



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudkyň Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **VITT GmbH**, se sídlem Frankfurter StraÙe 53, 570 74 Siegen, Spolková republika Německo, zastoupen Mgr. Petrou Schinnenburgovou, advokátkou se sídlem V Nových domcích 13, 102 00 Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 25. 6. 2010, č. j. 8341/10-1500-100146, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2013, č. j. 9Af 39/2010 - 55,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal Finančnímu úřadu pro Prahu 1 dne 29. 10. 2009 přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty pro osoby, které nemají v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani provozovnu dle § 95 odst. 12 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2009 (dále též jen „zákon o DPH“). Požádal, aby jako datum zahájení činností, pro které je osobou povinnou v tuzemsku přiznat a zaplatit daň ve smyslu § 108 téhož zákona, a datum, ke kterému žádá registraci, bylo datum 1. 1. 2008.

[2] Finanční úřad pro Prahu 1(dále též „správce daně“) vydal dne 27. 11. 2009 Osvědčení o registraci podle § 33 odst. 13 a 14 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o správě daní a poplatků“), jímž rozhodl tak, že žalobce „Podle § 94 odst. 10, 12 až 14 a § 99 zákona o dani z přidané hodnoty je plátcem DPH s účinností od 29. 10. 2009“. Z odůvodnění plyne, že vzhledem k tomu, že žalobce nesplnil podmínky § 94 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty platném v roce 2008, je zaregistrován od data, jak je uvedeno shora.

[3] V odvolání proti tomuto rozhodnutí žalobce namítl, že je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, a to jako plátce daně z přidané hodnoty na území NSR od ledna 1979, na území České republiky nemá sídlo, místo podnikání ani provozovnu. Uskutečnil plnění s místem plnění na území České republiky, a to podle § 10 odst. 1, 4 a 5 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění platném k 1. 1. 2008, plnění představuje poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti ve smyslu § 10 odst. 1 téhož zákona. Za místo plnění se považuje místo, kde se nemovitost nachází, je proto osobou povinnou přiznat a zaplatit daň dle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty. Služby byly poskytovány společnosti Otto Quast Bauunternehmen GmbH & Co.KG, Weidenauer Str. 265, 570 76 Siegen, SRN (dále též jen „odběratel“), tedy osobě, která není plátcem ani osobou identifikovanou k dani na území České republiky. Rozhodnutí finančního úřadu je proto nesprávné a nezákonné, neboť odvolatel již k 1. 1. 2008 byl osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, neměl v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani provozovnu, uskutečnil plnění v tuzemsku a byl osobou povinnou přiznat a zaplatit daň z tohoto plnění a stal se plátcem dnem uskutečnění tohoto plnění, tzn. ke dni 1. 1. 2008.

[4] Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 25. 6. 2010, č. j. 8341/10-1500-100146 odvoláním napadené rozhodnutí změnilo v části výroku tak, že nahradilo shora podtržený text textem: „*Podle ust. § 94 odst. 15 a podle ust. § 99 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, jste plátcem daně z přidané hodnoty s účinností od 29. 10. 2009*“, ostatní části výroku ponechalo beze změny. Odvolací orgán s odkazem na příslušná ustanovení uvedl, že pro posouzení správnosti data, které správce daně stanovil, jako datum účinnosti registrace odvolatele jako plátce k dani z přidané hodnoty, je podstatné zkoumat, zda byly splněny podmínky pro registraci odvolatele ke dni uskutečnění plnění dle § 94 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění platném pro rok 2008 tedy ke dni 1. 1. 2008. Konstatoval, že pro registraci odvolatele jako plátce DPH s účinností k uvedenému datu nebyly splněny zákonné podmínky, protože společnost Otto Quasi Bauunternehmen GmbH & Co.KG, Weidenauer Str. 265, 570 76 Siegen, SRN je s účinností od 1. 1. 2005 registrována u správce daně jako plátce daně z přidané hodnoty, předmětné služby tak byly poskytnuty plátcí. Odvolatel proto nebyl osobou povinnou přiznat a zaplatit daň, tuto povinnost měla podle § 15 odst. 4 v návaznosti na ustanovení § 108 odst. 1, písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty ve znění platném pro rok 2008 osoba, které byla předmětná služba poskytnuta. Odvolatel měl být na základě přihlášky k registraci podané 29. 10. 2009 registrován jako dobrovolný plátce k dani z přidané hodnoty dle § 94 odst. 15 téhož zákona ve znění platném ke dni podání přihlášky, a to s účinností k datu uvedenému na rozhodnutí správce daně. Protože správce daně uvedl v odvolání napadeném rozhodnutí ustanovení, dle kterých byla registrace provedena s účinností ke dni 29. 10. 2009 (§ 94 odst. 10 a 12 až 14),

provedl odvolací orgán změnu v uvedení ustanovení. Datum účinnosti registrace bylo stanoveno v souladu s § 94 odst. 15 zákona o DPH ve znění platném ke dni podání přihlášky.

[5] Odvolací finanční ředitelství je správním orgánem, na něhož ve smyslu § 69 s. ř. s. již s účinností od 1. 1. 2013 (v době řízení před krajským soudem) podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, přešla působnost původního žalovaného Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu. V textu označení „žalovaný“ označuje odvolací orgán finanční správy, a to podle kontextu v daném textu.

II. Rozsudek městského soudu

[6] Žalobu podanou proti tomuto rozhodnutí Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 31. 10. 2013, č. j. 9 Af 39/2010 - 50 zamítl. Námitku nepřezkoumatelnosti důvodnou neshledal, neboť napadené rozhodnutí obsahuje veškeré náležitosti, výrok je dostatečně určitý a srozumitelný a je také náležitě odůvodněn. K námitce žalobce o nesprávnosti označení odběratele (**Quast x Quasi**) uvedl, že se jedná o zřejmou nesprávnost patrnou z obsahu spisového materiálu a tedy o písařskou chybu, kterou žalovaný napraví postupem podle § 56 odst. 3 daňového řádu a odkázal na rozsudek sp. zn. 2 Afs 136/2005 Nejvyššího správního soudu. Nebyl-li si žalobce jist, zda má správní orgán na mysli stejný subjekt, mohl sám požádat o opravu zřejmé nesprávnosti. Námitku, že nebylo řádně užito ani platné číslo registrace, jako nedůvodnou odmítl, neboť zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) žalovanému neukládá, aby k identifikaci odběratele žalobce užil platné číslo registrace odběratele. Označení odběratele řádně názvem a sídlem pro identifikaci ve spojení se skutečnostmi patrnými z daňového spisu postačí.

[7] Jako neopodstatněnou shledal rovněž námitku, že nebylo v silách žalobce zjistit, že je jeho odběratel plátcem daně z přidané hodnoty, neboť nebyl veden v systému ARES a správce daně pochybil, pakliže do tohoto systému odběratele neuvedl a způsobil tak žalobci zkrácení na právech a škodu. Zákon o správě daní a poplatků tzn. daňový řád v době, kdy žalobce tvrdí poskytnutí zdanitelného plnění odběrateli a zákon o DPH v době, kdy správní orgány obou stupňů ve věci rozhodovaly, takovou povinnost správci daně neukládal a správce daně byl pouze oprávněn seznam plátců DPH zveřejnit a za tím účelem prolomit svou mlčenlivost o těchto údajích. Žalobce mohl postupem ustanovení § 4 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků tuto skutečnost zjistit žádostí (§ 93a odst. 2 zákona o DPH) u Finančního úřadu pro Prahu 1. Nelze přičítat k tíži správnímu orgánu, že si žalobce tyto informace neopatřil. Soud uzavřel, že žalobcem tvrzené nedostatky žalovaného rozhodnutí nemohly zvrátit zjištěný skutkový stav, a sice že odběratel žalobce byl od 1. 1. 2005 registrován u správce daně jako plátce DPH. Správce daně nemohl žalobce zaregistrovat jako povinného plátce DPH, neboť mu byla tato skutečnost známa. Žalobce nebyl ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty ve znění pro rok 2008 povinen přiznat a zaplatit daň, tím nedošlo ke splnění podmínky ustanovení § 94 odst. 11 téhož zákona ve znění platném pro uvedené období.

[8] Důvodnou není ani námitka žalobce, že žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, jestliže jej registroval jako dobrovolného plátce DPH s účinností ode dne podání přihlášky tj. ode dne 29. 10. 2009 a nikoliv ode dne 1. 1. 2008. Z obsahu spisového materiálu, rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, jakož i vyjádření žalovaného k žalobě a shora uvedených skutečností vyplývá, že nebyly splněny podmínky ustanovení § 94 odst. 11 zákona o DPH ve znění platném pro rok 2008, protože odběratel žalobce byl registrován jako plátce DPH od 1. 1. 2005. Předmětné služby byly poskytnuty plátcí a žalobce proto nebyl osobou povinnou přiznat a zaplatit daň ve smyslu § 108 citovaného zákona; tuto povinnost měl odběratel podle § 15 odst. 4 a § 108 odst. 1, písm. f) zákona o DPH ve znění pro rok 2008, neboť jemu byla služba poskytnuta. Správce daně a žalovaný proto právem posoudily přihlášku podle § 94 odst. 15 zákona ve znění platném ke dni podání přihlášky jako dobrovolnou registraci s účinností k datu uvedenému na rozhodnutí správce daně, tedy ke dni podání přihlášky dne 29. 10. 2009.

III. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[9] Proti tomuto rozsudku podal žalobce/stěžovatel/ kasační stížnost.

[10] Nesouhlasí se závěrem městského soudu, že neuvedení platného čísla registrace odběratele jako plátce a překlep v označení odběratele je bez následků, neboť chybou žalovaného nelze subjekt odběratele jednoznačně identifikovat. Až do doby doručení napadeného rozhodnutí neměl žalobce vědomost o tom, že by jeho odběratel byl plátcem DPH na území České republiky. Po celou dobu řízení jednal v souladu s platným právním řádem a nelze mu přičítat k tíži skutečnost, že není v jeho silách zjistit, že jeho odběratel by měl být plátcem DPH na území této republiky. Odběratelem mu tato skutečnost sdělena nebyla a nahlédnutím do systému ARES nebylo možné toto zjistit. Žalobce tedy učinil vše, aby zjistil skutečný stav, avšak z důvodu pochybení na straně správce došlo ke zkrácení jeho práv a způsobení škody. S ohledem na to, že žalovaný svá tvrzení řádně nedoložil, je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné.

[11] Uvádí-li městský soud, že správce daně byl pouze oprávněn seznam plátců DPH zveřejnit, nikoliv povinen, toto stěžovatel nezpochybňuje, avšak pokud žalovaný svého práva využije a výslovně neupozorní na to, že z jeho strany se jedná, nikoliv o úplný seznam plátců, ale pouze o výňatek, tak toto pochybení nelze připisovat tíži stěžovatele.

[12] Přezkoumatelný není odkaz městského soudu na § 93a odst. 2 zákona o DPH, jelikož v rozhodném období tento zákon žádné toto ustanovení neznal.

[13] Podnikatelské subjekty nejsou povinny na území České republiky kontrolovat práci správních orgánů či úplnost zveřejněných databází. Uvedená povinnost by byla odůvodněná pouze v případě pochybností na straně účastníků obchodně-závazkových vztahů.

[14] Stěžovatel nesouhlasí rovněž s tím, že se svojí přihláškou k registraci podanou 29. 10. 2009 nechal registrovat jako dobrovolný plátce daně z přidané hodnoty, a to dle § 94 odst. 15 zákona o DPH ve znění platném ke dni podání přihlášky s účinností k datu uvedenému na rozhodnutí správce daně. Žalobce podal svoji přihlášku jako plátce daně, a to ke dni 1. 1. 2008, žalovaný tento úkon vykládá jako přihlášku dobrovolného plátce a je tak povinen vypořádat se s tím, že žalobce žádal o registraci ke dni 1. 1. 2008, avšak žalovaným byl registrován až ode dne 29. 10. 2009. Rozhodnutí je vadné a poškozuje žalobce. Podle § 94 odst. 15 „*Osoba povinná k dani, která dobrovolně podá přihlášku k registraci podle § 95 odst. 7 nebo 8 se stává plátcem dnem účinnosti uvedeným na rozhodnutí o registraci.*“ Žalobce však podal přihlášku k registraci ke dni 1. 1. 2008, tedy ke dni, kdy se stal osobou povinnou přiznat a zaplatit daň. Je povinností žalovaného, pokud přihlášce co do časového vymezení nevyhovuje, uvést, z jakého důvodu tak činí, aby bylo možné rozhodnutí přezkoumat.

[15] Nezákonnost rozsudku městského soudu podle stěžovatele spočívá v nesprávném posouzení právní otázky, od kdy je žalobce osobou povinnou přiznat a zaplatit daň dle § 108 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění platném ke dni 1. 1. 2008, a v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel v napadeném rozhodnutí, nemá oporu ve spisech a soud měl pro tuto důvodně vytýkanou vadu napadené rozhodnutí zrušit; rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, protože tvrzení uváděná v rozhodnutích žalovaný nijak nedoložil a svá pochybení (zveřejnění databáze plátců DPH bez upozornění na neúplnost) vykládá a přičítá k tíži žalobce, jde o jednání v rozporu se zákonem a čl. 2 Ústavy ČR.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s právním názorem městského soudu, rozhodnutí napadené žalobou nebylo lze označit za nezákonné nebo nesprávné, nelze tak činit ani ve vztahu k napadenému rozsudku.

[17] Opakovanou námitku, že není postaveno najisto, zda ohledně odběratele stěžovatele jde o stejný subjekt se subjektem označeným v žalobou napadeném rozhodnutí, žalovaný odmítá s argumentací stejnou jako v napadeném rozhodnutí a rozsudku soudu. Zřejmá nesprávnost nemění nic na tom, že společnost odběratele je s účinností od 1. 1. 2005 registrována jako plátce dani z přidané hodnoty v ČR, o opravu této zřejmé nesprávnosti mohl stěžovatel sám požádat.

[18] Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že nemohl zjistit, že jeho odběratel je plátcem DPH na území České republiky, protože tuto informaci mohl získat podle § 93a zákona o dani z přidané hodnoty ve znění platném od roku 2009 u Finančního úřadu pro Prahu 1, který je místně příslušným správcem daně osob povinných k dani, které nemají v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani provozovnu. Pro rok 2008 byla místní příslušnost těchto zahraničních subjektů Finančního úřadu pro Prahu 1 upravena v ustanovení § 4 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

[19] Platný právní předpis v rozhodné době neukládal správci daně povinnost uveřejnit seznam plátců (§ 24 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků), stejně od 1. 1. 2011 je správce daně oprávněn, nikoliv povinen zpřístupnit údaje v registru plátců DPH dle § 95 odst. 12 zákona o DPH. Zároveň, jak je uvedeno na webových stránkách v systému ARES všechny

informace v tomto systému mají pouze informativní charakter a nemohou být použity jako průkazný podklad pro soudní řízení ani nemůže být požadována náhrada škody, která by vznikla a jejich využitím. Neuvedení odběratele stěžovatele v tomto systému nelze považovat za chybné jednání správce daně. Námitku, že odběratel mu nesdělil skutečnost, že je plátcem DPH, nelze považovat za relevantní. Je na stěžovateli, aby si zjistil a ověřil všechny informace o svém obchodním partnerovi, pokud tak neučiní, jde to k jeho tíži. Informaci, že odběratel stěžovatele je plátcem DPH na území České republiky již od 1. 1. 2005 tak mohl stěžovatel zjistit hned při prvním kontaktu s touto společností.

[20] Tvrdí-li stěžovatel nepřezkoumatelnost odkazu v rozsudku městského soudu na ustanovení § 93a odst. 2 zákona o DPH, protože v rozhodném období toto ustanovení zákon neznal, žalovaný uvádí, že se jedná o ustanovení upravující místní příslušnost zahraničních subjektů, jak již uvedeno výše, toto ustanovení se v zákoně o DPH nachází v jeho znění účinném od 1. 1. 2009. V době podání přihlášky k registraci stěžovatele tedy zákon o dani z přidané hodnoty odstavec druhý § 93a znal. V době před 1. 1. 2009 byla místní příslušnost upravena v zákoně o správě daní a poplatků v ustanovení § 4 odst. 4.

[21] I kdyby byly některé z konkrétně uváděných námitek shledány za opodstatněné, je nutné vycházet z toho, že taková skutečnost by nemohla mít s ohledem na výše uvedené za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[22] Správce daně postupoval v souladu se zákonem, když stěžovatele zaregistroval jako dobrovolného plátce s účinností ode dne podání přihlášky a nikoliv od 1. 1. 2008, jak požadoval. Z důvodů uvedených již v rozhodnutí, žalovaný trvá na tom, že ke splnění podmínky § 94 odst. 11 zákona o DPH ve znění pro 2008 nedošlo, protože plnění bylo poskytnuto plátcí. Přihláška stěžovatele proto byla posouzena podle § 94 odst. 15 zákona o DPH ve znění účinném ke dni podání přihlášky jako dobrovolná registrace s účinností k datu uvedenému v rozhodnutí správce daně. Odvolací orgán se proto vypořádal s důvody, proč stěžovateli nevyhovuje co do časového určení účinnosti registrace jako plátce DPH na území ČR, tvrzení v kasační stížnosti tak není pravdivé.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřijatelnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud považuje předně za vhodné zdůraznit, že soud je vázán důvody uvedenými v žalobě. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78 (č. 2162/2011 Sb. NSS; zvýraznění doplněno), uvedl: „[M]íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se

žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“ Jestliže stěžovatel v žalobě podané soudu formuloval námitky tak, že konkrétní výhrady nevznesl vůči relevantním skutečnostem, ale toliko okolnostem podružným (stejně pak činí i v kasační stížnosti), aniž by sám poskytl vlastní výklad aplikované právní normy, pak Nejvyšší správní soud může hodnotit závěry městského soudu jen z toho pohledu, zda se soud s takto uplatněnými žalobními body řádně vypořádal a zda jeho závěry obstojí. Stejně je třeba přistupovat i ke kasačním námitkám.

[26] Stěžovatel nezákonnost rozsudku městského soudu spatřuje předně v nesprávném posouzení právní otázky soudem /§103 odst. 1 písm. a) s. ř. s./ a dále ve vadě řízení, kterou spatřuje v tom, že rozhodnutí žalovaného nemá oporu ve spise a je nepřezkoumatelné /§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s./.

[27] Stěžovatel v důvodech uvedených v kasační stížnosti nesprávnost právního závěru soudu staví na skutečnostech, které nejsou v meritu věci rozhodné. Zákonné předpoklady pro registraci stěžovatele jako plátce daně z přidané hodnoty k datu 1. 1. 2008 na základě podané přihlášky dne 29. 10. 2009 stěžovatel nesplnil. Nemohl být registrován k datu 1. 1. 2008 primárně proto, že na něj nedopadá ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro rok 2008, jak se domníval. Stěžovatel nebyl povinen „přiznat a zaplatit daň správci daně jako osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která poskytuje služby uvedené v § 10 odst. 1, 2, 4, 5, 12 a 13 nebo dodává zboží podle § 13 odst. 9 s místem plnění v tuzemsku, protože neposkytl služby „osobě, která není plátcem ani osobou identifikovanou k dani, případně uskutečnil jinou ekonomickou činnost v tuzemsku.“ Nebyla tak splněna podmínka § 94 odst. 11 zákona o DPH ve znění účinném pro rok 2008, podle něhož „Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, nebo zahraniční osoba povinná k dani, která uskuteční plnění s místem plnění v tuzemsku a je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň z tohoto plnění podle § 108 se stává plátcem daně dnem uskutečnění tohoto plnění“. Stěžovatel se tak nestal plátcem daně dnem uskutečnění plnění, protože odběratel byl plátcem registrovaným v ČR již od 1. 1. 2005.

[28] Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí jednoznačně a rovněž i městský soud v odůvodnění rozsudku s odkazem na příslušná ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro rok 2008, na základě skutkových zjištění posoudili právní otázku správně. Oporou jejich závěru je ve správním spise založené Osvědčení ze dne 6. 12. 2004, podle něhož byla společnost odběratele Otto **Quast** Bauunternehmen GmbH & Co.KG, Weidenauer Str. 265, 570 76 Siegen, SRN zaregistrována jako plátce daně z přidané hodnoty dle § 94 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, s účinností od 1. 1. 2005. Toto zjištění správce daně doložené ve spise vylučovalo zaregistrování stěžovatele jako plátce.

[29] Soud neshledal nesprávným ani závěry, které městský soud vyslovil ve vztahu k námitkám stěžovatele uplatněným v podané žalobě, následně přeneseným do důvodů kasační stížnosti.

[30] Nelze jinak, než se ztotožnit se závěrem městského soudu, již vzhledem ke shora uvedené základní překážce pro registraci stěžovatele jako plátce daně k datu 1. 1. 2008. Stěžovatelem uplatněné důvody nemohly mít vliv na zákonnost a věcnou správnost vydaného rozhodnutí žalovaného. Skutečnost, že se žalovaný dopustil zřejmé nesprávnosti, protože v názvu společnosti odběratele zaměnil písmeno, nemůže vyvrátit nesporně doložený fakt, že tento odběratel byl dle Osvědčení vydaného 6. 12. 2004 registrován jako plátce daně z přidané hodnoty u správce daně příslušného v ČR (Finančního úřadu pro Prahu 1) již od 1. 1. 2005 a stěžovatel tak poskytl plnění plátcí. Městský soud také správně uvedl, že tato zjevná nesprávnost v odůvodnění rozhodnutí žalovaného mohla být odstraněna i na základě upozornění samotného stěžovatele postupem podle § 56 odst. 1 písm. b) bod 3 daňového řádu, jestliže si stěžovatel, jak tvrdí, nebyl jist, zda jde skutečně o společnost jeho odběratele.

[31] Rovněž tak je správný závěr městského soudu, že neuvedení čísla odběratele jako plátce daně z přidané hodnoty v odůvodnění rozhodnutí žalovaného nemohlo mít vliv na správný právní závěr, že překážkou registrace stěžovatele jako plátce daně je skutečnost, že jeho odběratel je registrován v tuzemsku jako plátce daně z přidané hodnoty a tudíž plnění, které mu poskytl, jak tvrdí, nebylo poskytnuto osobě, která není plátcem ve smyslu ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2008.

[32] Správnost posouzení základní právní otázky v dané věci pak nemůže zvrátit ani tvrzená nevědomost stěžovatele o tom, že jeho odběratel byl registrován jako plátce daně z přidané hodnoty na území České republiky již od 1. 1. 2005. Městský soud v rozsudku správně neshledal důvodnou námitku žalobce, že jeho odběratel nebyl identifikovatelný systémem ARES a že tím došlo k porušení povinnosti ze strany správce daně, neboť tato povinnost správce daně podle § 24 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků nestíhala. Možnost zjistit, zda je odběratel stěžovatele registrován jako plátce daně z přidané hodnoty v ČR /i pro rok 2008/, zde byla, protože místní příslušnost zahraničních subjektů byla zákonem upravena v ustanovení § 4 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, místně příslušným takového zahraničního subjektu byl Finanční úřad pro Prahu 1. Jestliže odběratel žalobce na základě kontraktu, který spolu uzavřeli, tak jak je standardní v závazkových vztazích, neuvedl svoje DIČ v České republice jako plátce daně z přidané hodnoty a stěžovatel, který službu poskytl, jej o to nepožádal a ani o takovou informaci nepožádal u příslušného Finančního úřadu pro Prahu 1 (k čemu by postačilo označení názvu odběratele), nelze stěžovateli přisvědčit, že nemohl žádným způsobem zjistit či ověřit tuto informaci, resp. že postupoval plně v souladu s platnými právními předpisy. Je-li správné stanovení okamžiku, kdy se právnická či fyzická osoba stává plátcem daně zásadním pro vznik povinnosti odvodu daně na výstupu a uplatňování nároku na odpočet daně na vstupu, a při pozdní registraci se osoba vystavuje riziku penalizace ze strany správce daně i nemožnosti nárokovat daň na vstupu, pak poskytnutí vzájemné informace mezi dodavatelem a odběratelem, zda je ten který registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty, zvláště pak při přeshraničním poskytování plnění, nutno považovat za standardní součást dodavatelsko odběratelských vztahů. Registrace (i povinná, obligatorní) se týká i zahraničních subjektů při provádění přeshraničních transakcí. Je proto minimálně v zájmu těchto subjektů se vzájemně informovat o všech skutečnostech, které jsou

rozhodné pro splnění jejich daňové povinnosti, včetně toho zda jsou jako plátcí daně a na kterém území členského státu registrováni. Stěžovatel tak přinejmenším nebyl dostatečně obezřetný již při poskytování služby a ochrany svých práv a zájmů. Jen pro úplnost soud poznamenává, že oba partneři daného obchodního vztahu sídlí v Siegeniu v SRN, nelze tak mít za to, že by vzájemné informací v daném ohledu bránila vážná překážka a stěžovatel by se musel spoléhat na informační systém daňové správy, který nadto deklaruje, že údaje v něm obsažené mají jen informační charakter.

[33] Soud rovněž nemohl přisvědčit stěžovateli, že žalovaný svá tvrzení řádně nedoložil a že je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Skutečnost, zda odběratel žalobce je v České republice registrován jako plátcé daně z přidané hodnoty s účinností od 1. 1. 2005 je nesporná, je ve spise doložena Osvědčením o registraci, vydaným dne 6. 12. 2004 příslušným Finančním úřadem pro Prahu 1.

[34] Namítá-li stěžovatel dále, že je rovněž nepřezkoumatelný odkaz městského soudu na ustanovení § 93a odst. 2 zákona, nemá pravdu. Toto ustanovení od 1. 1. 2009 je v zákoně o dani z přidané hodnoty zakotveno, je v něm stanovena místní příslušnost správce daně osob povinných k dani, které nemají v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani provozovnu; pro rok 2008 byla místní příslušnost těchto subjektů, jak už bylo uvedeno, upravena v ustanovení § 4 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Ustanovení § 93a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty tak bylo v tomto zákoně v době podání přihlášky k registraci stěžovatelem dne 29. 10. 2009. Není tak zřejmé, v čem stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost tohoto odkazu městského soudu.

[35] Brojí-li stěžovatel proti tomu, že žalovaný na základě žalobcem podané přihlášky k registraci zaregistroval stěžovatele jako dobrovolného plátce daní z přidané hodnoty, a to dle § 94 odst. 15 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném ke dni podání přihlášky, a to s účinností k datu na rozhodnutí správce daně uvedeném tj. k 29. 10. 2009 a nesouhlasí-li s tím, že nebylo jeho žádosti registraci vyhověno a nebyl registrován (zpětně) k datu 1. 1. 2008, jak požadoval, a namítá-li, že pro nepřezkoumatelnost důvodů měl rozhodnutí žalovaného městský soud zrušit, není tato námitka důvodná.

[36] Nejvyšší správní soud předepisuje, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu (popř. soudu) pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku skutkových zjištění, o něž správní orgán opírá své rozhodovací důvody. Za takové nedostatky lze považovat případy, kdy správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, zjištěné v rozporu se zákonem, nebo není-li zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (srov. **rozsudek Nejvyššího správního soudu** ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelné rozhodnutí je rovněž takové rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč správní orgán nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníkem řízení vznesenou a proč jeho námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ obrany účastníka (srov. **rozsudek Nejvyššího správního soudu** ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[37] Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze naopak považovat takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem lze podřadit i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. výše cit. č. 133/2004 Sb. NSS). Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat i ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, a dále taková rozhodnutí, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[38] V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud konstatuje, že žádná ze shora specifikovaných skutečností, způsobujících nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného nenastala. Z jeho argumentace je zcela zřejmé, proč nepřisvědčil námitkám stěžovatele, z jakých právních úvah vycházel a proč se ztotožnil s právním názorem správce daně, že nejsou splněny podmínky dle § 94 odst. 11 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro rok 2008 a nelze tak registraci stěžovatele provést zpětně k datu 1. 1. 2008 a registrovat jej jako osobu povinnou přiznat a zaplatit daň. Proto je podaná přihláška považována za přihlášku dobrovolného plátce daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud neshledal námitku označující rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné důvodnou. Námitka se jeví spíše jako subjektivní nesouhlas stěžovatele s důvody uvedenými v rozhodnutí, neboť stěžovatel se stále dožaduje vysvětlení, proč nebylo vyhověno jeho přihlášce co do časového vymezení k datu 1. 1. 2008. Tento důvod je však v rozhodnutí žalovaného zřetelně vysvětlen, jak již tento soud shora uvedl. Stěžovatel sám aplikaci ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty relevantním způsobem nezpochybnil, nenabízí žádný protiargument, vyjma citace § 94 odst. 15 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro rok 2009, podle něhož *„Osoba povinná k dani, která dobrovolně podá přihlášku k registraci podle § 95 odst. 7 nebo 8, se stává plátcem dnem účinnosti uvedeným na rozhodnutí o registraci.“*. Přitom § 95 odst. 8 zákona o DPH ve znění účinném k datu podání přihlášky na zjištěný skutkový stav dopadá. Podle tohoto ustanovení *„Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo, místo podnikání ani provozovnu v tuzemsku, nebo zahraniční osoba povinná k dani, která nemá provozovnu v tuzemsku, s výjimkou provozoven, prostřednictvím kterých tyto osoby uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, které budou uskutečňovat v tuzemsku plnění s nárokem na odpočet daně, jsou oprávněny podat přihlášku k registraci nejpozději ke dni prvního uskutečnění tohoto plnění.“*

[39] V souladu se zákonem, kdy na základě podané přihlášky doručené správci daně 29. 10. 2009 z důvodu uvedených nemohl být žalobce zaregistrován jako plátce k datu 1. 1. 2008, jak se dožadoval, správce daně jej proto zaregistroval jako dobrovolného plátce, a to podle ustanovení § 94 odst. 15 zákona o DPH ve znění účinném ke dni podání přihlášky. Datum účinnosti registrace stěžovatele jako plátce správce daně stanovil v napadeném rozhodnutí, a to k datu podání přihlášky, jak uvedené ustanovení stanoví. Stěžovatel v kasační stížnosti s tímto postupem nesouhlasí, aniž by však zvedl jakoukoli konkrétní

oponenturu proti tomuto postupu a proti vypořádání této námitky městským soudem, naopak, kasační námitka, bod IV., doslovně přejímá žalobní bod III.

V. Závěr a náklady řízení

[40] Ze shora vyložených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty zamítl.

[41] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 4. června 2014

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu