



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobce: **Hygi družstvo**, IČ: 000 29 459, 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, o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 7. 2021, č. j. 15 A 226/2018 – 66,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 7. 2021, č. j. 15 A 226/2018 – 66, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobou na ochranu proti nečinnosti podle § 79 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), se žalobce domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost vydat rozhodnutí o registraci žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty od 1. 9. 2018.

[2] V dané věci žalobce postupně podal u žalovaného dvě přihlášky k registraci k dani z přidané hodnoty. První přihlášku podal dne 14. 12. 2017 (dále jen „*první přihláška*“), druhou dne 10. 8. 2018 (dále jen „*druhá přihláška*“). O první přihlášce žalovaný rozhodl dne 6. 2. 2018, č. j. 259874/18/2514-00510-507778 (dále jen „*prvostupňové správní rozhodnutí*“) - registraci zamítl. Žalobce toto rozhodnutí napadl odvoláním. Dříve než o něm bylo rozhodnuto, podal žalobce druhou přihlášku k registraci. Tu žalovaný posoudil jako doplnění odvolacího řízení ve věci první přihlášky a nijak o ní nerozhodl. Žalobce proto dne 18. 9. 2018 zaslal Odvolacímu finančnímu ředitelství podnět k ochraně před nečinností žalovaného podle § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“); tento

podnět byl odložen.

[3] Žalobce proto podal žalobu na ochranu proti nečinnosti žalovaného, neboť jeho postup považoval za nezákonný. Podle jeho názoru je ze druhé přihlášky a z jejích příloh zřejmé, že ji podal na základě jiných skutečností. Tím, že o ní žalovaný nevedl řízení, byla žalobci odepřena možnost k výzvě odstranit pochybnosti žalovaného stran možného podvodného jednání. Pokud žalovaný nevyužil možnost prověřit údaje v druhé přihlášce k registraci, pak je namístě, aby vydal osvědčení o tom, že žalobce se ze zákona stal plátcem DPH k 1. 9. 2018.

[4] Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „*krajský soud*“), žalobu poprvé zamítl jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 11. 3. 2020, č. j. 15 A 226/2018 – 39, neboť žalobce se v ní domáhal vydání „osvědčení“, nikoliv rozhodnutí. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2021, č. j. 2 Afs 99/2020 – 34, pro příliš formalistický postup krajského soudu, neboť z žaloby bylo zřejmé, že žalobce užíval obou pojmů ve shodném významu a že jeho cílem bylo dosáhnout uznání splnění podmínek pro registraci. Z textu žaloby bylo rovněž patrné, v čem žalobce spatřuje nečinnost žalovaného a vydání jakého rozhodnutí po soudu žádá.

Rozsudek krajského soudu

[5] Krajský soud se v návaznosti na zrušující rozsudek zabýval žalobou znovu a podruhé ji jako nedůvodnou zamítl rozsudkem ze dne 28. 7. 2021, č. j. 15 A 226/2018 – 66 (dále jen „*napadený rozsudek*“).

[6] Krajský soud konstatoval splnění podmínek pro řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti. Dále se zabýval tím, zda byl správný postup žalovaného, který posoudil druhou přihlášku žalobce jako doplnění odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí, nebo zda byl povinen o této nové přihlášce rozhodnout a je tedy nečinný. Krajský soud upozornil na to, že v souladu s § 125 daňového řádu se daňový subjekt registruje vždy k jednotlivé dani, resp. k jednotlivému druhu daně. Podle § 126 a § 127 daňového řádu pak má daňový subjekt povinnost podání přihlášky a také oznamovací povinnost stran údajů, které jsou povinné. Krajský soud dále odkázal na § 129 odst. 4 daňového řádu, z kterého vyplývá, že změnu registračních údajů provede správce daně na základě oznámení o změně registračních údajů nebo na základě vlastního zjištění pouze formou úředního záznamu. Z uvedeného krajský soud dovodil, že jeden daňový subjekt může být k jedné konkrétní dani, respektive druhu daně, registrován pouze jednou, přičemž veškeré změny registrovaných údajů pak provádí výhradně formou oznámení o změně registračních údajů podle § 127 daňového řádu.

[7] S odkazem na § 101 odst. 4 daňového řádu krajský soud konstatoval, že toto ustanovení je nutno vztáhnout i na registrační řízení, neboť jednomu daňovému subjektu nemohou být logicky přiznána práva a uloženy povinnosti plynoucí z registrace k určité dani vícekrát. Neztotožňuje se s názorem žalobce, že nešlo o řízení vedená ze stejného důvodu, neboť předmětem řízení byla v obou případech jeho registrace k dani z přidané hodnoty, a to bez ohledu na právní důvody či okolnosti, které jej k podání přihlášky vedly. Žalobci by byla přiznána stejná práva plátce daně z přidané hodnoty a uloženy tomu

pokračování

odpovídající povinnosti, tudíž podmínky pro aplikaci § 101 odst. 4 daňového řádu byly v projednávané věci splněny.

[8] Krajský soud uzavřel, že o jedné dani jednoho subjektu může být vedeno pouze jedno řízení a jiné může být zahájeno až po pravomocném skončení předchozího. Stejně jako se veškeré změny relevantních údajů po provedení registrace řeší formou oznámení o změně registračních údajů, lze tuto formu oznámení využít i v případě změn relevantních údajů nastalých v průběhu registračního řízení. Dokud není registrační řízení pravomocně skončeno, nic nebrání daňovému subjektu v tom, aby změnu údajů významných pro registraci sdělil správci daně např. formou doplnění přihlášky, odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí přihlášky k registraci nebo formou doplnění takového odvolání. V posuzované věci žalobce podal druhou přihlášku před pravomocným skončením řízení o první přihlášce; jediné, co mohl žalovaný ve prospěch žalobce učinit, bylo „vtáhnutí“ přihlášky do odvolacího řízení jako doplnění odvolání. Pokud by tak neučinil a nakládal by s ní jako s přihláškou k registraci, musel by řízení o ní zastavit podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu z důvodu překážky litispendence. Uvedený postup tedy krajský shledal jako šetrící práva daňového subjektu a souladný s § 5 odst. 3 daňového řádu. Navíc bylo krajskému soudu z jeho úřední činnosti známo, že Odvolací finanční ředitelství žalobcovo odvolání zamítlo a prvostupňové správní rozhodnutí potvrdilo, přičemž se v odůvodnění zabývalo i druhou přihláškou. Proti rozhodnutí o odvolání podal žalobce žalobu, která byla vedena u krajského soudu pod sp. zn. 16 Af 1/2019 a v době rozhodování krajského soudu o ní ještě nebylo rozhodnuto.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření k ní

[9] Proti napadenému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhuje jeho zrušení. Stěžovatel nejdříve rozsáhle cituje z předchozího rozsudku krajského soudu, kasační stížnosti, zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu a napadeného rozsudku, aby shrnul průběh předchozího řízení. V samotné kasační argumentaci pak poukazuje na nezákonnost napadeného rozsudku. Uvádí, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, neboť nerespektoval skutečnost, že podstatnou náležitostí rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty je datum registrace, protože od tohoto data má subjekt povinnost podávat daňová přiznání a vznikají mu další povinnosti. Rozhodnutím o registraci na základě první přihlášky by stěžovateli vznikla práva a povinnosti od jiného data, než na základě druhé přihlášky; nejde tedy o stejná práva a povinnosti, protože jejich podstatným znakem je jejich trvání, a to je v obou případech rozdílné.

[10] Dle názoru stěžovatele je třeba rozlišit případy, kdy probíhá řízení o registraci, a před jeho skončením je podána další přihláška s jinými důvody, které ale zakládají registrační povinnost ke stejnému datu, od situace posuzované nyní. Stěžovatel upozorňuje, že skutečnosti, na jejichž základě měl povinnost podat přihlášku, nastaly až po zahájení prvního řízení, a „zakládají povinnost registrace k jinému dni, nejde tedy o argumenty, které daňový subjekt mohl uplatnit v jiném řízení.“

[11] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že žalovaný není nečinný, když se druhou přihláškou zabýval v rámci odvolacího řízení. Na základě druhé přihlášky

nevydal rozhodnutí a ani nezaslal stěžovateli výzvu, což je postup stanovený zákonem; to, že druhou přihlášku posoudil v rámci rozhodnutí o odvolání v rámci jiného řízení, není rozhodné. Tvrdí, že výsledek by byl jiný, kdyby se rozhodovalo o druhé přihlášce samostatně, byť s přihlédnutím k přihlášce první, a také, že nečinnost žalovaného zhoršila jeho procesní postavení.

[12] Žalovaný se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je přípustná ve smyslu § 102 s. ř. s., stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou naplněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že se jedná o kasační stížnost opakovanou, se zabýval také tím, zda je přípustná; s ohledem na to, že poprvé krajský soud žalobu zamítl z čistě formalistických důvodů a věcně se jí nezabýval, nemohl stěžovatel uplatnit v kasační stížnosti námitky, které uplatňuje nyní, jedná se tedy o námitky Nejvyšším správním soudem doposud neposouzené; kasační stížnost je tedy přípustná (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 – 56, č. 1723/2008 Sb. NSS; a ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009– 165, č. 2365/2011 Sb. NSS).

[14] Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Podle § 6 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“): „[p]látcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.“

[17] Podle § 70 odst. 2 daňového řádu se podání „posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno.“

[18] Podle § 73 odst. 1 daňového řádu „[p]odání se činí u příslušného správce daně. Podání je učiněno dnem, kdy tomuto správci daně došlo.“

[19] Podle § 91 odst. 1 daňového řádu „[ř]ízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci.“

[20] Podle § 101 odst. 4 daňového řádu „[p]řiznat stejné právo nebo uložit stejnou povinnost lze ze stejného důvodu témuž příjemci rozhodnutí pouze jednou.“

pokračování

[21] Podle § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu „[s]právce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže bylo učiněno podání ve věci, o níž již bylo pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní nebo předběžné povahy.“

[22] Podle § 125 daňového řádu „[r]egistrační povinnost vzniká daňovému subjektu, kterému vznikne povinnost podat přihlášku k registraci k jednotlivé dani.“

[23] Dle názoru krajského soudu o registraci jednoho subjektu k jedné dani může být souběžně vedeno pouze jedno řízení. Postup žalovaného označil za vstřícný ke stěžovateli, neboť při posouzení druhé přihlášky jako nové přihlášky (a nikoliv jako doplnění odvolání) by zde byla překážka litispendence. Naopak stěžovatel argumentuje tím, že rozhodnutím o registraci na základě první přihlášky by stěžovateli vznikla práva a povinnosti od jiného data, než na základě druhé přihlášky; nejde tedy o stejná práva a povinnosti. Stěžovatel upozorňuje, že skutečnosti, na jejichž základě měl povinnost podat přihlášku, nastaly až po zahájení prvního řízení, a zakládají povinnost registrace k jinému dni.

[24] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že tato námitka je důvodná. Překážka litispendence je dána totožností účastníků a také totožností předmětu řízení. O splnění první podmínky v nyní posuzované věci není pochyb, druhá podmínka však splněna není. Totožnost předmětu řízení není dána v případech, kdy navrhovatel uplatnil totožný návrhový nárok, který ovšem vychází buď ze zcela odlišných skutkových okolností věci, nebo sice ze skutkových okolností, které jsou co do základu totožné, ovšem byly ve významném ohledu změněny.

[25] Ustanovení § 6 zákona o DPH upravuje případ, kdy se osoba povinná k dani stává plátcem DPH *ex lege*. Pro vznik povinného plátcovství je rozhodující okamžik, kdy osoba povinná k dani překročí – za relevantní období – hranici stanoveného obratu. Rozhodným obdobím je 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, relevantní hranice obratu je 1 000 000 Kč.

[26] Stěžovatel se v obou případech domáhal registrace k dani z přidané hodnoty. První přihlášku podal dne 14. 12. 2017 a druhou dne 10. 8. 2018 s tím, že jako rozhodné pro povinnost zákonné registrace označil dny 30. 11. 2017 a 31. 7. 2018; rozhodné období bylo tedy v obou případech rozdílné. Logicky by tak měl být rozdílný i obrat, resp. důvod jeho vzniku. Předmět řízení tedy není totožný, byť se jedná o registraci k téže dani z téhož důvodu (*ex lege* dle § 6 zákona o DPH). Správce daně druhou přihlášku posoudil v rámci rozhodnutí o odvolání; tento postup však nelze aprobovat. Pokud by daňový subjekt podal přihlášku k registraci k dani přidané hodnoty, která by byla zamítnuta, a v době, než by bylo rozhodnuto o odvolání (příčemž daňový subjekt si nemůže být jistý, jak o odvolání bude rozhodnuto), by došlo dle daňového subjektu opět ke splnění podmínek pro povinnou registraci, nelze mu upírat možnost podat přihlášku znova a splnit tak svou zákonnou povinnost. Mohl by tak být včas registrován v případě, kdy by první přihláška nebyla důvodná a druhá ano (Nejvyšší správní soud nepředjímá, zda by v případě stěžovatele na základě druhé přihlášky došlo k jeho registraci k dani z přidané hodnoty, pouze uvádí tuto hypotetickou variantu, aby demonstroval důvodnost zahájení řízení i ve věci druhé přihlášky). Pro daňový subjekt je komplikací, má-li být *ex lege* plátcem DPH,

avšak doposud není oficiálně registrován. Bezpochyby v souladu s § 101 odst. 4 daňového řádu platí, že daňový subjekt k jedné dani může být registrován pouze jednou, avšak překážka litispendence v posuzované věci nebyla a žalovaný měl na základě přihlášky ze dne 10. 8. 2018 registrační řízení zahájit a rozhodnout o ní. Pokud by byl daňový subjekt registrován na základě první přihlášky (v případě úspěšného odvolacího řízení, což nelze předem vyloučit) dříve, než by bylo pravomocně rozhodnuto o druhé přihlášce, řízení o druhé přihlášce by bylo namíste zastavit podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu, neboť by se toto druhé řízení stalo bezpředmětným. Teoreticky nelze vyloučit ani situaci, kdy by správce daně registroval daňový subjekt na základě druhé přihlášky a následně by daňový subjekt uspěl v odvolacím řízení o první přihlášce a byl registrován na základě této první přihlášky. V tom případě by rozhodnutí o registraci k pozdějšímu datu muselo být odstraněno cestou dozorčích prostředků.

[27] Na tomto místě Nejvyšší správní soud upozorňuje na to, že se stěžovatel nemůže domáhat vydání rozhodnutí o tom, že se ze zákona stal plátcem daně z přidané hodnoty k určenému datu; žalobou na ochranu před nečinností správního orgánu se lze domáhat pouze vydání rozhodnutí, soud však nemůže správnímu orgánu ukládat, jakým způsobem má o věci rozhodnout (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2004, č. j. 7 Afs 33/2003 - 80, č. 456/2005 Sb. NSS).

[28] Krajskému soudu lze dát za pravdu v tom, že dokud nebylo registrační řízení o první přihlášce pravomocně skončeno, nic nebránilo daňovému subjektu, aby změnu údajů významných pro registraci sdělil správci daně. Podání vůči správci daně se v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu posuzují dle obsahu. Stěžovatel pro své podání zvolil formulář „Přihláška k registraci k dani z přidané hodnoty“, kde vyplnil požadované registrační údaje, přičemž rozhodné období bylo odlišné od období v předchozí přihlášce. V textové příloze uvedl: *„Sídlo daňového subjektu bylo na základě předchozího daňového řízení upraveno, na poštovní schránku a na zvonek bylo doplněno nové jméno subjektu.“* Z formy i obsahu podání nelze usoudit jinak, než že stěžovatel zamýšlel podat novou přihlášku k registraci. Správce daně se sice vůči stěžovateli snažil postupovat vstřícně a posoudil uvedené údaje v rámci odvolacího řízení, ale na základě nové přihlášky měl správně zahájit nové řízení. Skutečnost, že druhou přihlášku „vtáhl“ do odvolacího řízení o první přihlášce neznamená, že není nečinný při rozhodování o druhé přihlášce.

[29] K tvrzení stěžovatele, že výsledek by byl jiný, kdyby se rozhodovalo o druhé přihlášce samostatně, byť s přihlédnutím k přihlášce první, Nejvyšší správní soud uvádí, že tato otázka není pro rozhodnutí o kasační stížnosti podstatná. Posouzení důvodnosti druhé přihlášky bude předmětem řízení o ní vedeného bez ohledu na to, že se k ní odvolací orgán již vyjádřil v rozhodnutí o první přihlášce. Nejvyššímu správnímu soudu nyní nepřísluší ji posuzovat. Upozorňuje však na fakt, že přihláška k dani z přidané hodnoty se posuzuje mimo jiné v kontextu všech informací, které jsou správci daně známy z jeho úřední činnosti, aby mohl posoudit ekonomickou činnost daňového subjektu a vyloučit možnost případného pokusu o podvodné jednání.

[30] Krajský soud tedy pochybil, pokud u žalovaného nečinnost neshledal.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[31] Kasační stížnost stěžovatele je důvodná ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Proto byl napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

[32] V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.); věc posoudí v mezích žalobních námitek.

[33] Krajský soud v novém rozsudku rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. září 2022

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu