



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše a JUDr. Faisala Husseiniho ve věci

žalobce: **RNDr. S. D.**, IČO: X
sídlem X
zastoupený daňovým poradcem ATACON spol. s r.o.
sídlem Veveří 46, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno

o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného v souvislosti s podanou žádostí žalobce o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty,

takto:

- I. Žalovanému **se ukládá** povinnost vydat rozhodnutí o žádosti žalobce o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty ze dne 16. 11. 2020, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 23 456 Kč, a to a to k rukám žalobce zástupce ATACON spol. s r. o. do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá uložení povinnosti žalovanému vydat rozhodnutí o zrušení registrace žalobce k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na základě žádosti podané žalobcem podle § 106b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný o zrušení registrace k DPH ke dni

podání žaloby nerozhodl, a proto se žalobce rozhodl proti nečinnosti žalovaného bránit žalobou podle § 79 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v rozhodném znění (dále jen „s. ř. s.“). Důvodem nečinnosti žalovaného přitom měla být skutečnost, že žalobce při podání žádosti o zrušení registrace k DPH nedodržel podmínky pro učinění tohoto podání stanovené v § 101a zákona o DPH, tedy že neučinil žádost ve formátu a struktuře, zveřejněné správcem daně.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce v žalobě uvádí, že žalovaný je bezdůvodně nečinný, neboť dle jeho názoru na žádost o zrušení registrace k DPH nedopadá § 101a zákona o DPH. Podmínky na strukturu a formát podání se dle žalobce uplatní pouze na daňová přiznání, dodatečná daňová přiznání, kontrolní hlášení, souhrnné hlášení nebo jiné hlášení, nebo na přihlášku k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů. Dle žalobce žádost o zrušení DPH není ani přihláškou k registraci ani oznámením o změně registračních údajů.

III. Vyjádření žalovaného

3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že žalobce nedodržel strukturu a formát pro podání žádosti o zrušení registrace k DPH, proto je toto podání podle § 101a odst. 4 zákona o DPH neúčinné. Na neúčinné podání se hledí, jako by nebylo nikdy učiněno, proto žalovaný nemůže být v nečinnosti, jestliže na základě neúčinné žádosti žalobce nezrušil jeho registraci k DPH.

IV. Předchozí soudní řízení

4. Krajský soud v Brně již o věci jednou meritorně rozhodl rozsudkem ze dne 31. 3. 2021, čj. 29 A 7/2021-34, kterým podanou zásahovou žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 81 odst. 3 s. ř. s.
5. Nejvyšší správní soud nicméně ke kasační stížnosti žalobce citovaný rozsudek krajského soudu č. j. 29 A 7/2021-34, zrušil rozsudkem ze dne 3. 9. 2021, č. j. 8 Afs 151/2021-36 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud totiž vyhověl námitce žalobce, že zákon o DPH nicméně obdobnou úpravu (jako podle § 110o zákona o DPH u zvláštního režimu) stran dobrovolné žádosti o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. tohoto zákona neobsahuje. To, že se v rámci specifických podmínek zvláštního režimu jednoho správního místa žádost o zrušení registrace podává prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů, tak neznamená, že je dán důvod pro to, aby žádost o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona o DPH byla obdobně podána pouze prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů. Nelze totiž ztrácet ze zřetele, že je-li v daňovém řádu obecně upravena forma podání podle § 71 odst. 1 tohoto zákona, pak se v případě chybějící úpravy v zákoně o DPH použije tato obecná právní úprava. „Ustanovení § 101a odst. 2 písm. b) ve spojení s § 101a odst. 3 zákona o DPH zakotvuje výjimku z jinak obecného pravidla pro formu podání dle § 71 odst. 1 daňového řádu. Současně je s nedodržením elektronické formy podání ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně spojen závažný následek v podobě neúčinnosti podání podle § 101a odst. 4 téhož zákona. Je proto namístě v souladu s obecnou interpretační zásadou, podle níž je výjimky z pravidla třeba vykládat restriktivně (srov. bod 8 rozsudku NSS ze dne 18. 8. 2020, čj. 10 As 115/2020-44), vykládat pojem oznámení o změně registračních údajů podle § 101a odst. 2 písm. b) zákona

o DPH tak, že do jeho rozsahu nespadá dobrovolná žádost o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. téhož zákona. Pouze takový výklad je v souladu s oznamovací povinností podle § 127 odst. 1 a 2 daňového řádu.“ Není proto namístě dovozovat příslušné pravidlo chování cestou analogie, jak učinil chybně krajský soud.

V. Posouzení věci soudem

6. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, proto v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu opětovně přistoupil k přezkumu postupu žalovaného, přičemž na základě takto opětovně provedeného přezkumu dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná**.
7. Podle § 79 odst. 1 věty první s. ř. s. se může „*ten, kdo bezvýsledně vyčerpал prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení.*“
8. Žalobce namítanou nečinnost žalovaného spatřuje v tom, že žalovaný na základě podané žádosti žalobce dosud nerozhodl o zrušení registrace žalobce k DPH, ačkoliv má žalobce za to, že jeho žádost splňovala všechny zákonem stanovené náležitosti. Žalovaný je naopak toho názoru, že žalobcem podaná žádost tyto náležitosti nespĺňovala, konkrétně v ní žalobce nedodržel formální požadavky na strukturu a formát pro podání žádosti o zrušení registrace k DPH, a proto jeho podání vyhodnotil jako neúčinné ve smyslu podle § 101a odst. 4 zákona o DPH.
9. Podle § 101a odst. 2 písm. b) zákona o DPH platí, že „*[p]ouze elektronicky lze podat přihlášku k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů; to neplatí pro identifikované osoby.*“ Podle § 101a odst. 3 platí, že „*[p]odání uvedená v odstavcích 1 a 2 lze učinit elektronicky pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.*“ Z § 101a odst. 4 pak plyne, že „*[p]odání uvedené v odstavci 1 nebo 2, u kterého je povinnost učinit jej elektronicky a které není učiněno datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, je neúčinné.*“
10. Žalobce za stěžejní žalobní námitku zjevně považuje tvrzení, že žádost o registraci k DPH není podáním, na které by dopadala povinnost učinit jej ve formátu a struktuře, zveřejněné správcem daně.
11. S touto námitkou se krajský soud (vázan právním názorem Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku č. j. 8 Afs 151/2021-36) ztotožňuje. Zákon o DPH sice výslovně nezakotvuje povinnost plátce podat žádost o zrušení registrace k DPH elektronicky ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně [srov. znění § 101a odst. 2 písm. b) tohoto zákona]. Nejedná se však o neúplnou právní úpravu, tedy o mezeru v zákoně, kterou by bylo možné zaplnit analogií. Pakliže by totiž nebylo možné podřadit žádost o zrušení registrace k DPH pod pojem oznámení o změně registračních údajů podle § 101a odst. 2 písm. b) zákona o DPH, uplatnila by se obecná úprava formy podání dle § 71 odst. 1 daňového řádu, který je obecným předpisem (*lex generalis*) vůči zákonu o DPH (§ 4 daňového řádu). Pojem oznámení o změně registračních údajů není zákonem o DPH nijak definován. Z důvodové zprávy k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, však vyplývá, že povinnost plátce podat elektronicky přihlášku k registraci a oznámení o změně registračních údajů byla stanovena v souladu s § 127 daňového řádu ve

znění účinném od 1. 1. 2013. Pojem oznámení o změně registračních údajů podle § 101a odst. 2 písm. b) zákona o DPH je proto třeba vykládat systematicky v souladu s § 127 daňového řádu, jelikož daňový řád jako *lex generalis* vůči zákonu o DPH obecně upravuje registrační řízení daňových subjektů.

12. Ustanovení § 127 odst. 1 daňového řádu upravuje oznamovací povinnost registrovaných daňových subjektů, které jsou povinny oznámit správci daně změnu údajů povinně uváděných při registraci, a to ve lhůtě 15 dnů ode dne, kdy změna údajů nastala, popřípadě jsou povinni požádat o zrušení registrace, jsou-li pro to dány důvody. Tuto oznamovací povinnost mohou splnit pouze prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů dle § 127 odst. 2 daňového řádu. Oznamovací povinnost podle § 127 odst. 1 daňového řádu se netýká pouze povinnosti oznámit změnu údajů, které je povinen daňový subjekt uvádět při registraci. Již ze samotného znění § 127 odst. 1 daňového řádu je totiž zřejmé, že součástí oznamovací povinnosti daňového subjektu je rovněž povinnost podat žádost o zrušení registrace. Ta je však vázána pouze na situaci, že u daňového subjektu došlo k takové změně, kterou má povinnost oznámit a jejímž důsledkem je, že daňovému subjektu má být zrušena registrace. Daňový řád tedy ukládá daňovému subjektu v této situaci povinnost, aby zahájil řízení o zrušení registrace podáním žádosti, neboť daňový subjekt zpravidla zná důvody pro zrušení registrace dříve, než se správce daně dozví tyto důvody z vlastní úřední činnosti. Pouze v takovém případě musí být žádost podána prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů podle § 127 odst. 2 daňového řádu. Například plátce DPH bude povinen podat žádost o zrušení registrace v situaci, kdy přestal uskutečňovat ekonomické činnosti, přestože žádost podle textu § 106b odst. 1 písm. b) zákona o DPH podat „může“. V takovém případě je totiž dán důvod pro zrušení registrace k DPH nejen na základě žádosti, nýbrž i z úřední povinnosti, pakliže by se správce daně o této skutečnosti dozvěděl v rámci své úřední činnosti [§ 106 odst. 1 písm. a) zákona o DPH].
13. Vztáhne-li krajský soud výše uvedené na oznámení o změně registračních údajů podle § 101a odst. 2 písm. b) zákona o DPH, pak je zjevné, že plátce je povinen učinit oznámení elektronicky, a tedy ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně (§ 101a odst. 3 téhož zákona), jestliže došlo ke změně údajů, které je povinen uvádět při registraci k DPH, nebo jestliže je povinen požádat o zrušení registrace. To odpovídá i čl. 213 odst. 1 směrnice o společném systému DPH, dle kterého má osoba povinná k dani povinnost oznámit změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani, elektronickými prostředky, stanoví-li tak členský stát, a to v souladu s jím stanovenými podmínkami
14. Krajský soud ze správního spisu zjistil, že žalobce požádal o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona o DPH z důvodu, že uplynul více než 1 rok ode dne, kdy se stal plátcem, a nedosáhl za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců obratu většího než 1 000 000 Kč. Žádost o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona o DPH je dobrovolná. V jejím případě totiž nejsou dány důvody, pro které by měl plátce povinnost podat žádost podle § 127 odst. 1 daňového řádu. Skutečnost, že obrat nepřesáhl za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců 1 000 000 Kč, není sama o sobě důvodem pro zrušení registrace. Je na uvážení plátce, zda požádá o zrušení registrace k DPH, pakliže jeho obrat nedosahuje rozhodné částky, nebo zda i nadále zůstane plátcem DPH. Za této situace ani správce daně nemůže zrušit plátcovi registraci k DPH z moci úřední podle § 106 odst. 2 písm. b) bodu 1.

zákona o DPH. Aby tak učinit mohl, musel by navíc plátce závažným způsobem porušit své povinnosti vztahující se ke správě daně. Na plátce proto v případě žádosti o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona o DPH nedopadá povinnost podat žádost o zrušení registrace podle § 127 odst. 1 daňového řádu, neboť pro obligatorní podání žádosti nejsou dány důvody. Neuplatní se proto současně pravidlo dle § 127 odst. 2 daňového řádu, dle kterého lze oznamovací povinnost podle § 127 odst. 1 téhož zákona splnit pouze prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů

15. Jak již bylo výše rekapitulováno, krajský soud v předchozím rozsudku dovodil, že v případě zvláštního režimu jednoho správního místa v tuzemsku uživatel žádá o zrušení registrace prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů podle § 110o zákona o DPH. Jak ovšem zdůraznil Nejvyšší správní soud, zákon o DPH nicméně obdobnou úpravu stran dobrovolné žádosti o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. tohoto zákona neobsahuje. To, že se v rámci specifických podmínek zvláštního režimu jednoho správního místa žádost o zrušení registrace podává prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů, tak neznamená, že je dán důvod pro to, aby žádost o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona o DPH byla obdobně podána pouze prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů. Nelze totiž ztrácet ze zřetele, že je-li v daňovém řádu obecně upravena forma podání podle § 71 odst. 1 tohoto zákona, pak se v případě chybějící úpravy v zákoně o DPH použije tato obecná právní úprava. Ustanovení § 101a odst. 2 písm. b) ve spojení s § 101a odst. 3 zákona o DPH zakotvuje výjimku z jinak obecného pravidla pro formu podání dle § 71 odst. 1 daňového řádu. Současně je s nedodržením elektronické formy podání ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně spojen závažný následek v podobě neúčinnosti podání podle § 101a odst. 4 téhož zákona. Je proto namístě v souladu s obecnou interpretační zásadou, podle níž je výjimky z pravidla třeba vykládat restriktivně (srov. bod 8 rozsudku NSS ze dne 18. 8. 2020, čj. 10 As 115/2020-44), vykládat pojem oznámení o změně registračních údajů podle § 101a odst. 2 písm. b) zákona o DPH tak, že do jeho rozsahu nespadá dobrovolná žádost o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. téhož zákona. Pouze takový výklad je v souladu s oznamovací povinností podle § 127 odst. 1 a 2 daňového řádu.
16. S ohledem na výše uvedené závěry proto krajský soud nemůže za správný považovat názor i postupu žalovaného, pokud v kontextu skutkových okolností nyní projednávaného případu vyhodnotil předmětné podání žalobce (žádost) ze dne 16. 11. 2020 jako podání *ex lege* neúčinné ve smyslu § 101a odst. 4 zákona o DPH, neboť žalobce mohl dobrovolnou žádost o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona o DPH podat ve formě dle § 71 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný tak byl nečinný při vyřízení této žádosti.

V. Závěr a náklady řízení

17. Z uvedených důvodů proto krajský soud podle § 81 odst. 2 s. ř. s. žalovanému uložil povinnost, aby vydal rozhodnutí o žádosti žalobce o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty ze dne 16. 11. 2020, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
18. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve

věci úspěch neměl. Zároveň Krajský soud v Brně rozhodl dle § 110 odst. 3 s. ř. s. rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

19. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova zástupce (daňového poradce) a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, převzetí a příprava zastoupení v řízení o kasační stížnosti, kasační stížnost) a čtyři režijní paušály, a to ve výši $4 \times 3\ 100$ Kč a 4×300 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 13 600 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 856 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 2 000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč.
20. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 23 456 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 30. března 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu