ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Zdeňka Kühna a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **Vegas Royal s. r. o.**, Jánské náměstí 266/6, Cheb, zastoupená advokátem JUDr. Jiřím Sehnalem, Politických vězňů 27, Kolín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím ze dne 20. 8. 2021, čj. 30995/21/5300-21442-713011, a ze dne 26. 8. 2021, čj. 31034/21/5300-21442-713011, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 2. 2022, čj. 57 Af 25/2021-99,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Ve sporu jde o peníze: cílem žalobkyně v podstatě je uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty, a zvýšit tak své příjmy. Odpočet může uplatnit jen plátce DPH. Žalobkyně se plátkyní stala na základě své dobrovolné přihlášky k registraci. Později se však chtěla stát plátkyní už od dřívějšího data (a uplatnit si tak odpočet za delší období). Neúspěšně se snažila o obnovu registračního řízení i o přezkum registračního rozhodnutí. Jejímu tvrzení, že se plátkyní stala už dříve v důsledku překročení obratu, nikdo nepřisvědčil (téměř celý její obrat byl totiž tvořen tržbami z kasina, které jsou od DPH osvobozeny a do rozhodného obratu se nezahrnují). V projednávané věci se žalobkyně snažila uspět tak, že podala jednak opětovnou přihlášku k registraci, jednak kontrolní hlášení za období mezi kýženým (dřívějším) a skutečným (pozdějším) datem její registrace. Podle NSS ovšem správce daně postupoval správně, když řízení o těchto podáních zastavil.

1. Popis věci

[2] Žalobkyní je v této věci obchodní společnost, která si v Aši pronajala prostory a zařídila v nich kasino (otevřeno bylo od října 2019). Žalobkyně (pomocí svých zaměstnanců) v kasinu zajišťovala provoz technických a živých her na základě smlouvy s akciovou společností Victoria – Tip, která měla oprávnění k provozování loterií a jiných podobných her. Část herních zařízení v kasinu patřila jmenované akciové společnosti, část si tato společnost pronajímala od jiných subjektů a žalobkyni nájem za tato cizí zařízení „přefakturovávala“. Žalobkyně přinejmenším v některých obdobích inkasovala veškerý zisk z technických i živých her provozovaných v kasinu. Žalobkyně s akciovou společností dále uzavřela smlouvu o podnájmu prostor kasina, podle které byly v podnájemném zahrnuty i úhrady za služby. Podnájemné bylo stanoveno v symbolické výši a několik let bylo zřejmě odpouštěno.

[3] Správce daně (Finanční úřad pro Plzeňský kraj) registroval žalobkyni od června 2019 jako identifikovanou osobu podle § 6h zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V březnu 2020 se žalobkyně dobrovolně přihlásila k registraci jako plátkyně DPH, za důvod označila spolupráci s jinými plátci. Správce daně ji registroval ode dne 18. 3. 2020 jako plátkyni podle § 6f odst. 1 zákona o DPH (a dalším rozhodnutím zrušil k předchozímu dni její registraci jako identifikované osoby). Žalobkyně se proti rozhodnutí o registraci neodvolala. Později neúspěšně požádala o obnovu registračního řízení (řízení o povolení obnovy bylo zastaveno) a stejně neúspěšný byl i její podnět k zahájení přezkumného řízení.

[4] V prosinci 2020 žalobkyně zaslala správci daně kontrolní hlášení za leden a únor téhož roku. Správce daně řízení o nich zastavil (dvěma svými rozhodnutími), protože žalobkyně byla ve jmenovaných dvou měsících jenom identifikovanou osobou, nikoli plátkyní, a proto nebyla povinna podávat kontrolní hlášení podle § 101c zákona o DPH. Žalobkyně se odvolala; tvrdila, že plátkyní byla už od začátku roku, protože ke konci listopadu roku předchozího překročila obrat 1 mil. Kč. Odvolací finanční ředitelství (OFŘ) potvrdilo rozhodnutí správce daně. Současně OFŘ žalobkyni upozornilo, že její argumentaci o překročení obratu vypořádalo už ve sdělení o nezahájení přezkumného řízení. Žalobkyně neprokázala, v jaké výši podnájemné skutečně vstupovalo do jejího obratu, respektive že podnájemné v dohodnuté výši 5 000 Kč měsíčně nebylo jedinou položkou, která vstupovala do obratu rozhodného z hlediska plátcovství DPH. Žalobkyně tvrdila, že do rozhodného obratu vstupovaly i její tržby z kasina, protože ona sama neměla oprávnění provozovat loterii a podobné hry a jen subjektu s oprávněním poskytovala služby. Podle § 60 zákona o DPH je však od daně osvobozen každý provozovatel loterie, tedy i ten, který k provozování loterie nemá potřebné oprávnění. Žalobkyně nadto nebyla jen v roli poskytovatelky služeb, ale sama loterii fakticky provozovala (inkasovala veškerý zisk, přijímala plné riziko ztráty).

[5] V lednu 2021 se žalobkyně opět přihlásila k registraci jako plátkyně DPH, za důvod označila překročení obratu 1 mil. Kč ve 12 předcházejících měsících ke konci listopadu 2019 (požadovala tedy registraci jako plátkyně podle § 6 odst. 1 zákona o DPH). Správce daně řízení o přihlášce zastavil, protože žalobkyně už registrována byla (ne od 1. 1. 2020, jak požadovala, ale od 18. 3. 2020, jak stálo v dřívějším registračním rozhodnutí). Žalobkyně se odvolala; tvrdila, že plátkyní z důvodu překročení obratu nutně byla už od začátku roku

2020. OFŘ potvrdilo rozhodnutí správce daně a opět připomnělo, co žalobkyni k nepřekročení obratu sdělilo v reakci na její podnět k zahájení přezkumného řízení.

[6] Žalobkyně podala žalobu proti oběma rozhodnutím OFŘ (ve věci kontrolních hlášení i ve věci opětovné registrace). Krajský soud v Plzni žalobu zamítl. Shledal, že v obou případech byly naplněny podmínky pro zastavení řízení. Kontrolní hlášení byla právně nepřípustná (jejich podání zákon umožňuje jen plátcům DPH) a o opětovné přihlášce k registraci nebylo možno věcně rozhodnout, protože o registraci už bylo pravomocně rozhodnuto dříve (nelze připustit, aby vedle sebe stála dvě rozhodnutí o registraci s rozdílnými daty platnosti registrace). Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (*stěžovatelka*) kasační stížnost.

2. Kasační řízení

[7] Stěžovatelka tvrdí, že správce daně měl opětovnou přihlášku k registraci posoudit buď jako oznámení změny registračních údajů, nebo jako podnět k rozhodnutí o registraci z moci úřední (rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2021, čj. 2 Afs 99/2020-34, bod 16). Ke kontrolním hlášením uvádí, že povinnost je podat má *plátce*, nikoli *registrovaný plátce* (rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 102/2016-34). To vyplývá z § 101c zákona o DPH, případně z přímo použitelného čl. 250 a násl. směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH (*zmiňovaný článek se ovšem vztahuje k podání daňového přiznání, stejně jako mnohé další stěžovatelčiny úvahy a odkazy na judikaturu, které proto ani nejsou do tohoto rozsudku zahrnuty, pozn. NSS*). Pokud je i neregistrovaný plátce povinen podat daňové přiznání (to vyplývá z § 101 zákona o DPH), musí být povinen podat i kontrolní hlášení (nález Ústavního soudu Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016; *nic podobného nález netvrdí, pozn. NSS*). Správce daně se tedy v řízeních o kontrolních hlášeních měl zabývat předběžnou otázkou, ke kterému datu se stěžovatelka stala plátkyní DPH (k tomu stěžovatelka odkazuje na rozsudky Krajského soudu v Brně, se kterými prý souhlasil i NSS; *ten se jimi však ve skutečnosti nikdy nezabýval, pozn. NSS*).

[8] Odvolací finanční ředitelství zdůrazňuje, že opětovná přihláška k registraci byla podáním o jednoznačném obsahu a správce daně ji nemohl svévolně „překvalifikovat“ (rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2020, čj. 10 Afs 414/2019-39, bod 12). Dřívější pozitivní rozhodnutí o registraci založilo překážku věci rozhodnuté (rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2021, čj. 7 Afs 209/2020-25). Stěžovatelka se stala plátkyní na základě dobrovolné přihlášky, která má konstitutivní účinky. Nikdy nebylo prokázáno, že se měla ze zákona stát plátkyní překročením obratu (v takovém případě by rozhodnutí o registraci bylo jen deklaratorní). Za měsíce předcházející její registraci k DPH tedy nemohla podat kontrolní hlášení. Stěžovatelkou zmiňované ustanovení směrnice Rady řeší povinnost podat daňové přiznání, ne kontrolní hlášení. Daňové přiznání podává i identifikovaná osoba a dále osoba povinná přiznat daň podle § 108 zákona o DPH; kontrolní hlášení podává jen plátce.

[9] Stěžovatelka trvá na tom, že správce daně se měl její opětovnou přihláškou zabývat věcně (odkazuje na čerstvý rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2022, čj. 2 Afs 218/2021-30). Dále zdůrazňuje, že ke konci listopadu 2019 překročila obrat 1 mil. Kč nikoli jen z plnění osvobozeného od DPH. Pronajímala také prostory a poskytování souvisejících služeb podléhalo DPH (rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 95/2008-47; *opak ve správním ani*

soudním řízení nikdo netvrdí, pozn. NSS). Plátkyní daně tedy byla od 1. 1. 2020, a to i bez registrace (rozsudek NSS ze dne 4. 5. 2022, čj. 9 Afs 91/2019-39), proto byla povinna podat kontrolní hlášení. Stěžovatelka sděluje, že v červnu 2022 u ní byla (v reakci na jí podaná daňová přiznání, kde uplatňovala odpočet daně) zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem je i DPH za leden až březen 2020.

3. Právní hodnocení

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Povinnost registrovat se k DPH daňovému subjektu vzniká zpravidla tehdy, pokud překročí stanovený obrat (§ 94 odst. 1 zákona o DPH a § 125 daňového řádu). Ten v období rozhodném pro projednávanou věc činil 1 mil. Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců (§ 6 zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2022). Přihlásit se jako plátce DPH lze i dobrovolně, a to pokud daňový subjekt uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně (§ 94a zákona o DPH).

[12] Přihláškou k registraci je zahájeno registrační řízení, které ústí ve vydání rozhodnutí (§ 129 daňového řádu). Daňový subjekt nelze, je-li registrován, registrovat znovu. OFŘ k tomu částečně přiléhavě odkázalo na rozsudek ve věci 7 Afs 209/2020 (tam se však řešilo rozhodování o vratitelném přeplatku, ne o registraci, a šlo o překážku věci rozhodnuté – k její nepřítomnosti v nyní projednávané věci později). Přiléhavější je rozsudek ve věci 2 Afs 218/2021, na který, byť v podstatě hovoří v neprospěch jejích námitek, odkázala stěžovatelka. V něm (v bodu 26) NSS uzavřel: bezpochyby platí, že daňový subjekt může být k jedné dani registrován jen jednou. Pokud je daňový subjekt registrován na základě první přihlášky dříve, než je pravomocně rozhodnuto o jeho druhé přihlášce, řízení o druhé přihlášce je namístě zastavit, protože se stalo bezpředmětným [podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu].

[13] Na druhou stranu NSS v právě uvedeném rozsudku (bodě 24) uzavřel, že dvě přihlášky požadující registraci ze stejného právního důvodu, ovšem k jinému dni, nejsou z hlediska předmětu řízení totožné, protože sice uplatňují stejný nárok, ale na základě odlišných skutkových okolností. Rozhodování o první přihlášce tak nezakládá překážku *litispendence* (a pravomocné rozhodnutí o ní proto nemůže založit překážku *věci rozhodnuté*).

[14] Není pochyb o tom, že stěžovatelka byla už jednou k DPH registrována. Řízení o její přihlášce z ledna 2021 tedy bylo namístě zastavit. Správce daně však řízení zastavil nikoli pro jeho bezpředmětnost [podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu], ale pro překážku věci pravomocně rozhodnuté [podle § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu]. OFŘ a krajský soud pak s postupem správce daně souhlasily. Ačkoli podle NSS mělo být řízení zastaveno z jiného důvodu (podle jiného písmena příslušného ustanovení daňového řádu), nemění to nic na skutečnosti, že zastaveno být mělo. Proto NSS nevidí důvod pro svůj kasační zásah (podle § 104 odst. 2 s. ř. s. nelze napadat jen důvody rozhodnutí; v podobné věci viz rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2023, čj. 10 Afs 140/2021-53, body 4 a 13).

[15] Námitku, že druhé stěžovatelčino podání ve skutečnosti nebylo přihláškou, ale mělo být podle obsahu považováno za něco jiného, stěžovatelka poprvé vznesla až v kasačním řízení. Je tedy nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[16] Plátce DPH je za určitých okolností povinen podat kontrolní hlášení (§ 101c zákona o DPH). Institut kontrolního hlášení byl do zákona o DPH zaveden novelou č. 360/2014 Sb.; jeho účelem je zajistit rychlou a zároveň přesnou identifikaci plátců, ke kterým se váže riziko zkrácení daňové povinnosti skrze nárokování nadměrných odpočtů (podle důvodové zprávy k novele; tou se zabývá i stěžovatelkou zmíněný nález Pl. ÚS 32/15, ve kterém byl institut kontrolních hlášení označen za ústavně souladný). Jinak řečeno, cílem je, aby správce daně už v době vyměřování daně na základě daňového přiznání věděl, že nárokovaný odpočet za daň odvedenou jiným subjektem je neoprávněný, protože onen jiný subjekt daň ve skutečnosti neodvedl.

[17] Kontrolní hlášení je řádným daňovým tvrzením (§ 1 odst. 3 daňového řádu), a jeho podáním se tedy zahajuje řízení (§ 91 odst. 1 daňového řádu; rozsudek NSS ze dne 22. 11. 2018, čj. 1 Afs 206/2018-27, bod 20). V tomto řízení se rozhoduje o tom, zda daňový subjekt splnil svou povinnost kontrolní hlášení podat, nebo mu má být uložena pokuta. Vyústěním řízení o kontrolním hlášení je tedy buď jeho přijetí (po případných úpravách v reakci na výzvu správce daně), nebo rozhodnutí o pokutě ve formě platebního výměru (§ 101h odst. 5 zákona o DPH). Pokutovat za nesplnění zákonné povinnosti samozřejmě nelze toho, komu zákon takovou povinnost neuložil. U takového (nepovinného) subjektu tedy nelze posuzovat, zda povinnost splnil, či nikoli. Proto v řízení o kontrolním hlášení nepovinného subjektu není o čem rozhodovat, a toto řízení tak nemůže probíhat. Bylo-li přesto zahájeno, je nutné ho zastavit.

[18] Stěžovatelka v žalobě tvrdila, že jako plátkyně DPH byla zaregistrována k chybnému (pozdějšímu) datu, a že tedy byla povinna podat kontrolní hlášení i za období předcházející chybné registraci. V kasační stížnosti pak uvedla (k původní žalobní námitce doplnila), že povinnost podat kontrolní hlášení má plátce DPH bez ohledu na to, zda (a k jakému datu) byl registrován. Odkázala přitom na rozsudky ve věcech 1 Afs 102/2016 (tam zvláště body 33 až 35) a 9 Afs 91/2019 (bod 18). Z nich je podle ní zřejmé, že hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet DPH není registrace poskytovatele plnění (za nějž je odpočet nárokován): relevantní je jeho obrat. Plátcem DPH se totiž daňový subjekt stává při překročení stanoveného obratu ze zákona (a nesplní-li povinnost registrace, správce daně ho zaregistruje z moci úřední, § 129 odst. 3 daňového řádu).

[19] V tomto ohledu má stěžovatelka pravdu. Registrační povinnost plátců DPH, kteří překročili stanovený obrat, má ze zákona evidenční charakter. Registrací se postavení těchto plátců nevytváří (§ 6 odst. 2 zákona o DPH), ale jen zaznamenává (eviduje). Otázku, zda byla stěžovatelka povinna podat kontrolní hlášení, tak nelze vyčerpat zjištěním, že v daném období nebyla jako plátkyně DPH registrována. Bylo také potřeba vysvětlit, proč jí ani nevznikla registrační povinnost, tj. proč nebyla plátkyní DPH.

[20] Správce daně v rozhodnutích, jimiž zastavil řízení o obou kontrolních hlášeních, uvedl, že stěžovatelka v rozhodném období nebyla plátkyní, ale jen identifikovanou osobou. Odvolací finanční ředitelství pak ve svém rozhodnutí (v bodech 24 až 26; *v rozhodnutí*

reagujícím na novou přihlášku k registraci jde o body 19 až 21) stěžovatelku odkázalo na své dřívější sdělení (které jí zaslalo v reakci na její podnět k přezkoumání registračního rozhodnutí z března 2020) a shrnulo, že stěžovatelka neprokázala překročení stanoveného obratu. OFŘ dále zopakovalo, že stěžovatelka provozovala hazardní hry a úplaty za ně se do stanoveného obratu nezapočítávají, protože jsou od DPH osvobozeny [§ 4a odst. 1 *a contrario* a § 51 odst. 1 písm. k) zákona o DPH]. Příjmy z podnájmu se sice do stanoveného obratu započítávají, ale podle smlouvy činily jen 5 000 Kč měsíčně (nadto stěžovatelka ani neprokázala, že tato úplata byla skutečně přijata, nikoliv odpuštěna). S tímto hodnocením NSS souhlasí a připomíná, že osvobození od daně nezávisí na tom, zda je subjekt, který hazardní hry fakticky provozuje, oprávněn k jejich provozování (rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2020, čj. 9 Afs 147/2018-59, bod 61).

[21] Správní orgány zjistily, že stěžovatelka v obdobích, za která podala kontrolní hlášení, nebyla plátkyní DPH. Odvolací finanční ředitelství stěžovatelce podrobně vysvětlilo, jak k tomuto zjištění dospělo. Jeho argumentace je srozumitelná a podložená. Krajský soud tedy postupoval správně, pokud žalobu proti rozhodnutí OFŘ zamítl. Ani NSS nemá důvod jeho rozsudek rušit.

4. Závěr a náklady řízení

[22] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s.); žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 7. listopadu 2023

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu