



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Hygi družstvo**, se sídlem Bořivojova 3130, Teplice, zast. Mgr. Janem Bendou, advokátem se sídlem U Císařských lázní 368/7, Teplice, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 39/61, Ústí nad Labem, ve věci nečinnosti žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 3. 2020, č. j. 15 A 226/2018 – 39,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 3. 2020, č. j. 15 A 226/2018 – 39, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce jako stěžovatel včasnou kasační stížností brojí proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 3. 2020, č. j. 15 A 226/2018 – 39, jímž byla zamítnuta jeho žaloba na ochranu proti nečinnosti žalovaného.

[2] Stěžovatel dne 14. 12. 2017 podal u Finančního úřadu pro Ústecký kraj, územního pracoviště v Teplicích (dále jen „správce daně“) první přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty, v níž požadoval registraci podle § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), ke dni 30. 11. 2017. K výzvě správce daně doložil smlouvu o zajištění provozu výpočetní techniky uzavřenou dne 27. 6. 2017 se společností HUGS HOLDING LLC a bankovní výpisy o přijatých plněních. K písemné výzvě správce daně pak doložil smlouvu o podnájmu včetně dodatků, smlouvu o odborné pomoci, fotografii datacentra a vyrozumění o zápisu údajů o provozovně do živnostenského rejstříku. Správce daně rozhodnutím ze dne 6. 2. 2018, č. j. 259874/18/2514-00510-507778, přihlášku k registraci zamítl. Rozhodnutí bylo opřeno o

nesplnění podmínek § 6 odst. 1 zákona o DPH, neboť žadatel nesplňuje podmínku obratu ve smyslu § 4a odst. 1 téhož zákona, konkrétně předložená faktura č. 2017001 se netýkala plnění v tuzemsku, a nemohla proto být započítána do obratu.

[3] Stěžovatel podal dne 5. 3. 2018 odvolání proti rozhodnutí správce daně. Dne 10. 8. 2018 zaslal správci daně druhou přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty, v níž požadoval registrovat podle § 6 zákona o DPH ke dni 31. 7. 2018 a připojil smlouvu o zajištění provozu výpočetní techniky uzavřenou dne 1. 3. 2018 se společností VIENNA CZ, spol. s r. o., a kopie čtyř faktur. Dne 18. 9. 2018 podal k Odvolacímu finančnímu ředitelství podnět k ochraně před nečinností podle § 38 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v němž požadoval rozhodnutí o své druhé přihlášce s tím, že správce daně mu k dotazu sdělil, že jím byla posouzena jako doplnění odvolání proti rozhodnutí o první přihlášce, a proto byla postoupena odvolacímu orgánu. Zdůraznil, že druhá přihláška byla podána z jiných důvodů a takto o ní mělo být rozhodnuto. Tento podnět byl Odvolacím finančním úřadem ze dne 11. 10. 2018, č. j. 45466/18/5100-41454-712447, odložen, neboť k prodloužení nedošlo.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[4] Stěžovatel se žalobou podanou u krajského soudu dne 30. 10. 2018 domáhal proti žalovanému Finančnímu úřadu pro Ústecký kraj, územnímu pracovišti v Teplicích vydání osvědčení o registraci plátce daně z přidané hodnoty od 1. 9. 2018. V žalobě konstatoval své dvě přihlášky k registraci a podání podnětu k ochraně před nečinností správce daně a jeho vyřízení nadřízeným orgánem. Podle stěžovatele, pokud žalovaný nevyužil možnosti prověřit údaje ve druhé přihlášce, měl vydat osvědčení o tom, že se stěžovatel stal plátcem DPH ke dni 1. 9. 2018.

[5] Krajský soud v napadeném rozsudku předně zdůraznil, že o registraci k dani z přidané hodnoty se nevydává osvědčení, ale podle § 129 odst. 1 daňového řádu a § 94 a § 95 zákona o DPH rozhodnutí, a z toho dovodil, že žalovaný nemohl být nečinný při vydání osvědčení. Přitom žaloba nevykazovala žádné vady, pro které by musel vyzývat podle § 37 odst. 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“) k nápravě. K poučovací povinnosti soudu ve správním soudnictví poukázal na § 36 odst. 1 s. ř. s. a citoval z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2019, sp. zn. III. ÚS 2634/18. Vzhledem k tomu, že žalovaný nebyl nositelem zákonné povinnosti vydat osvědčení o registraci plátce daně z přidané hodnoty k 1. 9. 2018, žalobu podle § 81 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti popsal průběh řízení před žalovaným a před krajským soudem včetně obsahu veškerých podání a rozhodnutí. Ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu nesouhlasí s tím, že ten ji zamítl jen proto, že v žalobě včetně návrhu na vydání rozsudku bylo místo pojmu „rozhodnutí“ užito pojmu „osvědčení“. Podle stěžovatelova názoru se jedná pouze o chybu v psaní, resp. o výraz kolize mezi pojmy soudního řádu správního a daňového řádu. Ze žaloby je totiž jednoznačně patrné, že se domáhal, aby správce daně osvědčil, že se stěžovatel stal plátcem daně z přidané hodnoty

pokračování

k datu 1. 9. 2018. Soudní řád správní ani občanský soudní řád neřeší chybu v psaní na straně účastníků řízení, ale jen ve vztahu k rozhodnutím soudu. To ovšem neznamená, že taková chyba nemůže vzniknout na straně účastníků řízení. Tak to měl krajský soud posoudit a vycházet ze skutečného obsahu žaloby. Stěžovatel je přesvědčen, že pokud by soud upravitel navržený rozsudek tak, aby odpovídal znění zákona, nešlo by o vybočení z jeho nestrannosti ani o úkon ve prospěch žalobce. Požadované osvědčení je sice po formální stránce rozhodnutím podle daňového řádu, ale po faktické stránce je stěžovatel považuje za osvědčení ve smyslu soudního řádu správního. Pokud § 79 s. ř. s. mluví o rozhodnutí a o osvědčení, jedná se o kontext z doby vzniku zákona, kdy se rozhodnutí vykládalo jako akt konstitutivní a osvědčení jako akt deklaratorní. Tak to bylo upraveno i v § 32 a § 33 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Skutečnost, že zákon o DPH od 1. 1. 2009 neuvádí pojem „osvědčení o registraci“, neznamená, že by se po tomto datu osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty nevystavovala. Tato změna totiž souvisí pouze s tehdejší právní řešení situace, kdy nebyla splněna povinnost podat přihlášku včas. Teprve od 1. 1. 2011 daňový řád v § 101 spojuje rozhodnutí s konstitutivním účinkem a osvědčení s deklaratorním účinkem do nově a širěji koncipovaného pojmu rozhodnutí; v důvodové zprávě je také uvedeno, že rozhodnutí je chápáno jako individuální akt, kterým správce daně ukládá povinnosti a přiznává práva (konstitutivní charakter rozhodnutí), popřípadě autoritativně prohlašuje již existující práva a povinnosti (deklaratorní charakter rozhodnutí). Pokud by žalobní návrh zněl, „aby vydal rozhodnutí o registraci, ve kterém by osvědčil, že Hygi družstvo je plátcem daně z přidané hodnoty od 1. 9. 2018“, byl by bezvadný. Naopak pokud by zněl na vydání rozhodnutí, mohla by být žaloba čistě formálně zamítnuta, protože soudní řád správní dává možnost vydat pouze rozhodnutí ve věci samé. Z toho stěžovatel dovozuje, že jde o natolik složitou problematiku, že zamítnutí žaloby pro neznalost hmotněprávní úpravy bylo nepřiměřené, nespravedlivé a neodpovídající platné právní úpravě. Proto navrhuje zrušení napadeného rozsudku a určení nákladů řízení stěžovateli.

[7] Žalovaný nevyužil možnosti podat vyjádření ke kasační stížnosti.

IV. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

IV. 1. Podmínky projednání kasační stížnosti

[8] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná a projednatelná.

[9] Nejvyšší správní soud o ní rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

IV. 2. Posouzení důvodnosti kasačních námitek

[10] Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Stěžovatel svou kasační stížnost výslovně nepodřadil žádnému kasačnímu důvodu, z obsahu kasační stížnosti lze soudit, že namítá

kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[11] Podle § 79 odst. 1 s. ř. s. *(t)en, kdo bezvýsledně vyčerpал prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může se žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení.* Podle § 80 odst. 3 písm. d) s. ř. s. mezi náležitosti žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu patří návrh výroku rozsudku. Zákon tedy předpokládá, že žalobou se lze domáhat ochrany proti nečinnosti správního orgánu spočívající v nevydání rozhodnutí nebo osvědčení, a soud také při důvodnosti žaloby podle § 81 odst. 2 s. ř. s. uloží správnímu orgánu vydat rozhodnutí nebo osvědčení.

[12] Stěžovatel proti posouzení své žaloby krajským soudem brojí dvojím a v podstatě neslučitelným způsobem. Jednak tvrdí, že se z jeho strany mělo jednat jen o písařskou chybu spočívající v záměně pojmů, jednak že užitý pojem „osvědčení“ má význam rovnající se deklaratornímu rozhodnutí; v každém případě je názoru, že soud mohl žalobě vyhovět a uložit povinnost registrace.

[13] Předně je třeba konstatovat, že pojmy „rozhodnutí“ a „osvědčení“ nejsou zaměnitelné. Rozhodnutím je třeba rozumět jak rozhodnutí s konstitutivními účinky, tak i rozhodnutí deklaratorní. Společné jim je, že jsou důsledkem určitého správního procesu. Podrobněji se výkladem pojmů „rozhodnutí“ a „osvědčení“ zabývalo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 – 98 (publ. pod č. 2206/2010 Sb. NSS). Tam soud vyslovil: *(o)svědčení podle doktríny správního práva "úředně potvrzuje skutečnosti, které jsou v něm uvedeny. Na rozdíl od deklaratorního správního aktu se osvědčení vydává v případech, kdy není třeba autoritativního zjištění (kdy není o věci pochybnost nebo spor a kdy není zapotřebí ani jinak použít správního uvážení nebo vyložit neurčitý pojem - osvědčují se skutečnosti úředně zřejmé, zpravidla z vnitřních zdrojů vykonavatele veřejné správy, který osvědčení vydává). (...) Proti osvědčení se nelze bránit žádným formálním opravným prostředkem, nýbrž důkazem opaku.*“(Dušan Hendrych a kol., *Správní právo. Obecná část*, 6. vyd., C. H. Beck, Praha 2006, str. 267, marg. č. 301). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Ans 8/2005 - 165, publ. pod č. 981/2006 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, sice zdůraznil, že *"[t]eoretickou úvahu, že osvědčení se vydává tam, kde o věci není sporu, nelze absolutizovat a spíše je na místě ji vykládat tak, že jde o věci, o něž by nemělo být sporu, nebo o věci, o kterých zpravidla nemůže být sporu; v opačném případě by totiž § 79 odst. 1 s. ř. s. v části, v níž umožňuje brojit proti nevydání osvědčení, postrádal smysl. Důraz je naopak zapotřebí položit na to, že osvědčení je úředním potvrzením skutečností, které jsou v něm uvedeny (...)." (...* Rozšířený senát má za to, že klíčové rozlišovací kritérium mezi osvědčením a deklaratorním rozhodnutím vskutku spočívá v tom, zda je o akt pohybující se v rovině skutkové (o akt potvrzující sice úředně, avšak nezávazně, neboť vyvratitelně, určité skutečnosti), anebo o akt normativní (závazně stanovící, že určitá osoba má, anebo naopak nemá určitá práva nebo povinnosti).

[14] Pojem osvědčení užívaný v § 79 odst. 1 s. ř. s. tak není žádným reliktem minulosti odpovídajícím době přijetí zákona, osvědčení se vyskytují v různých právních předpisech dosud a postup při jejich vydání upravuje zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, v části čtvrté (§ 154 - 157).

pokračování

[15] Stěžovatel podle svého tvrzení podal (druhou) přihlášku k dani z přidané hodnoty a učinil tak s poukazem na § 6 zákona o DPH. Podle § 129 odst. 1 daňového řádu správce daně rozhodne o registraci ve lhůtě 30 dnů ode dne podání přihlášky, popřípadě ode dne odstranění jejích vad; ve zvlášť složitých případech může tuto lhůtu prodloužit nejbližší nadřízený správce daně. V případě, že rozhodne v souladu s přihláškou k registraci, rozhodnutí neodůvodňuje. V případě, že jsou splněny podmínky pro registraci a přihláška není podána, rozhodne správce daně podle odst. 3 téhož ustanovení o registraci z moci úřední. Od účinnosti daňového řádu tedy není pochyb o tom, že o přihlášce k registraci se rozhoduje formou rozhodnutí.

[16] Zbývá tak posoudit, zda žaloba podaná stěžovatelem byla natolik jednoznačná, že nevyžadovala bližšího upřesnění, a zda bylo důvodné její zamítnutí jen proto, že se domáhala vydání osvědčení. Stěžovatel svůj návrh považuje za písařskou chybu, která by měla být odstranitelná, nebo by k ní nemělo být přihlíženo. Je pravdou, že ve vztahu k „písařské chybě“ procesní předpisy výslovně upravují její řešení pouze v rozhodnutích orgánů rozhodnutí vydávajících. Ve smyslu těchto předpisů lze však to, co se rozumí písařskou chybou, vykládat i v jiných případech, tedy tak, že se jedná o chyby v psaní či počítání nebo o jinou zřejmou nesprávnost. Je otázkou významu takové chyby v procesním úkonu, zda je třeba ji odstranit, protože brání dalšímu postupu soudu či jej činí nejednoznačným, nebo zda je chyba natolik jednoznačná, že k ní není třeba přihlížet. V daném případě se nesprávný pojem objevuje i v petitu žaloby, jímž je soud vázán; proto nelze dospět k závěru, že se jedná o nevýznamné pochybení, na které není třeba brát zřetel, resp. jež lze vnímat ve správném významu bez ohledu na užitý termín. Druhou alternativou pak je, že se jedná o zřejmou nesprávnost, kterou je třeba v zájmu průběhu dalšího řízení řešit. Z textu žaloby by tedy muselo být zřejmé, že žalobce nesprávně užil právní pojem, který je rozhodný pro věc, což by mohlo být patrné např. z nejednotného užívání pojmů „rozhodnutí“ a „osvědčení“, z rozporu užitého pojmu v porovnání s ustanoveními odkazovaného právního předpisu či z rozporu důvodů žaloby s navrhovaným petitem. Žaloba začíná popisem podání učiněných stěžovatelem a reakcí správce daně či odvolacího orgánu. V této části (odst. 4) stěžovatel konstatuje své podání podle § 38 daňového řádu, jímž se obrátil na nadřízený orgán žalovaného. Zde uvádí, že správce daně měl rozhodnout podle § 129 odst. 1 daňového řádu. Poté v odst. 6 a 8 dodává, že jeho druhá přihláška byla samostatnou přihláškou, a nikoliv doplněním odvolání, a že mu mělo být vydáno osvědčení o registraci, neboť podmínky pro registraci splnil. Z toho je zřejmé, že stěžovatel v žalobě užíval obou pojmů ve shodném významu a zejména že jeho cílem bylo dosáhnout uznání splnění podmínek pro registraci. Z textu žaloby tedy krajský soud mohl zjistit, že se stěžovatel dopustil nepřesnosti ve svém vyjádření, v čem spatřuje nečinnost žalovaného a vydání jakého rozhodnutí požaduje po soudu. V tom případě bylo na místě, aby krajský soud postupoval podle § 37 odst. 5 s. ř. s. a vyzval žalobce k opravě nebo odstranění vad žaloby. Takový postup není nepřípustným zvýhodněním jednoho z účastníků oproti druhému. Naopak zamítnutí žaloby se jeví příliš formalistickým.

[17] Krajský soud tedy posoudil stěžovatelovu žalobu nesprávně. V dalším řízení je proto třeba jej vyzvat k odstranění zjištěných nesprávností a při vyhovění výzvě žalobu věcně projednat. Je třeba také věnovat pozornost tomu, zda o stěžovatelem podaném

odvolání proti rozhodnutí o první přihlášce, jehož součástí se zřejmě stala druhá přihláška jako doplnění odvolání, nebylo v mezidobí rozhodnuto a zda se toto rozhodnutí mezitím nestalo předmětem soudního přezkumu podle § 65 an. s. ř. s.

V. Závěr a náhrada nákladů řízení

[18] Krajský soud pochybil v posouzení žaloby a v důvodech napadeného rozsudku; tím naplnil stěžovatelem tvrzenou kasační námitku. Kasační stížnost stěžovatele je důvodná, a proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věta první zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 4 téhož ustanovení vázán právním názorem výše vysloveným.

[19] O náhradě nákladů kasačního řízení rozhodne podle § 110 odst. 3 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 12. února 2021

senátu

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně