



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: **Lázeňský dům ERIKA s.r.o.**, se sídlem Francouzská 104/11, Františkovy Lázně, zastoupené Jiřím Motičákem, daňovým poradcem se sídlem Obrněné brigády 20/20, Cheb, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2016, čj. 42690/16/5300-22444-711887, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2018, čj. 30 Af 65/2016-85,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2018, čj. 30 Af 65/2016-85, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) bylo rozhodnuto o registraci žalobkyně k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) od 1. 1. 2013. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které bylo shora označeným rozhodnutím žalovaného zamítnuto a rozhodnutí správce daně potvrzeno. Mezi stranami bylo sporné, zda byl správce daně oprávněn registrovat žalobkyni jako plátkyni DPH. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) shledal důvodnou a rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[2] Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že došlo k prekluzi práva státu registrovat žalobkyni k DPH. Uvedl, že správce daně i žalovaný vycházeli při svém rozhodování z toho, že překročila hranici rozhodného obratu pouze v dubnu 2012. Zároveň z rozhodnutí správce daně ani z rozhodnutí žalovaného nevyplývá, že žalobkyně překročila rozhodný obrat i později. Rozhodný obrat měl být žalobkyní překročen jednorázově. Plátkyní DPH se měla stát od 1. 7. 2012 a časově nejbližším zdaňovacím obdobím k DPH pro ni bylo třetí kalendářní čtvrtletí 2012. Počátek běhu lhůty k vyměření DPH za toto čtvrtletí krajský soud určil 26. 10. 2012 a lhůta ke stanovení DPH měla uplynout 26. 10. 2015. K tomuto datu také měla směřovat lhůta pro registraci žalobkyně k DPH. Správce daně registroval žalobkyni k DPH rozhodnutím ze dne 2. 5. 2016, tedy až po uplynutí lhůty ke stanovení DPH.

II. Obsah kasační stížnosti

[3] Žalovaný (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s., tedy z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnosti s ohledem na nedostatek skutkových důvodů rozhodnutí.

[4] Uvedl, že žalovaná sice překročila stanovenou hranici obratu již v dubnu 2012, ale překračovala ji dále rovněž v následujících měsících. S ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že dokud je hranice obratu opakovaně překračována, nemůže začít plynout lhůta k provedení registrace z moci úřední. Krajský soud vycházel z toho, že žalobkyně překročila stanovenou hranici obratu pouze v dubnu 2012, což je v rozporu s rozhodnutím správce daně i rozhodnutím žalovaného. Z nich je zřejmé, že byly posuzovány měsíce duben až červenec 2012, nikoli pouze duben. Tuto skutečnost dokládají i písemnosti založené ve spisovém materiálu. Rozsudek krajského soudu je tak stížen vadou. Jestliže žalobkyně překročila hranici stanoveného obratu již za jeden měsíc v červenci 2012, překračovala hranici 1 000 000 Kč za nejvýše dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců ještě v červnu 2013. K prekluzi práva státu registrace žalobkyně k DPH proto nedošlo. Závěrem navrhl rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[5] Žalobkyně se k podané kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované podle zvláštních zákonů pro výkon advokacie 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 napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[7] Stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. s ohledem na nedostatek skutkových důvodů rozhodnutí. Krajský soud měl pominout skutečnosti zjištěné správcem daně stran překročení obratu rozhodného pro povinnou registraci žalobkyně k DPH. Rozhodný obrat byl překročen nejen v dubnu 2012, jak uvedl krajský soud, ale i v dalších měsících. Nejvyšší správní soud poznamenává, že se jedná o námitku jiné vady řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, neboť se týká procesního pochybení, které se vztahuje ke zjišťování skutkového stavu věci.

[8] Krajský soud vycházel ohledně skutkového stavu z rozhodnutí správce daně a stěžovatele, neboť na straně 9 uvedl: *„Odůvodnění prvoinstančního i napadeného rozhodnutí jsou oporou pro závěr, že nosným rozhodovacím důvodem správců daně obou stupňů bylo, že žalobce překročil hranici obratu pro účely povinné registrace k DPH v měsíci dubnu 2012. Prvoinstanční správce daně vztáhl svůj závěr o povinné žalobcově registraci pouze k dubnu 2012 a žalovaný tento rezultat výslovně potvrdil (k tomu srov. bod [39] napadeného rozhodnutí). Obiter dictum vyřčený jednověťý názor v bodě [40] napadeného rozhodnutí nelze považovat za relevantně odůvodněný závěr o tom, že by žalobce překročil stanovenou hranici v měsíci červenci 2012. Soud tedy vycházel z toho, že správní orgány obou stupňů konstatovaly a odůvodnily, že žalobce překročil potřebnou hranici pouze v měsíci dubnu 2012.“*

[9] Nejvyšší správní soud z rozhodnutí o registraci žalobkyně k DPH zjistil, že správce daně posuzoval celkové obraty žalobkyně za období duben až červenec 2012, nicméně závěr o překročení kvalifikovaného obratu v případě zdanitelných plnění učinil pouze za duben 2012. Toto však následně korigoval stěžovatel, neboť na straně 7 rozhodnutí zpracoval tabulky, z nichž vyplynula celková výše tržeb žalobkyně za jednotlivé měsíce duben až červenec 2012 (tabulka 1) a rozdělení tržeb připadajících na ambulantní služby a na ostatní služby za jednotlivé měsíce duben až červenec 2012 (tabulka 2). Zejména z tabulky 2 vyplývá, že výše obratu žalobkyně za neambulantní služby překročila hranici 1 000 000 Kč za každý jednotlivý měsíc v období duben až červenec 2012 (konkrétně 1 821 741,9 Kč v dubnu 2012, 2 139 071,4 Kč v květnu 2012, 1 928 403,3 Kč v červnu 2012 a 1 570 434,9 Kč v červenci 2012). Stěžovatel k tomu v rozhodnutí neuváděl, že obrat byl překročen „pouze“ v dubnu 2012, jak chybně tvrdil krajský soud, ale uvedl, že hranice obratu byl překročen „již“ v dubnu 2012: *„Z výpočtu zaznamenaného v Tabulce 2 plyne, že hranice obratu pro účely povinné registrace k DPH dle ust. § 6 ZDPH (1 000 000 Kč) byla odvolatelem překročena již v měsíci dubnu roku 2012.“* Následně na straně 8 svého rozhodnutí usměrnil závěr správce daně týkající se jednorázového překročení stanoveného obratu, neboť uvedl, že žalobkyně překročila hranici obratu i v následujících měsících: *„Vzhledem k tomu, že prvostupňový správce daně přezkoumával výši obratu odvolatele a s tím související povinnost registrovat se k DPH za období měsíce dubna roku 2012 a následující“.*

[10] Z rozhodnutí správce daně skutečně vyplýval závěr o překročení stanovené hranice obratu žalobkyně za neambulantní služby pouze v dubnu 2012. Stěžovatel však ve svém rozhodnutí závěry správce daně upřesnil, neboť z něj vyplývá, že žalobkyně překročila hranici obratu nejen v dubnu, ale následně i v květnu, červnu a červenci 2012. Nejvyšší správní soud připomíná, že z hlediska soudního přezkumu tvoří rozhodnutí správních orgánů I. a II. stupně jeden celek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2013, čj. 9 Afs 17/2012-34 nebo ze dne 29. 8. 2012, čj. 4 Ads 114/2011-105, č.

2747/2013 Sb. NSS). Krajský soud vycházel z nesprávných skutkových závěrů, neboť přehlédl posouzení výše obratu žalobkyně v dalších měsících učiněné v rozhodnutí stěžovatele. Dopustil se tak jiné vady řízení, která mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[11] Nejvyšší správní soud se následně zabýval námitkou nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatel namítal, že krajský soud posoudil prekluzi práva státu registrace žalobkyně k DPH nesprávně, neboť se nejednalo o jednorázové překročení stanoveného obratu. Žalobkyně překročila stanovenou hranici obratu 1 000 000 Kč za dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců již v jednom měsíci. Tím překračovala stanovenou hranici obratu opakovaně, počínaje měsícem duben 2012. Krajský soud proto dospěl k nesprávnému závěru, že lhůta k registraci žalobkyně k DPH marně uplynula.

[12] Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud posuzoval situaci překročení obratu pouze v dubnu 2012. Ačkoli je ze shora uvedeného zřejmé, že stanovený obrat byl překračován i v následujících měsících, Nejvyšší správní soud posuzoval, zda by došlo k prekluzi práva státu registrovat žalobkyni jako plátkyni DPH i v situaci, pokud by žalobkyně překročila hranici obratu pouze v měsíci duben 2012, tedy za skutkového stavu, ze kterého vyšel krajský soud. Otázkou prekluze práva registrovat plátce k DPH se Nejvyšší správní soud již zabýval v rozsudku ze dne 6. 9. 2017, čj. 10 Afs 329/2016-51, č. 3637/2017 Sb. NSS. V rozsudku ze dne 26. 9. 2019, čj. 8 Afs 265/2017-55, ve věci *Hotel Bajkal*, se nadto Nejvyšší správní soud zabýval obdobnými skutkové okolnostmi případu jako v nyní posuzované věci. Nejvyšší správní soud neshledal důvody pro odchýlení se od již zaujatého právního názoru, proto při řešení kasačních námitek z tohoto rozsudku dále vycházel.

[13] Podle § 95 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, platilo, že *osoba povinná k dani, která se stává plátcem podle § 94 odst. 1, jejíž obrat překročil částku uvedenou v § 6, povinná 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. Nejvyšší správní soud na okraj uvádí, že z rozsudku sp. zn. 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“*.

[14] 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.

[15] 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

pokračování

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.

[16] 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.

[17] Registrace k DPH má toliko deklaratorní povahu. Žalobkyně 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 žalobkyně k DPH je nejdříve nutné ustálit, k jakému období směřuje omezení správce daně provést registraci k DPH na základě překročení rozhodného obratu již v měsíci duben 2012.

[18] Podle § 20 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) platí, *že daňový 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 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.*

[19] Jestliže žalobkyně překročila rozhodný obrat již v dubnu 2012, měla povinnost podat přihlášku k registraci k DPH do 15. 5. 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 obrat žalobkyně za předcházející kalendářní rok dosáhl 10 000 000 Kč, časově nejbližší zdaňovací období DPH tak bylo pro žalobkyni druhé kalendářní čtvrtletí roku 2012 (§ 99 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012). Jelikož dosáhla už za jeden měsíc roku 2012 obrat za neambulantní služby vyšší než 1 000 000 Kč, musela pak překračovat kvalifikovaný obrat 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 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 žalobkyni minimálně druhé čtvrtletí 2013. Proto právě k daňové povinnosti za druhé 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 druhé čtvrtletí roku 2013 je tedy 30. 6. 2013 (konec kalendářního čtvrtletí duben – červen 2013). Lhůta ke stanovení DPH (a tedy i k registraci žalobkyně) podle § 148 odst. 1 daňového řádu uplynula nejdříve dnem 30. 6. 2016. Správce daně vydal rozhodnutí o registraci již 2. 5. 2016, registrace tak proběhla před uplynutím prekluzivní lhůty dle § 20 odst. 2, ve spojení s § 148 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud navíc správně poukázal na § 148 odst. 3 daňového řádu, podle nějž platí, že *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn*. Žalobkyně byla dne 2. 2. 2016 vyzvána k podání přihlášky k registraci k DPH, čímž došlo k přetržení běhu lhůty a ta počala běžet znovu od počátku. I pokud tedy krajský soud nesprávně vycházel z toho, že pro rozhodnutí žalovaného bylo podstatné pouze překročení obratu za měsíc duben 2012, přesto měl dojít k závěru, že podmínky pro vydání rozhodnutí o registraci žalobkyně k DPH byly splněny. K prekluzi práva státu registrovat žalobkyni k DPH nedošlo a námitka stěžovatele je tedy důvodná.

[20] Nad rámec odůvodnění Nejvyšší správní soud poznamenává, že povahou služeb ubytování a stravování při poskytované ambulantní léčbě a službami úzce souvisejícími s poskytováním rehabilitační a fyzikální medicíny v rozsahu ambulantní péče, se zabýval v již shora zmiňovaném rozsudku ve věci *Hotel Bajkal*. Nejvyšší správní soud v něm dospěl k závěru, že ubytovací a stravovací služby poskytované v souvislosti s ambulantní zdravotní péčí nelze považovat za služby úzce související s poskytovanou zdravotní službou podle § 51 odst. 1 písm. i) a § 58 odst. 1 zákona o DPH, ve spojení s čl. 132 odst. 1 písm. b) a písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“).

IV. Závěr

[21] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vyjádřeným výše (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[22] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 8. listopadu 2019

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.

pokračování

předseda senátu