



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a JUDr. Hany Pipkové ve věci

žalobce: **St.Kynzl, spol. s.r.o.**, se sídlem Havelská 494/31, Praha 1, IČ: 02469545,
zastoupeného Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní se sídlem Komenského 87/3,
Liberec,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 2. 2015, č. j. 5545/15/5200-20441-704561,

t a k t o:

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 30. 6. 2014, č. j. 4347340/14/2001-05802-108629, (dále jen „správce daně“ a „prvostupňové rozhodnutí“), jímž byla zamítnuta žádost žalobce o registraci k dani z přidané hodnoty. Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že ve výrokové části nahradil odkaz na § 129 odst. 4 a 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ustanovením § 129 odst. 3 písm. c) téhož zákona, ve zbytku prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

2. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 30. 3. 2017, č. j. 8 Af 31/2015 – 147, žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil. Důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí městským soudem bylo, že žalobce tvrdil vznik zákonné povinnosti být registrován jako plátce DPH a svou zákonnou povinnost podáním přihlášky splnil. Orgány finanční správy nemohly žalobci registraci odepřít s odůvodněním, že nedoložil tvrzené skutečnosti, neboť se nejednalo o dobrovolnou registraci. Z moci úřední si měly obstarat všechny potřebné podklady, a to nikoliv pouze od žalobce a teprve na základě nich rozhodnout. Protože tak orgány finanční správy nepostupovaly a nesprávně vyložily § 129 odst. 3 písm. c) daňového řádu, zatížily přezkoumávaná rozhodnutí vadou nesrozumitelnosti. Pro úplnost pak městský soud odkázal i na výzvu ze dne 14. 4. 2014, kterou byl žalobce poučen o případné sankci za její neuposlechnutí, nicméně ze správního spisu neplynulo, že by sankce za účelem vynucení poskytnutí potřebných informací byla udělena.

3. Proti rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2Afs 214/2017-35.

4. Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2017, č. j. 8 Af 31/2015 – 147, a věc vrátil k dalšímu řízení, současně vyslovil pro zdejší soud závazný právní názor, v jehož intencích soud po provedeném dokazování rozhodl.

5. Soud vzal za prokázané a mezi účastníky nebylo ani sporu o tom, že žalobce dne 14. 1. 2014 požádal prostřednictvím vyplněného formuláře o registraci k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ke dni 31. 12. 2013 z důvodu účasti na sdružení, ve kterém se mělo uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet DPH, s jinými osobami povinnými k této dani. Ve formuláři u kolonky 12 (účastník sdružení) uvedl „ano“. Žádné přílohy k přihlášce nepřiložil. Dne 24. 1. 2014 vydal správce daně výzvu, ve které žalobce vybídl, aby doložil doklady, ze kterých bude patrná jeho zákonná povinnost k registraci. Dne 14. 4. 2014 vydal správce daně druhou výzvu, ve které žalobci uložil, aby doložil, jakého sdružení se stal členem, aby mohla být jeho účast ověřena. Žalobce na tyto výzvy jinak než stížností nereagoval, proto správce daně žádost zamítnul.

6. Ani v průběhu odvolacího a následného soudního řízení žalobce nijak nedoložil ani neupřesnil, jakého sdružení (společnosti) se měl účastnit a kdo mají být další členové.

7. Městský soud v Praze posoudil napadené rozhodnutí podle § 75 soudního řádu správního, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, jakož i řízení, které mu předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

8. Jak uvedl Nejvyšší správní soud, jádrem sporu bylo posouzení průběhu registračního řízení k DPH. Dle § 6a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. 12. 2013, je osobou povinnou k dani osoba, která „a) uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s jinými osobami povinnými k dani na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, je plátcem ode dne, kdy se stal plátcem kterýkoli z ostatních účastníků sdružení, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve, nebo b) uzavře smlouvu o sdružení

nebo jinou obdobnou smlouvu s plátcem ke společnému uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, je plátcem ode dne uzavření této smlouvy.“ Sdružením je míněno uskupení osob bez právní subjektivity dle § 829 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013. S účinností od 1. 1. 2014 došlo k novelizaci § 6a zákona o dani z přidané hodnoty (v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva) a sdružení bylo nahrazeno institutem společnosti dle § 2716 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

9. Registrace k DPH může mít dvojí charakter, neboť může být dobrovolná, či povinná. Dobrovolná registrace k DPH dle § 94a zákona o dani z přidané hodnoty má konstitutivní účinky, platné pro futuro (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2014, č. j. 2 Afs 83/2012 – 48). Povinná registrace dle § 94 téhož zákona má naopak deklaratorní povahu, neboť pouze potvrzuje zákonnou povinnost daňového subjektu být plátcem DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č. j. 10 Afs 329/2016 – 51).

10. Podle § 128 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má správce daně povinnost ověřit údaje v přihlášce k registraci a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzvat daňový subjekt k vysvětlení, doložení či doplnění.

11. Podle § 129 odst. 3 písm. c) téhož zákona *„správce daně podle povahy věci rozhodne z moci úřední o registraci, nebo o zrušení registrace, pokud je to důvodné a pokud daňový subjekt nevyhoví výzvě k odstranění pochybností v registračních údajích“.*

12. Povinnost správce daně koresponduje s povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání či jiných podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Uvedená úprava je v souladu s nařízením č. 904/2010, které si klade za cíl zavést řádné ověřovací postupy s cílem zajistit aktuálnost, srovnatelnost a náležitou kvalitu uvedených informací, a tím zvýšit jejich spolehlivost (viz odst. 12 úvodního odůvodnění tohoto nařízení). V čl. 22 nařízení č. 904/2010, stanoví: *„S cílem zaručit správcům daně přiměřenou míru jistoty, pokud jde o kvalitu a spolehlivost údajů dostupných prostřednictvím elektronického systému uvedeného v článku 17, přijmou členské státy nezbytná opatření k zajištění toho, aby údaje poskytnuté osobami povinnými k dani a právníky osobami nepovinnými k dani k identifikaci pro účely DPH podle článku 214 směrnice 2006/112/ES byly dle jejich soudu úplné a přesné. Členské státy zavedou postupy, jimiž se uvedené údaje kontrolují, je-li tak určeno na základě výsledků hodnocení rizika. Tyto kontroly proběhnou v zásadě před identifikací pro účely DPH nebo v případě, že se před identifikací uskutečňují pouze předběžné kontroly, nejpozději šest měsíců po ní.“* Povinnost ověřit pravdivost údajů před registrací k DPH potvrdil i Soudní dvůr v rozsudku ze dne 14. 3. 2013, ve věci C-527/11, ve věci Ablesio, v němž uvedl (bod 29): *„Členské státy jsou kromě toho povinny zaručit pravdivost zápisů do registru osob povinných k dani za účelem zajištění řádného fungování systému DPH. Je tak věcí příslušného vnitrostátního orgánu ověřit postavení osoby povinné k dani dříve, než jí přidělí identifikační číslo pro účely DPH.“* (srov. také rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 9. 2012, č. C-273/11 Mecsek Gabona Kft, bod 63).

13. Přihláška k registraci ze dne 14. 1. 2014 obsahovala pouze tvrzení žalobce, že je účastníkem sdružení. Správce daně proto vydal dvě výzvy (prvou Nejvyšší správní soud pokládá za neurčitou, byť i z ní je požadavek na doložení tvrzených skutečností patrný). V

druhé výzvě správce daně srozumitelně a jednoznačně uvedl, že žalobce nijak nedoložil, že je členem sdružení. Vyzval ho proto k předložení důkazních prostředků (např. smlouvy o sdružení) k prokázání tohoto tvrzení. Zároveň žalobce již v této výzvě upozornil, že z úřední povinnosti si podklady nemůže obstarat z veřejně dostupných rejstříků. Žalobce nedoložil smlouvu o sdružení, ani žádným způsobem nesdělil, které další osoby jsou členy sdružení. Jelikož sdružení nemělo právní subjektivitu ani se nezapisovalo do žádného veřejného rejstříku, správce daně nemohl vědět, zda existuje a kdo je odkdy členem.

14. Žalobce byl při tom novým subjektem, o kterém orgány finanční správy dosud neměly informace, správce daně tak nemohl postupovat z úřední povinnosti při zjišťování podkladů, neboť neměl žádné indicie, jak by je mohl získat. Zamítnutí registrace proto bylo jediným možným důsledkem, neboť nebyla potvrzena zákonná povinnost žalobce podle § 6a zákona o dani z přidané hodnoty.

15. Jak dále uvedl Nejvyšší správní soud: „*správce daně rozhodoval v souladu s vnitrostátní i unijní právní úpravou, a nejednalo se tak o šikanozní postup, neboť pouze ověřoval, zda žalobkyni vůbec zákonná povinnost k registraci k DPH vznikla. Žalobkyně skutečnosti, které sama uvedla v přihlášce k registraci, nijak nedoložila, tudíž zůstalo u tvrzení o členství ve sdružení, které k registraci nepostačuje. Zdržení registračního řízení tak jde především na její vrub. Nesoučinnost daňového subjektu po podání přihlášky nevede k tomu, že zákonná povinnost k registraci zaniká. Daňový subjekt v takovém případě zákonnou povinnost registrace neplní, a jelikož se jedná o důsledek jeho počínání (resp. nespolupráce se správcem daně), může mu být takové jednání kladeno k tíži. Na věc nedopadají ani závěry judikatury SD zabývající se odepřením přidělení DIČ z důvodu předcházení daňovým únikům (již zmíněný rozsudek SD č. C-527/11), neboť v posuzované věci vůbec nebylo prokázáno splnění zákonné podmínky pro registraci. Odlišná praxe orgánů finanční správy, se kterou se měla setkat zástupkyně stěžovatelky, nebyla doložena (například odkazem na konkrétní řízení), proto se Nejvyšší správní soud nemohl touto námitkou více zabývat. Nelze také dovozovat, že žalobkyni svědčilo legitimní očekávání spočívající v tom, že vyplnila standardizovaný formulář, a proto již nemohla být správcem daně vyzvána k doplnění. Ve formuláři uvedla určitá tvrzení, která však daňový subjekt v případě potřeby prokazuje dle § 92 odst. 3 daňového řádu, na což byla žalobkyně upozorněna ve výzvách. Jelikož důkazní břemeno leželo na žalobkyni, nebyl správce daně povinen nařizovat místní šetření či zahajovat daňovou kontrolu. Tento závěr nemůže změnit ani odkaz na pokyn 12 k přihlášce k registraci k DPH, který měl být poprvé uplatněn až v řízení o kasační stížnosti. Pokyn totiž nepředstavuje závazný výklad, ale jedná se o pomůcku k vyplnění tiskopisu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 AfS 1/2015 – 49). Z pokynu 12 tak mohla žalobkyně zjistit (ještě předtím, než byla správcem daně vyzvána), že má k přihlášce přiložit smlouvu o sdružení.“*

16. Soud v rámci nového přezkumu napadeného rozhodnutí neshledal důvodnou žádnou z uplatněných žalobních námitek. Konkrétně žalobce namítl, porušení zásady dvojinstančnosti řízení a z toho pramenící nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, vady registračního řízení před správcem daně, v němž nebylo rozlišeno mezi dobrovolnou a zákonnou registrací, což zapříčinilo nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, nelogický výklad ad absurdum, porušení zásady právní jistoty, neutrality a rovnosti; neurčitost klíčových rozhodnutí. Nicotnost prvé výzvy pro její neurčitost a nepřezkoumatelnost a současně nezákonnost druhé výzvy. Žalobce vznesl námitky

k vyřízení jeho stížnosti. Dále žalobce namítl absenci zákonem předpokládaných pochybností v § 128 odst. 1 daňového řádu, porušení zásady minimalizace zásahů a zásady zákonnosti, porušení zásady předvídatelnosti a zákonnosti spočívající v opožděném vydání rozhodnutí, chybný výklad evropského práva, porušení zásady neutrality DPH, zásady rovnosti, zásady minimalizace zásahu, zásady zákonnosti, nevypořádání se se všemi důkazními prostředky, formální a byrokratické požadavky a nepřezkoumatelnost.

17. Žalobce namítá vady odvolacího řízení, s tím, že z výroku rozhodnutí o odvolání je zřejmé, že žalovaný svým rozhodnutím o odvolání změnil výrok odvoláním napadeného rozhodnutí o registraci, přičemž žalobci neumožnil, aby se k této změně jakkoliv v průběhu odvolacího řízení vyjádřil, a tím zasáhl žalobce na jeho právu na dvojinstančnost daňového řízení, tj. na právo se k novému právnímu názoru žalovaného vyjádřit a formulovat a precizovat své odvolací námítky, přičemž ani v rámci odvolání žalobce takovou vadu nenamítal a reagoval na původní právním ustanovením vymezený výrok rozhodnutí o registraci, a tak nelze tvrdit, že bylo jeho odvolání částečně vyhověno. S odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 257/98 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 – 105, označil žalobce napadené rozhodnutí za překvapivé, a tudíž i rozporné s právem na spravedlivý proces. Žalovaný ve výroku rozhodnutí odvolání změnil výrok rozhodnutí o registraci Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. V původním rozhodnutí o registraci bylo uvedeno, že rozhodnutí o registraci je vydáno dle ustanovení § 129 odst. 4 a 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Nebylo uvedeno, jakých všech pozdějších právních předpisů má správce daně na mysli, a ani nebylo uvedeno, zda se jedná o platné novely či účinné novely, výrok rozhodnutí o registraci tak nebyl dostatečně určitý. Přičemž § 129 odst. 4 daňového řádu v účinném znění k 30. 6. 2014 upravovalo situaci, kdy *„změnu registračních údajů provede správce daně na základě oznámení o změně registračních údajů nebo na základě vlastního zjištění pouze formou úředního záznamu“* a § 129 odst. 5 daňového řádu v účinném znění k 30. 6. 2014 již neexistoval. Žalovaný nově svým výrokem v rozhodnutí o odvolání vymezil nově skutkové důvody rozhodnutí o registraci, když změnil důvody rozhodování ve výroku správce daně a nově uvedl, že bylo rozhodnuto dle ust. 129 odst. 3 písm. c) daňového řádu, kde je uvedeno, že *„správce daně podle povahy věci rozhodne z moci úřední o registraci, nebo o zrušení registrace, pokud je to důvodné a pokud daňový subjekt nevyhoví výzvě k odstranění pochybností v registračních údajích.“*

18. Žalobní námitka není důvodná. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu, *odvolací orgán a) napadené rozhodnutí změnit, b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.* Z citovaného zákonného ustanovení vyplývá, že v daňovém odvolacím řízení je důsledně uplatňován princip apelační, který nedává odvolacímu orgánu možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně prvního stupně k novému rozhodnutí. Náprava vad rozhodnutí i vad řízení, jež vydání daňového rozhodnutí předcházela, tak musí proběhnout v rámci odvolacího řízení. Prvostupňové a odvolací řízení tvoří spolu jeden celek a teprve odvolacím rozhodnutím je o předmětu řízení pravomocně rozhodnuto. Projevuje se zde, že odvolací orgán v odvolacím řízení vystupuje ve dvojí roli. Je jednak orgánem, který přezkoumává zákonnost rozhodnutí správce daně prvního stupně a správnost jeho postupu v předchozím daňovém řízení, zároveň však, pokud se ukáže, že postup správce daně v předchozím řízení byl vadný, popř. bylo vadné rozhodnutí, je tím, kdo tyto vady odstraňuje a napravuje. Napadené

rozhodnutí netrpí vytýkanými vadami, naopak žalovaný postupoval zcela v souladu s citovaným zákonným ustanovením.

19. Pokud bylo v původním rozhodnutí uvedeno, že správce daně rozhodl podle „ § 129 odst. 4 a 5 zákona č. 280/2009Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů“ je slovní spojení *ve znění pozdějších předpisů* v rozhodovací praxi běžně užíváno, označuje znění předpisu relevantního pro rozhodnutí. Daňový řád v době vydání rozhodnutí, tj. 30. 6. 2014 rozhodnutí o registraci v případě nevyhovění výzvě k odstranění pochybností v registračních údajích upravoval v § 129 odst. 3 písm. c). Žalovaný proto v napadeném rozhodnutí sám rozhodl a změnil výrok prvostupňového rozhodnutí. Jak soud již shora vyložil, postupoval zcela v souladu s § 116 odst. 1 daňového řádu, přičemž zhojil vadu, kterou žalobce v citované žalobní námitce vznáší. Nelze jí proto pokládat za důvodnou.

20. Co se týče vady registračního řízení před správcem daně, v němž nebylo rozlišeno mezi dobrovolnou a zákonnou registrací, což zapříčinilo nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, nelogický výklad ad absurdum, porušení zásady právní jistoty, neutrality a rovnosti; neurčitost klíčových rozhodnutí, soud odkazuje na shora uvedený závěr, k němuž došel Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti žalovaného.

21. Správce daně nejprve prověří údaje uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci a v případě, že má pochybnosti o správnosti či úplnosti těchto údajů, vyzve daňový subjekt k nápravě, k čemuž stanoví přiměřenou lhůtu. Pokud daňový subjekt výzvě k odstranění nedostatků v registračních údajích nevyhoví, je zamítnutí registrace jediným možným důsledkem, neboť nebyla potvrzena zákonná povinnost žalobce podle § 6a zákona o dani z přidané hodnoty. Z přezkoumávaného rozhodnutí je patrné, že žalovaný postupoval zcela v souladu s uvedeným a nelze proto učinit závěr, že by jím vydané rozhodnutí trpělo vadami, které žalobce namítá.

22. Pokud jde o namítanou nicotnost první výzvy pro její neurčitost a nepřezkoumatelnost a současně nezákonnost druhé výzvy, soud zcela ve shodě se závěry, k nimž ve věci dospěl Nejvyšší správní soud, konstatuje, že první výzva ze dne 24. 1. 2014 byla neurčitá, tato vada však byla zcela zhojena vydáním výzvy ze dne 14. 4. 2014, v níž správce daně vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků k prokázání tvrzení žalobce, že je účastníkem sdružení. Nejvyšší správní soud výslovně druhou výzvu označil za srozumitelnou a jednoznačnou a zdejší soud neshledává žádný důvod, pro který by bylo možno se od tohoto závěru odchýlit. Obě žalobní námitky nejsou důvodné.

23. Žalobce dále napadl způsob vyřízení stížnosti, kterou podal proti první i druhé výzvě. Jak soud zjistil ze správního spisu, žalobce podal proti výzvě ze dne 24. 1. 2014 dne 14. 2. 2014 stížnost, kterou správce daně shledal částečně důvodnou a jako nápravu vystavil výzvu ze dne 14. 4. 2014. Žalovaný vyrozuměním č. j. 29722/14/5100-41451-711055 informoval žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Žalovaný konstatoval, že správce daně na stížnostní námitky reagoval adekvátně, konstatoval, že stížnost žalobce shledává částečně důvodnou a vzápětí připojil i samotnou nápravu nevhodného postupu ve formě vystavení nové výzvy. Uvedená skutečnost vedla k závěru, že stížnost byla vyřízena řádně a včas a s tímto závěrem žalovaný sdělení ukončil. Soud má za to, že obě stížnosti podané žalobcem byly dostatečným způsobem vyřízeny již v řízení před správcem daně a

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

postup správce daně i žalovaného nemohl vést k nezákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť vyřízení stížnosti se v obsahu napadeného rozhodnutí ani nepromítlo.

24. Co se týče namítané absenci zákonem předpokládaných pochybností v § 128 odst. 1 daňového řádu, porušení zásady minimalizace zásahů a zásady zákonnosti, ani tuto žalobní námitku soud důvodnou neshledává. Podle § 128 odst. 1 daňového řádu, jak soud již shora uvedl, *správce daně prověří údaje uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci nebo v oznámení o změně registračních údajů a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve daňový subjekt, aby údaje vysvětlil, doložil, popřípadě doplnil nebo změnil, a zároveň stanoví lhůtu, v níž je daňový subjekt povinen tak učinit.* Žalobce namítá, že správce daně v řízení žádnou zákonem předpokládanou pochybnost neměl, neuvedl žádnou konkrétní právní skutečnost, která osvědčila, že existuje pochybnost o pravdivosti údaje uvedeného v přihlášce. Citované zákonné ustanovení směřuje k prověření správnosti a úplnosti údajů obsažených v přihlášce, jeho účelem je věcné srovnání obsahu podání se skutkovým stavem (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016). Pokud však žalobce k přihlášce k registraci ničeho nedoložil, nemohl správce daně obsah podání posoudit, neboť chyběly jakékoli podklady pro zjištění skutkového stavu. Žalobce jako důvod registrace uvedl v přihlášce § 6a zákona o DPH a dále v kolonce 12 uvedl „ano“. Z pokynů pro vyplnění přihlášky vyplývá, že povinná osoba uvede v tomto řádku „ano“ nebo „ne“ v případě, že je účastníkem sdružení podle smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy

25. Podle § 6a zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2013,

Osoba povinná k dani, která

a) uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s jinými osobami povinnými k dani na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, je plátcem ode dne, kdy se stal plátcem kterýkoli z ostatních účastníků sdružení, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve,

b) uzavře smlouvu o sdružení nebo jinou obdobnou smlouvu s plátcem ke společnému uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, je plátcem ode dne uzavření této smlouvy.

26. Jak vidno z citovaného zákonného ustanovení, pokud žalobce v přihlášce uvedl důvod registrace § 6a zákona o DPH a v kolonce 12 uvedl „ano“, aniž by doložil jakékoli další doklady, tak i za předpokladu, že jím uváděné údaje jsou pravdivé, správce daně nemohl rozlišit, zda žalobce uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s jinými osobami povinnými k dani na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, nebo uzavřel smlouvu o sdružení nebo jinou obdobnou smlouvu s plátcem ke společnému uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, a tedy nemohl ověřit, zda rozhodné datum je skutečně 31. 12. 2013, jak žalobce uvedl na řádku 05 registrace.

27. Postup podle § 128 odst. 1 daňového řádu v daném případě nezbytně směřoval k ověření, zda se žalobce stal plátcem daně skutečně ke dni 31. 12. 2013 a jelikož z údajů, které žalobce uvedl v přihlášce, nebylo možno tento údaj ověřit a jiné podklady správce daně k dispozici neměl, nemohl postupovat jinak, než žalobce vyzvat k doložení jím uváděných skutečností. Správce daně a následně žalovaný tak postupoval zcela v souladu se zákonným ustanovením a nedopustil se vytýkaného porušení zásad správního řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

28. Žalobce dále správním orgánům vytýká opožděnost vydaného rozhodnutí, vedoucí k porušení zásady předvídatelnosti a zákonnosti, s tím, že zákonnou povinností správce daně bylo o přihlášce žalobce k registraci rozhodnout do 30 dnů ode dne podání přihlášky. Tuto námitku žalobce vznesl již v podaném odvolání, avšak žalovaný se s ní nevypořádal a zatížil tak napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností. Soud neshledal důvodnou ani tuto žalobní námitku. Žalovaný se s argumentací, jež odvolání žalobce obsahovalo, řádně vypořádal. K délce řízení konstatoval, že k registraci k dani z přidané hodnoty je žadatel povinen na výzvu prokázat, že splnil hmotněprávní podmínky pro zákonnou registraci. Žalobce tak neučinil ani po doručení druhé výzvy a jde pro to k jeho tíži, že rozhodnutí nebylo vydáno v zákonem uvedené lhůtě. Do práva žalobce na předvídatelnost a zákonnost vydaného rozhodnutí nebylo nikterak zasaženo.

29. Důvodná není ani další žalobní námitka, a sice chybný výklad evropského práva, porušení zásady neutrality DPH, zásady rovnosti, zásady minimalizace zásahu, zásady zákonnosti, nevypořádání se se všemi důkazními prostředky, formální a byrokratické požadavky a nepřezkoumatelnost.

30. Žalobce argumentuje tím, že podle čl. 213 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112 je každá osoba povinná k dani povinná oznámit zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani. Článek 214 odst. 1 téže směrnice 2006/112 ukládá členským státům povinnost přijmout opatření nezbytná k tomu, aby bylo osobám povinným k dani přiděleno osobní identifikační číslo. Hlavním cílem identifikace osob povinných k dani podle článku 214 směrnice 2006/112 je zajistit řádné fungování systému DPH (poukázal na rozsudek ze dne 22. prosince 2010, Dankowski, C-438/09, Sb. rozh. s. I-14009, bod 33). ESD v tomto ohledu již rozhodl, že přidělení identifikačního čísla pro účely DPH prokazuje daňový status osoby povinné k dani pro účely použití DPH a zjednodušuje kontrolu osob povinných k dani za účelem správného výběru daně. V rámci přechodné úpravy zdanění obchodu v rámci Evropské unie je účelem identifikace osob povinných k dani pro účely DPH prostřednictvím osobních čísel rovněž usnadnit určení členského státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží (v tomto smyslu poukázal na rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, body 57 a 60, jakož i ze dne 27. září 2012, VSTR, C-587/10, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 51). Identifikační číslo pro účely DPH kromě toho, jak žalobce dále uvedl, představuje podstatný důkaz o uskutečněných plněních. Směrnice 2006/112 totiž v několika ustanoveních týkajících se zejména fakturace, přiznání k dani a souhrnného hlášení vyžaduje, aby toto identifikační číslo osoby povinné k dani, nabyvatele zboží nebo příjemce služby bylo uvedeno v těchto dokumentech.

31. Z uvedeného žalobce dovozuje, že i když článek 214 směrnice 2006/112 uvádí skupiny osob, kterým má být přiděleno osobní identifikační číslo, toto ustanovení nestanoví podmínky, kterým může přidělení identifikačního čísla pro účely DPH podléhat. Ze znění tohoto článku, jakož i článku 213 téže směrnice 2006/112 vyplývá, že členské státy mají určitý prostor pro uvážení při přijímání opatření k zajištění identifikace osob povinných k dani pro účely DPH. Tento prostor pro uvážení však nemůže být neomezený. I když členský stát může odmítnout přidělit osobě povinné k dani osobní identifikační číslo, takové možnosti nelze využít bez legitimního důvodu. Členské státy jsou kromě toho povinny zaručit pravdivost zápisů do registru osob povinných k dani za účelem zajištění

řádného fungování systému DPH. Je tak věcí příslušného vnitrostátního orgánu ověřit postavení osoby povinné k dani dříve, než jí přidělí identifikační číslo pro účely DPH (viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11 bod 63). Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že identifikace podle článku 214 směrnice 2006/112, jakož i povinnosti uvedené v článku 213 této směrnice představují pouze formální požadavky pro účely kontroly, které nemohou zpochybnit zejména nárok na odpočet nebo nárok na osvobození od DPH z titulu, že bylo uskutečněno dodání uvnitř Společenství, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky, které zakládají tyto nároky (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Nidera Handelscompagnie, bod 50; rozsudek ze dne 19. července 2012, Rēdlihs, C-263/11, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, a výše uvedený rozsudek Mecsek-Gabona).

32. Pokud jde o uvedenou žalobní námitku, nezbyvá, než plně odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2Afs 214/2017-34, v němž je mimo jiné uvedeno: „Registrace k DPH může mít dvojí charakter, neboť může být dobrovolná, či povinná. Dobrovolná registrace k DPH dle § 94a zákona o dani z přidané hodnoty má konstitutivní účinky, platné pro futuro (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2014, č. j. 2 Afs 83/2012 – 48). Povinná registrace dle § 94 téhož zákona má naopak deklaratorní povahu, neboť pouze potvrzuje zákonnou povinnost daňového subjektu být plátcem DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č. j. 10 Afs 329/2016 – 51). Dle § 128 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má správce daně povinnost ověřit údaje v přihlášce k registraci a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzvat daňový subjekt k vysvětlení, doložení či doplnění. Dle § 129 odst. 3 písm. c) téhož zákona „[s]právce daně podle povahy věci rozhodne z moci úřední o registraci, nebo o zrušení registrace, pokud je to důvodné a pokud daňový subjekt c) nevyhoví výzvě k odstranění pochybností v registračních údajích“. Povinnost správce daně koresponduje s povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání či jiných podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Uvedená úprava je v souladu s nařízením č. 904/2010, které si klade za cíl zavést řádné ověřovací postupy s cílem zajistit aktuálnost, srovnatelnost a náležitou kvalitu uvedených informací, a tím zvýšit jejich spolehlivost (viz odst. 12 úvodního odůvodnění tohoto nařízení). V čl. 22 pak nařízení č. 904/2010, na něž poukázal stěžovatel, stanoví: „S cílem zaručit správcům daně přiměřenou míru jistoty, pokud jde o kvalitu a spolehlivost údajů dostupných prostřednictvím elektronického systému uvedeného v článku 17, přijmou členské státy nezbytná opatření k zajištění toho, aby údaje poskytnuté osobami povinnými k dani a právníky osobami nepovinnými k dani k identifikaci pro účely DPH podle článku 214 směrnice 2006/112/ES byly dle jejich soudu úplné a přesné. Členské státy zavedou postupy, jimiž se uvedené údaje kontrolují, je-li tak určeno na základě výsledků hodnocení rizika. Tyto kontroly proběhnou v zásadě před identifikací pro účely DPH nebo v případě, že se před identifikací uskutečňují pouze předběžné kontroly, nejpozději šest měsíců po ní.“ Povinnost ověřit pravdivost údajů před registrací k DPH potvrdil i Soudní dvůr v rozsudku ze dne 14. 3. 2013, ve věci C-527/11, ve věci Ablesio, v němž uvedl (bod 29): „Členské státy jsou kromě toho povinny zaručit pravdivost zápisů do registru osob povinných k dani za účelem zajištění řádného fungování systému DPH. Je tak věcí příslušného vnitrostátního orgánu ověřit postavení osoby povinné k dani dříve, než jí přidělí identifikační číslo pro účely DPH.“ (srov. také rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 9. 2012, č. C-273/11 Mecsek Gabona Kft, bod 63). ... Správce daně rozhodoval v souladu s vnitrostátní i unijní právní úpravou, a nejednalo se tak o šikanozní postup, neboť pouze ověřoval, zda žalobkyni vůbec zákonná povinnost k registraci k

DPH vznikla. Žalobkyně skutečnosti, které sama uvedla v přihlášce k registraci, nijak nedoložila, tudíž zůstalo u tvrzení o členství ve sdružení, které k registraci nepostačuje. Zdržení registračního řízení tak jde především na její vrub. Nesoučinnost daňového subjektu po podání přihlášky nevede k tomu, že zákonná povinnost k registraci zaniká. Daňový subjekt v takovém případě zákonnou povinnost registrace neplní, a jelikož se jedná o důsledek jeho počínání (resp. nespolupráce se správcem daně), může mu být takové jednání kladeno k tíži. Na věc nedopadají ani závěry judikatury SD zabývající se odepráním přidělení DIČ z důvodu předcházení daňovým únikům (již zmíněný rozsudek SD č. C-527/11), neboť v posuzované věci vůbec nebylo prokázáno splnění zákonné podmínky pro registraci.“

33. Jak vidno výslovnou argumentací Nejvyššího správního soudu, s níž se zdejší soud plně ztotožňuje, byly námitky žalobce zcela vyvráceny.

34. Ani poslední žalobní námitku soud nemůže označit za opodstatněnou. Žalobce uvedl, že z řízení vedených u jiných daňových subjektů je mu známo, že smlouva o sdružení a DIČ účastníka sdružení není u registrace k DPH požadována. K uvedenému tvrzení však neoznačil žádné důkazy a soud tak nemá podklady pro to, aby mohl učinit závěr, zda vůči žalobci bylo postupováno odlišně, než vůči jiným daňovým subjektům v obdobném postavení a tím došlo k prolomení zásady rovnosti.

35. O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 4 s.ř.s. ve věci plně úspěšnému žalovanému nevznikly nad rámec jeho úřední činnosti náklady řízení a soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá na jejich náhradu právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha dne 21. června 2018

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu