nutnosti poskytnutí specializovaného ubytování a stravování.

[29] Stěžovatelka dále namítala, že poskytovala ambulantní péči stejným způsobem, jak je běžné i na jiných místech v České republice. Krajský soud porušil zásadu předvídatelnosti, neboť měl setrvat na řešení, kterému se veřejná správa i adresáti přizpůsobili. Odkázala na rozsudek ze dne 3. 12. 2014, čj. 6 Azs 242/2014-41. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že ve věci sp. zn. 6 Azs 242/2014 soud posuzoval situaci, kdy se Městský soud v Praze záměrně odchýlil od judikturních závěrů Nejvyššího správního soudu s tím, že na základě konkurenčních úvah jiného rozhodnutí dospěl k odlišným závěrům. V nyní posuzované věci se však krajský soud nijak neodchyloval od dříve zaujatého právního názoru. Stěžovatelkou namítaný rozsudek proto není příléhavý. Krajský soud při svém rozhodování využil zejména judikaturu SDEU, v souladu s níž jednotlivé žalobní námitky hodnotil. Od závěrů SDEU se nijak neodchýlil. Zásadu předvídatelnosti by krajský soud naopak porušil, pokud by tak učinil a od dříve zaujatého právního názoru se odchýlil. Není zřejmé, jaké mělo být řešení, kterému se údajně veřejná správa i adresáti přizpůsobili, jak tvrdí stěžovatelka. Námitka stěžovatelky proto není důvodná.

[30] Krajský soud měl dále nesprávně aplikovat evropské právo. Stěžovatelka argumentovala zejména judikaturou SDEU, konkrétně rozsudkem *Card Protection Plan*, rozsudkem *Komise v. Německo* a rozsudkem ze dne 4. 5. 2017, ve věci *C-699/15, Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs v Brockenhurst College* (dále jen „rozsudek *Brockenhurst College*“). Nejvyšší správní soud však k tomu uvádí, že namítaná judikatura na nyní projednávanou věc buď není příléhavá, nebo je naopak zcela v souladu se závěry krajského soudu.

[31] Rozsudek *Card Protection Plan* se zabýval poskytováním vedlejších služeb při nemocniční a lékařské péči podle čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, resp. podle čl. 13 písm. A. bod 1. písm. b) šesté směrnice. Vedlejšími službami měly být služby zvyšující pohodlí a blahobyt hospitalizovaných osob, bez přímé vazby pro dosažení léčebných cílů. Závěry v nich uvedené lze použít pouze ve vztahu k ústavní, nemocniční péči a nelze je použít v případě poskytování ambulantní péče. Rozsudek *Komise v. Německo* se zabýval německou vnitrostátní právní úpravou stanovující sníženou sazbu DPH na služby poskytované veřejnosti hudebními soubory a sólisty, kteří si koncerty organizují sami. SDEU dospěl ve věci k obecnému závěru, že mezi cíle unijní právní úpravy patří vytvoření systému výběru DPH, který bude plně založen na zásadě daňové neutrality. Podle této zásady nesmí být s podobnými službami a zbožím zacházeno z hlediska DPH odlišně, přičemž tyto musí na území každého členského státu nést stejné daňové zatížení. Brání také tomu, aby se srovnatelným zbožím a se srovnatelnými hospodářskými operacemi, které se v důsledku toho nachází v soutěžním vztahu k jiným operacím, bylo zacházeno s ohledem na DPH rozdílně. SDEU dospěl ve věci k závěru, že uplatňování jiné než základní sazby DPH bylo v rozporu s deklarovanou zásadou daňové neutrality. Krajský soud rozhodl zcela v souladu se závěry vyjádřenými SDEU v tomto rozsudku, neboť dospěl k závěru, že u stěžovatelky není na místě daňové zvýhodnění při poskytování ubytovacích a stravovacích služeb. Rozsudek *Brockenhurst College* se zabýval plněním úzce souvisejícím s poskytováním vzdělání a odborného výcviku. Podle čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH platí, že členské státy osvobodí od daně „*výchovu dětí a mládeže a školské nebo vysokoškolské vzdělávání, odborný výcvik nebo rekvalifikaci, jakož i poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce související, veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými*

pokračování

subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné“. Tento rozsudek však není pro věc relevantní. Jak již bylo uvedeno v bodě [19] výše, směrnice o DPH vůbec nepočítá s tím, že by v případě ambulantní péče připadala v úvahu jakákoli úzce související služba. Naopak čl. 132 odst. 1 písm. i) upravující výchovu a vzdělávání, je zařazen, stejně jako lékařská ústavní péče, ve výčtu uvedeném v čl. 134 upravujícím úzce související službu. Naopak ambulantní péče v tomto výčtu zahrnuta není. Rozsudek Brockenhurst College není přílehlavý ani z dalších důvodů. U stěžovatelky dochází poskytováním ubytování a stravování k získávání dodatečného příjmu v nezanedbatelné výši (40 % z celku), zatímco u Brockenhurst College tomu tak nebylo, neboť plnění byla nabízena omezenému počtu třetích osob v rámci kurzů poskytovaných jejím studentům, a to za nákladové ceny. Stěžovatelka poskytováním služeb uspokojuje tytéž potřeby spotřebitelů, které obvykle nabízí jiné ubytovací a restaurační zařízení na relevantním trhu, zatímco Brockenhurst College nepředstavovala konkurenci jiným komerčním subjektům na relevantním trhu.

[32] Stěžovatelka také namítala, že Finanční ředitelství Slovenské republiky má na problematiku jiný právní názor, přičemž odkazovala na jeho metodický pokyn. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že tento metodický pokyn se týká výslovně lázeňské péče, jejího daňového režimu a daňového režimu služeb přímo souvisejících s lázeňskou péčí. Lázeňská péče je upravena speciálně také v České republice, přičemž Nejvyšší správní soud dospěl v bodě [27] tohoto rozsudku k závěru, že stěžovatelka není oprávněna poskytovat lázeňskou léčebně rehabilitační péči. Bez ohledu na nepřiléhavost právní úpravy lázeňství v nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud uvádí, že podle informace Generálního finančního ředitelství České republiky ze dne 29. 3. 2012, čj. 11964/12-3210-011695 vyplývá, že *„[v] případě lázeňské péče je nepochybné, že se jedná o zdravotní službu podle zákona o ZS [zákona o zdravotních službách]. [...] Ve smyslu výše uvedeného půjde pak o osvobozené služby u následujících typů léčebných pobytů bez ohledu na délku jejich trvání: Lázeňský léčebný pobyt poskytovaný oprávněným poskytovatelem v rámci komplexní či příspěvkové lázeňské péče. Léčebný plán je sestaven lékařem na základě vyšetření či posouzení zdravotního stavu klienta. Lázeňský léčebný pobyt poskytovaný oprávněným poskytovatelem plně hrazený klientem lázní. Léčebný plán je sestaven lékařem na základě vyšetření či posouzení zdravotního stavu klienta. Lze sem zahrnout i ty pobyty, kdy léčebný program je předem specifikován, ovšem následně ve vazbě na zdravotní stav pacienta je konkrétní léčebný program lékařem schválen příp. změněn.“* (Dostupné na https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_zdravotnictvi_4_2012.pdf [cit. 30. 8. 2019]). Ze znění informace vyplývá, že v případě lázeňské péče je osvobozen od DPH minimálně léčebný pobyt. Lázeňské péče v České republice a Slovenské republice proto v tomto ohledu není chápána diametrálně odlišně, jak stěžovatelka naznačovala v kasační stížnosti. Její námitka není důvodná.

[33] Na základě výše uvedeného je zřejmé, že služby ubytování a stravování při poskytované ambulantní léčbě nejsou službami úzce souvisejícími s poskytováním rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče. Tyto doplňkové služby proto nejsou osvobozeny od DPH (na rozdíl od samotné ambulantní léčby) a tudíž v případě stěžovatelky obrat z těchto služeb spadá do celkového obratu, který je rozhodný pro určení, zda se stěžovatelka stane plátkyní DPH. Nejvyšší správní soud proto přistoupil k přezkumu stěžovatelčina obratu plynoucí z poskytnutých ubytovacích a stravovacích

služeb a k posouzení samotné námitky prekluze práva státu registrovat stěžovatelku jako plátkyni DPH.

[34] Krajský soud v napadeném rozsudku přezkoumal výši obratu stěžovatelky za měsíce duben a květen 2012. Jelikož z účetních dokladů nebyl zřejmý rozsah a druhové členění poskytovaných služeb, nebylo možné určit konkrétní výši obratu zahrnující plnění neosvobozená od DPH. K výši obratu dospěl na základě vyjádření stěžovatelky, jež uvedla podíl ambulantních služeb na obratu ve výši 60 % celku. Dospěl tedy k závěru, že poskytování ubytovacích a stravovacích služeb se na celkovém obratu podílelo 40 %, v absolutní výši 1 808 076 Kč. Stěžovatelka vypočtený obrat v kasační stížnosti dále nevyvracela, mezi stranami není v řízení před Nejvyšším správním soudem sporu o metodu výpočtu či výši stěžovatelčina obratu. Soud proto dále vycházel z takto vypočteného obratu.

[35] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka obrat překračovala opakovaně. Nejvyšší správní soud k tomu na okraj uvádí, že z rozsudku ze dne 6. 9. 2017, čj. 10 Afs 329/2016-51, bod [34] vyplývá, že „*dokud je hranice obratu překračována, nemůže ani začít plynout časová lhůta k provedení registrace z moci úřední, neregistroval-li se daňový subjekt sám*“. V případě stěžovatelky je málo pravděpodobné, že by u ní došlo k tak náhlému propadu obratu, aby stanovenou hranici v dalších obdobích nepřekračovala. Ze správního spisu nicméně vyplývá pouze jednorázové překročení stanovené hranice obratu za období duben a květen 2012. Jak však bude rozvedeno dále, soud dospěl k závěru, že pro posouzení otázky prekluze mu postačí vycházet z tohoto skutkového stavu, aniž by musel uvažovat o doplnění dokazování výši obratu v dalších měsících.

[36] Jak již bylo uvedeno shora, otázkou prekluze práva registrovat plátce k DPH se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku sp. zn. 10 Afs 329/2016. Právní závěry tam uvedené, jsou plně aplikovatelné i na nyní posuzovanou věc, byť s ohledem na odlišné skutkové okolnosti bude třeba dojít k odlišným závěrům. Protože soud neshledává žádný důvod se od závěrů tam uvedených odchýlit, bude z nich vycházet i v nyní posuzované věci.

[37] Podle § 95 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném 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 účinném 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 nyní posuzované věci správce daně zjistil, že za měsíce duben a květen 2012 obdržela stěžovatelka úplatu za služby v celkové výši 4 518 045 Kč. Ambulantní péče se měla na obratu podílet ze 60 %, zbytek tvořily služby ubytovacího a stravovacího typu. Vzhledem k tomu, že v předchozí části rozsudku dospěl soud k závěru, že ubytovací a stravovací služby poskytované stěžovatelkou se mají počítat do rozhodného obratu a mezi stranami již není v řízení o kasační stížnosti nadále sporu o tom, jak žalovaný dospěl k výpočtu rozhodného obratu, soud bude dále vycházet z toho, že stěžovatelka nejpozději obratem za měsíc květen 2012 hranici 1 000 000 Kč překročila, a byla proto povinna do 15. 6. 2012 podat přihlášku k registraci plátce DPH. Stěžovatelka tak neučinila.

pokračování

[38] Důležitým aspektem pro posouzení věci 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 účinném 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.

[39] 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 podle § 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 plátcí uloženy sankce podle § 250 daňového řádu.

[40] 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, ačkoliv k tomu byli povinni. 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 (tedy k 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.

[41] Registrace k DPH má toliko deklaratorní povahu. Stěžovatelka se proto, pakliže překračovala zákonný obrat, v souladu s přechodným ustanovením zákona č. 502/2012 Sb., stala plátkyní ze zákona k 1. 1. 2013. Pro posouzení námitky prekluze práva státu registrace stěžovatelky k DPH je nejdříve nutné ustálit, k jakému období směřuje omezení správce daně provést registraci k DPH na základě překročení rozhodného obratu v součtu za měsíce duben a květen 2012.

[42] Podle § 20 odst. 2 daňového řádu platí, že „[d]aňový subjekt má 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). Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že „[d]aň 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.“

[43] Jestliže stěžovatelka překročila rozhodný obrat v součtu za duben a květen 2012, měla povinnost podat registraci k DPH do 15. 6. 2012 (§ 6 odst. 2 a § 95 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012). Z pohledu zdaňovacího období nebylo prokázáno, že stěžovatelčin obrat za předcházející kalendářní rok dosáhl 10 000 000 Kč, časově nejbližší zdaňovací období DPH tak bylo pro stěžovatelku třetí kalendářní čtvrtletí roku 2012 (§ 99 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012). Jelikož dosáhla už za 2 měsíce roku 2012 obrat za neambulantní služby vyšší než 1 000 000 Kč, musela pak překračovat kvalifikovaný obrat i za 12 bezprostředně následujících po sobě jdoucích kalendářních měsíců (§ 6 odst. 1 zákona o DPH), i pokud by v daných měsících vůbec žádného obratu nedosahovala, opakovaně, tedy každý následující měsíc, minimálně do března 2013. Povinnost se registrovat se k DPH jí tak opakovaně vznikala vždy k 15. dni následujícího měsíce, naposledy minimálně i k 15. 4. 2013. Posledním zdaňovacím obdobím k DPH, rozhodným pro běh prekluzivní lhůty, bylo pro stěžovatelku minimálně první čtvrtletí 2013. Proto právě k daňové povinnosti za první kalendářní čtvrtletí roku 2013 směřuje omezení správce daně provést registraci DPH na základě překročení rozhodného obratu i v měsíci březnu 2013 (§ 20 odst. 2 daňového řádu). Počátek běhu lhůty pro vyměření (stanovení) DPH za první čtvrtletí roku 2013 je tedy 30. 3. 2013 (konec kalendářního čtvrtletí leden – březen 2013). Lhůta ke stanovení DPH (a tedy i k registraci stěžovatelky) podle § 148 odst. 1 daňového řádu uplynula nejdříve dnem 30. 3. 2016. Správce daně vydal rozhodnutí o registraci již 18. 1. 2016, registrace tak proběhla před uplynutím prekluzivní lhůty dle § 20 odst. 2, ve spojení s § 148 odst. 1 daňového řádu. Podmínky pro vydání rozhodnutí o registraci stěžovatelky k DPH proto byly splněny. K prekluzi práva státu registrovat stěžovatelku k DPH nedošlo a námitka stěžovatelky tedy není důvodná.

IV. Závěr

[44] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[45] Výroky o náhradě nákladů řízení se opírají o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. září 2019

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.
předseda senátu