



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Hygi družstvo**, se sídlem Bořivojova 3130, Teplice, zastoupen Mgr. Janem Bendou, advokátem se sídlem U Císařských lázní 368/7, Teplice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 4. 2022, č. j. 16 Af 5/2020-39,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 4. 2022, č. j. 16 Af 5/2020-39, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 11. 2019, č. j. 47406/19/5200-11433-711413, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 24 456 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce, Mgr. Jana Bendy, advokáta.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem domáhal zrušení rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019, č. j. 47406/19/5200-11433-711413, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil celkem 10 rozhodnutí, kterými Finanční úřad pro Ústecký kraj podle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „daňový řád“), zastavil řízení zahájená podáním daňových přiznání k DPH za zdaňovací období měsíců září, října a prosince roku 2018 a ledna až července roku 2019 s odůvodněním, že žalobce nebyl registrován jako plátce DPH.

[2] Proti uvedenému rozhodnutí podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Ústí nad Labem shora uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[3] Krajský soud zdůraznil, že před vydáním nyní přezkoumávaného rozsudku rozhodl o dvou souvisejících žalobách téhož žalobce. Rozsudkem ze dne 28.7.2021, č. j. 15 A 226/2018-66, zamítl žalobu na ochranu proti nečinnosti, jíž se žalobce domáhal, aby soud uložil správci daně povinnost vydat rozhodnutí o registraci žalobce jako plátce DPH od 1. 9. 2018, a rozsudkem ze dne 29. 3. 2022, č. j. 16 Af 1/2019-49, zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2019, č. j. 17593/19/5300-22443-701728, ve věci zamítnutí registrace žalobce k DPH na základě jeho přihlášky doručené správci daně dne 14. 12. 2017. Krajský soud dodal, že žalobce v žádném z uvedených řízení neuspěl se svou argumentací, že měl být nejpozději od 1. 9. 2018 plátcem DPH, resp. že byl správcem daně nečinný, pokud jde o registraci žalobce jako plátce DPH od tohoto data.

[4] Krajský soud dále konstatoval, že podstatná část žaloby představovala pouze kopii žalobcem podaného odvolání. Touto částí žaloby se krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), nezabýval, neboť dospěl k závěru, že nepředstavuje žalobní body, protože vůbec nereaguje na argumentaci žalovaného obsaženou v žalobou napadeném rozhodnutí.

[5] Dále krajský soud uvedl, že žalobcem v odvolání namítaná skutečnost, že se stal plátcem DPH ze zákona ke dni 1. 9. 2018, již byla pravomocně posouzena v řízení týkajícím se jeho registrace k DPH, konkrétně v rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2019, č. j. 17593/19/5300-22443-701728. V něm žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro registraci k DPH stanovených v § 6 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o DPH“), konkrétně nedoložil překročení zákonem stanoveného obratu, neboť neprokázal ani reálné uskutečňování ekonomické činnosti, při níž by byl tento obrat dosažen. Tyto závěry následně krajský soud potvrdil zmíněným rozsudkem ze dne 29. 3. 2022, č. j. 16 Af 1/2019-49. Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 7 Afs 77/2017-40, konstatoval, že tyto závěry nemohl v nyní projednávané věci přezkoumávat. Uzavřel tedy, že žalobce své tvrzení o tom, že je od 1. 9. 2018 plátcem DPH, neprokázal. Jiné skutečnosti, které by mu dle § 101 odst. 1 zákona o DPH zakládaly povinnost podat daňové přiznání, žalobce netvrdil.

[6] K námitce předčasnosti vydání žalobou napadeného rozhodnutí krajský soud uvedl, že žalovaný nebyl povinen vyčkávat, jak soud rozhodne o zmiňovaných žalobách na ochranu proti nečinnosti správce daně při registraci žalobce k DPH a proti rozhodnutí žalovaného ve věci zamítnutí registrace žalobce k DPH. Žalovaný tedy dle krajského soudu oprávněně vyšel z toho, že v otázce žalobcovy registrace k DPH od 1. 9. 2018 žalovaný vydal pravomocné rozhodnutí ze dne 30. 4. 2019, č. j. 17593/19/5300-22443-701728, které nebylo v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí, ani později, zrušeno, a tedy se na něj vztahuje presumpce správnosti správních aktů. Krajský soud dodal, že žalobce v průběhu odvolacího řízení nepožádal o jeho přerušování ani se o souvisejících žalobách nezmínil,

pokračování

žalovanému tedy nic nebránilo v tom, aby vydal žalobou napadené rozhodnutí, aniž by vyčkal výsledků daných soudních řízení.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání ve věci

[7] Žalobce (stěžovatel) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu o tom, že část žaloby, která přebírá argumentaci obsaženou v odvolání, nepředstavovala projednatelné žalobní body. Dle stěžovatele se jednalo o jinou situaci, než jakou řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63. Žalovaný reagoval na odvolací důvody bez kontextu, věcně a právně zkreslenou argumentací, mimoběžnou ve vztahu k odvolacím důvodům. Stěžovatel v zájmu přehlednosti a srozumitelnosti žaloby převzal argumenty z odvolání, které však zasadil do širšího kontextu věci tak, aby krajský soud mohl shledat skutkové a právní pochybení žalovaného. Taková formulace žaloby dle stěžovatele nemůže představovat důvod pro to, aby se krajský soud nezabýval opakovaně uplatněnými námitkami.

[8] Dále stěžovatel namítá, že jím podaná daňová přiznání nebyla zjevně nepřipustnými podáními ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť nebylo zjevné, že v době podání uvedených daňových přiznání nebyl plátcem DPH. Správce daně měl k dispozici přihlášku stěžovatele k registraci ze dne 10. 8. 2018, z níž byla patrná informace o tom, že stěžovatel splnil podmínky pro registraci jako plátce od 1. 9. 2018, a plátcem se tedy stal bez ohledu na to, že správce daně o této přihlášce nerozhodl.

[9] Závěry krajského soudu vycházející ze skutečnosti, že otázka, zda stěžovatel byl ke dni 1. 9. 2018 plátcem DPH, byla pravomocně posouzena v řízení týkajícím se jeho registrace k DPH, nejsou dle stěžovatele pro posouzení zjevné nepřipustnosti stěžovatelem podaných daňových přiznání relevantní. Pro posouzení této otázky je podstatný právní stav ke dni zastavení řízení. Rozsudek krajského soudu ze dne 29. 3. 2022, č. j. 16 Af 1/2019-49, ve věci zamítnutí registrace stěžovatele k DPH, se otázkou, zda se stěžovatel stal ke dni 1. 9. 2018 plátcem DPH, vůbec nezabýval, podání přihlášky ze dne 10. 8. 2018 zmiňuje pouze jako argument pro zamítnutí přihlášky ze dne 14. 12. 2017. Stěžovatel rovněž zdůraznil, že nesouhlasí s názorem krajského soudu vysloveným v souvisejících řízeních, podle něhož přihláška k registraci ze dne 10. 8. 2018 představovala pouze doplnění odvolání, nikoliv samostatné podání zahajující nové registrační řízení. V dané souvislosti stěžovatel poukázal na to, že proti rozsudku krajského soudu ze dne 28. 7. 2021, č. j. 15 A 226/2018-66, jímž byla zamítnuta jeho nečinnostní žaloba, podal kasační stížnost. Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 7 Afs 77/2017-40, dle stěžovatele na nyní projednávaný případ nedopadají.

[10] Vypořádání žalobní námitky předčasnosti vydání žalobou napadeného rozhodnutí považuje stěžovatel za nesprávné. V registračním řízení ukončeném rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 4. 2019, č. j. 17593/19/5300-22443-701728, vůbec nebylo posuzováno to, zda stěžovatel splňoval podmínky registrace k 1. 9. 2018, ale pouze splnění podmínek pro registraci na základě přihlášky ze dne 14. 12. 2017. Přihláška podaná dne 10. 8. 2018 zde byla použita jen jako argument dokládající nevěrohodnost stěžovatele, obsahově však posouzena nebyla. Splnění podmínek pro registraci ke dni 1. 9. 2018 stěžovatel tvrdil v přihlášce ze dne 10. 8. 2018, o níž nebylo rozhodnuto, není zde tedy žádné rozhodnutí nadané presumpcí správnosti, z něhož by bylo možné v této otázce vycházet. Stěžovatel navíc neměl

v důsledku nečinnosti správce daně možnost prokázat svá tvrzení obsažená v přihlášce ze dne 10. 8. 2018.

[11] Závěry krajského soudu o tom, že stěžovatel měl možnost domáhat se přerušení odvolacího řízení v souvislosti s probíhajícími řízeními o souvisejících žalobách krajský soud nepodložil žádným zákonným ustanovením. Stěžovatel v této věci oprávněně spoléhal na vnitřní komunikaci daňové správy.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil pouze obecný nesouhlas se závěry krajského soudu. K námitce, podle níž měl krajský soud posoudit rovněž žalobní argumentaci kopírující námitky uplatněné v odvolání, žalovaný uvedl, že daná část žaloby je doslovnou kopií textu odvolání. Tyto námitky byly v rozhodnutí o odvolání vypořádány a stěžovatel s jeho závěry v žalobě nijak nepolemizoval, namítl pouze to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno předčasně. Krajský soud tedy dle žalovaného posoudil danou pasáž žaloby zcela správně.

[13] Na vyjádření žalovaného reagoval stěžovatel stručnou replikou, v níž pouze uvedl, že z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, co krajskému soudu vytyká. Krajský soud se nevěnoval základní otázce, které se věnovat měl, tedy otázce, zda stěžovatel byl, nebo nebyl plátcem DPH a zda tedy správce daně jednotlivá daňová řízení zastavil oprávněně, či nikoliv. Posouzení této otázky bylo nutné bez ohledu na to, že o související nečinnosti správce daně probíhalo jiné řízení.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[15] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[16] Než se Nejvyšší správní soud vyjádří k jednotlivým kasačním námitkám, považuje za nutné stručně popsat procesní vývoj projednávané věci a s ní souvisejících řízení. Stěžovatel nejprve podal dne 14. 12. 2017 přihlášku k registraci k DPH, v níž jako rozhodný den pro povinnost zákonné registrace uvedl datum 30. 11. 2017. Tuto přihlášku správce daně zamítl, proti čemuž se stěžovatel bránil odvoláním. V průběhu uvedeného odvolacího řízení podal stěžovatel dne 10. 8. 2018 další přihlášku k registraci k DPH, v níž jako rozhodné datum uvedl 31. 7. 2018. Správce daně tuto druhou přihlášku postoupil žalovanému jako doplnění odvolání proti rozhodnutí o první přihlášce, neboť dospěl k závěru, že současnému vedení více registračních řízení brání překážka litispendence. Žalovaný se s tímto názorem správce daně ztotožnil a rozhodnutím ze dne 30. 4. 2019, č. j. 17593/19/5300-22443-701728, zamítl odvolání stěžovatele ve věci jeho nezaregistrování jako plátce DPH a potvrdil příslušné rozhodnutí správce daně. Přihlášku ze dne 10. 8. 2018 přitom vyhodnotil jako doplnění

pokračování

odvolání. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu, kterou krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 29. 3. 2022, č. j. 16 Af 1/2019-49, proti němuž nebyla podána kasační stížnost. Současně stěžovatel brojil nečinnostní žalobou proti tomu, že správce daně nerozhodl o jeho přihlášce ze dne 10. 8. 2018. O této žalobě rozhodoval krajský soud pod sp. zn. 15 A 226/2018, přičemž jeho rozsudek byl opakovaně rušen Nejvyšším správním soudem a věc byla vracena krajskému soudu k dalšímu řízení. Mezitím v období od 21. 11. 2018 do 26. 8. 2019 podával stěžovatel daňová přiznání k DPH. Řízení zahajovaná těmito daňovými přiznáními správce daně zastavoval a proti jeho rozhodnutím podával stěžovatel odvolání, která žalovaný zamítl nyní přezkoumávaným rozhodnutím ze dne 19. 11. 2019, č. j. 47406/19/5200-11433-711413. Stěžovatelovu žalobu proti tomuto rozhodnutí krajský soud zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem.

[17] Nedříve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nevypořádání části žaloby, která kopírovala námitky uplatněné v odvolání.

[18] Je třeba zdůraznit, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63, citovaného krajským soudem, nevyplývá, že by prosté zopakování odvolacích námitek ve správní žalobě obecně nepředstavovalo projednatelné žalobní body. V tomto ohledu je závěry krajského soudu zapotřebí korigovat. Nejvyšší správní soud v daném rozsudku pouze konstatoval, že žalobní body mají primárně směřovat proti žalobou napadenému rozhodnutí (tj. rozhodnutí o odvolání) a jeho důvodům: *„Pokud odvolací orgán uplatněné námitky dostatečně vypořádá a žalobce je v žalobě pouze zopakuje, aniž by na důvody rozhodnutí o odvolání reagoval, podstatně tím snižuje své šance na úspěch, neboť soud za něj nemůže domýšlet další argumenty.“* Dále Nejvyšší správní soud dodal, že za takové situace se krajský soud musí věnovat žalobcem uváděným skutečnostem pouze v míře odpovídající jejich obecnosti. S těmito závěry souvisí rovněž další judikatura Nejvyššího správního soudu, podle níž *„je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS.). Z judikatury Nejvyššího správního soudu tedy nevyplývá, že by se v případě prostého zopakování odvolacích námitek ve správní žalobě nejednalo o žalobní body. Jde o projednatelné žalobní body, avšak krajský soud se s nimi vypořádá pouze dle jejich relevance ve vztahu k argumentaci obsažené v napadeném rozhodnutí žalovaného (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2023, č. j. 1 Afs 111/2022-30). Podstatné je ovšem také to, v jakém kontextu žalobce odvolací námitky v žalobě zopakuje, tedy zda z žaloby vůbec vyplývá, že je opakovaně uplatňuje v soudním řízení správním.

[19] V nyní projednávaném případě stěžovatel žalobu koncipoval tak, že po titulní straně, která obsahovala zejména označení účastníků řízení a napadeného rozhodnutí, následovala poměrně obsáhlá kapitola nadepsaná *„1. Skutkový stav“*, v níž stěžovatel v podkapitolách 1.1., 1.2. a 1.3. popisoval průběh jednotlivých daňových a soudních řízení souvisejících s uvedenou věcí. V podkapitolách 1.1. a 1.2. stěžovatel popsal průběh řízení týkajících se zamítnutí jeho první přihlášky k registraci k DPH ze dne 14. 12. 2017 a tvrzené nečinnosti správce daně při projednání druhé přihlášky ze dne 10. 8. 2018. V podkapitole 1.3. stěžovatel popsal průběh daňového řízení týkajícího se jím podaného daňového přiznání k DPH za

zdaňovací období září 2018. Popis tohoto řízení stěžovatel zakončil slovy: „Dne 05. 12. 2018 bylo žalobcem podáno Odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení, č.j.: 2398012/18/2514-50521-505090, ve kterém žalobce uvádí:“ Navazují tři strany textu, který představuje doslovný přepis argumentace uvedené v odvolání. Poté stěžovatel na následujících dvou stranách žaloby bez dalšího v bodech popisuje časovou souslednost podání jednotlivých daňových přiznání, rozhodnutí o nich a podání odvolání proti těmto rozhodnutím. Tím první kapitola žaloby končí. Druhá kapitola žaloby nadepsaná „2. Právní posouzení“ obsahuje jediný stručný odstavec, v němž stěžovatel žalovanému vytýká, že jím podaná odvolání zamítl předčasně, neboť nevyčkal, jak soud rozhodne v souvisejících řízeních vedených pod sp. zn. 15 A 226/2018 a sp. zn. 16 Af 1/2019. Následuje již jen žalobní petit.

[20] Stěžovateli vzhledem k uvedenému nelze přisvědčit, tvrdí-li, že v rámci žaloby zasadil argumentaci uplatněnou v odvolání do „širšího kontextu tak, aby krajský soud mohl shledat skutkové a právní pochybení žalovaného“. Odvolací argumentace byla pouze zopakována v obsáhlé popisné části žaloby, která rekapitulovala dosavadní průběh řízení. Nejednalo se o žádné zasazení dané argumentace do kontextu věci. Stěžovatel nejenže neuvedl nic o tom, proč považuje vypořádání daných námitek ze strany žalovaného za nesprávné, ale především jejich vypořádání vůbec nerozporoval, a to ani v obecné míře. Výhrady k vypořádání odvolacích námitek stěžovatel vznesl až v kasační stížnosti. Pokud stěžovatel zopakoval odvolací argumentaci v rekapitulační části žaloby, přičemž ani nenaznačil, že s vypořádáním daných námitek ze strany žalovaného nesouhlasí, nelze krajskému soudu vytknout, že tuto část žaloby nepovažoval za součást žalobních bodů. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že krajský soud postup daňových orgánů v projednávané věci obecně přezkoumal v bodech 11 až 14 napadeného rozsudku, neshledal ho však nezákonným. Již toto vypořádání by samo o sobě představovalo dostatečnou reakci na převzetí odvolací argumentace do žalobních bodů (pokud by k němu došlo).

[21] Nejvyšší správní soud tedy uzavřel, že ačkoliv zopakování odvolacích námitek ve správní žalobě obecně představuje žalobní body, v nyní projednávaném případě tomu tak vzhledem ke kontextu, v jakém byla odvolací argumentace v žalobě zopakována, nebylo.

[22] Další kasační námitky se týkaly toho, zda správce daně postupoval správně, když daňová řízení zahájená stěžovatelem podanými daňovými přiznáními zastavil, a s tím souvisejících otázek, zda stěžovatel byl, či nebyl v rozhodné době plátcem DPH, resp. zda o této otázce bylo, či nebylo pravomocně rozhodnuto.

[23] Stěžovatel svou povinnost podat daňové přiznání odvozoval pouze z § 101 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, tedy skutečnosti, že byl plátcem DPH.

[24] Dle § 6 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2022, se plátcem stala osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhl 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňovala pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

[25] Dle § 94 odst. 1 zákona o DPH je osoba povinná k dani uvedená v § 6 povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat.

pokračování

[26] Výkladem uvedených ustanovení se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 7 Afs 77/2017-40, z něhož vyšel při posouzení této věci rovněž krajský soud. Nejvyšší správní soud dospěl v uvedeném rozsudku k následujícím závěrům:

„Z citované právní úpravy tedy vyplývá, že plátcem (osobou povinnou podat daňové přiznání) se osoba povinná k dani nestane registrací, ale překročením obratu dle § 6 odst. 1 zákona o DPH. Právní úprava totiž explicitně váže plátcovství na překročení obratu, nikoliv na registraci. Závěr, že nárok na odpočet DPH nelze bez dalšího vázat na registraci k DPH, byl ostatně opakovaně vysloven Soudním dvorem Evropské unie (viz např. rozsudky ze dne 22. 12. 2010, C-438/09, Dankowski; ze dne 14. 3. 2013, C-527/11, Ablessio; či ze dne 9. 7. 2015, C-183/14, Salomie a Oltean) i zdejší soudem (viz např. rozsudky ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013-33, č. 3124/2014 Sb. NSS, ze dne 23. 1. 2014, č. j. 9 Afs 35/2013-21, či ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 102/2016-34). V posledně uvedeném rozsudku například zdejší soud uvedl, že „[r]egistrační povinnost je nutno stran výše zmíněného považovat za toliko formální požadavek, který bez dalšího nemůže upřít osobám povinným k dani dle směrnice nárok na uplatnění odpočtu daně (DPH) na vstupu ze zdanitelného plnění poskytnutého jinou osobou povinnou k dani dle směrnice. Ustal-li správce daně na závěru, že registrace k DPH je zákonnou podmínkou pro plnění povinností a uplatnění práv osoby povinné k dani dle směrnice, nenachází tento právní názor oporu v unijní úpravě ani v českém právním řádu [...] Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „novela“), přímo uvádí, že „nově [je] stanovení registrační povinnosti v souladu s návazností na daňový řád podle § 125 – 131 DŘ a s předmětnou judikaturou ESD (např. C 438/09 Dankowski) otázkou pouze evidenční, nikoliv rozhodující pro plnění povinností a uplatnění práv plátce“. Evidenční charakter registrace z povahy věci nemůže založit (konstituovat, tedy nikoliv pouze deklarovat pro účely evidence) překážku uplatnění odpočtu daně.“

Nelze tedy přijmout závěr správních orgánů a krajského soudu, že stěžovatel nebyl plátcem a tedy osobou povinnou k podání daňového přiznání, neboť nebyl k předmětné dani registrován. Ustaly-li by správní orgány v nyní posuzované věci pouze a výhradně na tomto závěru a nezabývaly by se dalšími rozhodnými okolnostmi, nebylo by možné jejich závěr aprobovat.

V souzené věci tomu tak ovšem nebylo. Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu zjistil, že správce daně i žalovaný se zabývali skutečností rozhodnou pro posouzení dané věci, a to tím, zda stěžovatel v období rozhodném z hlediska předmětného daňového přiznání přesáhl zákonný obrat podle výše citovaného § 6 odst. 1 zákona o DPH. Učinili tak v jiném řízení, avšak týkajícím se stejného subjektu a provedeným týmiž správními orgány.

Otázka překročení zákonného obratu ve vztahu k rozhodnému období byla předmětem zjišťování ze strany správních orgánů v rámci řízení týkajícího se přihlášky stěžovatele k registraci. Stejně tak se danou otázkou zabývaly správní soudy. V rámci správního i soudního řízení bylo jednoznačně uzavřeno, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a neprokázal překročení obratu dle zákona o DPH za rozhodné období (viz rozsudek krajského soudu ze dne 14. 2. 2017, č. j. 50 Af 16/2016-45, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 7 Afs 76/2017-43).

Věcné posouzení otázky překročení obratu tak již bylo pravomocně provedeno, nelze jej v nyní projednávané věci jakkoli přezkoumávat či revokovat, naopak je nutné jej převzít. Nelze

proto jinak, než vyjít ze závěru, že stěžovatel nepřesáhl zákonný obrat ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o DPH. V takové situaci se stěžovatel nestal plátcem podle zákona o DPH, nebyl tedy ani osobou povinnou podat k předmětné dani daňové přiznání (§ 101 odst. 1 zákona o DPH). Podal-li jej, nebylo lze o tomto vést daňové řízení. Správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, pokud předmětné řízení zastavil. Tento postup správních orgánů pak byl správně aprobován i krajským soudem.“

[27] Z citovaného rozsudku tedy vyplývá, že pro vznik povinnosti podat daňové přiznání není podstatné, zda osoba byla formálně registrována jako plátce daně, ale to, zda v období rozhodném z hlediska posuzovaného daňového přiznání přesáhla zákonný obrat stanovený v § 6 odst. 1 zákona o DPH. Závěr o tom, že daňový subjekt nebyl plátcem DPH, a tedy ani osobou povinnou k podání daňového přiznání k této dani, proto nelze odůvodnit pouze odkazem na to, že nebyl jako plátce registrován. Daňové orgány musí posoudit také to, zda daňový subjekt nepřesáhl zákonem stanovený obrat. Tato otázka však může být posouzena nejen v řízení zahájeném podáním daňového přiznání, ale například také v registračním řízení.

[28] Krajský soud vyšel v nyní přezkoumávaném rozsudku ze závěrů svého pravomocného rozsudku ze dne 28. 7. 2021, č. j. 15 A 226/2018-66, jímž byla v souvisejícím řízení zamítnuta nečinnostní žaloba, kterou se stěžovatel domáhal, aby soud uložil správci daně povinnost vydat rozhodnutí o registraci stěžovatele jako plátce DPH od 1. 9. 2018. V tomto rozsudku krajský soud konstatoval, že ve vztahu k jedné dani jednoho subjektu může být vedeno pouze jedno registrační řízení a jiné může být zahájeno až po pravomocném skončení předchozího, daňové orgány tedy postupovaly správně, pokud stěžovatelovu přihlášku k registraci k DPH ze dne 10. 8. 2018 posoudily jako doplnění odvolání. Krajský soud měl tedy s ohledem na obsah uvedeného rozsudku za to, že obě stěžovatelovy přihlášky byly posouzeny rozhodnutím ze dne 30. 4. 2019, č. j. 17593/19/5300-22443-701728, jehož závěry byly následně potvrzeny rozsudkem krajského soudu ze dne 29. 3. 2022, č. j. 16 Af 1/2019-49, a že v tomto řízení tedy bylo pravomocně postaveno najisto, že stěžovatel ke dni 1. 9. 2018 nesplňoval podmínku stanovenou v § 6 odst. 1 zákona o DPH. Na základě tohoto zjištění krajský soud uzavřel, že pokud žalovaný s odkazem na toto rozhodnutí zamítl stěžovatelovo odvolání podané v nyní projednávané věci, dostal požadavkům popsáním v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 7 Afs 77/2017-40.

[29] Popsanému postupu krajského soudu nelze vzhledem k procesnímu stavu věci v době vydání jeho nyní přezkoumávaného rozsudku nic vytknout, neboť postupoval zcela v intencích výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu a v souladu se závěry, které vyslovil ve svém souvisejícím pravomocném (a tedy závazném) rozsudku ze dne 28. 7. 2021, č. j. 15 A 226/2018-66, o nečinnostní žalobě stěžovatele.

[30] Nejvyššímu správnímu soudu je však z jeho úřední činnosti známo, že rozsudek krajského soudu ze dne 28. 7. 2021, č. j. 15 A 226/2018-66, byl následně na základě kasační stížnosti stěžovatele zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2022, č. j. 2 Afs 218/2021-30. V něm Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelova přihláška ze dne 10. 8. 2018 měla být projednána jako nová přihláška v samostatném řízení. Závěr krajského soudu o tom, že tomuto postupu bránila překážka litispendence, shledal Nejvyšší správní soud nesprávným, neboť řízení zahájená jednotlivými stěžovatelem podanými přihláškami neměla totožný předmět (viz body 24 až 26 odůvodnění uvedeného

pokračování

rozsudku). Krajský soud následně rozsudkem ze dne 30. 11. 2022, č. j. 15 A 226/2018-116 (který již nebyl napaden žádnou kasační stížností), shledal stěžovatelovu nečinnostní žalobu důvodnou a uložil správci daně povinnost vydat ve stanovené lhůtě rozhodnutí v řízení o přihlášce stěžovatele ze dne 10. 8. 2018.

[31] V řízení o stěžovatelově nečinnostní žalobě tedy nakonec vyšlo najevo, že v době vydání nyní přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného nebylo o přihlášce stěžovatele ze dne 10. 8. 2018 rozhodnuto. Krajský soud tedy vycházel při vydání nyní přezkoumávaného rozsudku z nesprávných závěrů, které přijal v později zrušeném rozsudku ze dne 28. 7. 2021, č. j. 15 A 226/2018-66. Vzhledem k tomu, že o přihlášce stěžovatele ze dne 10. 8. 2018 nebylo v době vydání přezkoumávaného rozhodnutí rozhodnuto, nemohl žalovaný (a následně ani krajský soud) v při posouzení otázky splnění podmínek stanovených v § 6 odst. 1 zákona o DPH pouze odkázat na závěry rozhodnutí ze dne 30. 4. 2019, č. j. 17593/19/5300-22443-701728. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že tímto rozhodnutím nebylo rozhodnuto o jeho přihlášce k registraci jakožto plátce DPH ze dne 10. 8. 2018, nýbrž pouze o přihlášce ze dne 14. 12. 2017.

[32] Ačkoliv tedy žalovaný vyšel při vydání nyní přezkoumávaného rozhodnutí z pravomocného rozhodnutí, které vydal v souvisejícím řízení, a z procesního hlediska tak jeho postup byl souladný se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 7 Afs 77/2017-40, bylo jeho rozhodnutí v konečném důsledku nezákonné, neboť převzalo chybné závěry, na nichž bylo založeno uvedené předcházející rozhodnutí.

IV.

Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud shledal vzhledem k výše uvedenému kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu. Zruší-li přitom Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V posuzované věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost, vzhledem k nezákonnosti závěrů, z nichž žalovaný vyšel při posouzení toho, zda stěžovatel v rozhodné době splňoval podmínky stanovené v § 6 odst. 1 zákona o DPH, než zrušit rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Bude na žalovaném, aby řádně posoudil (sám nebo s odkazem na jiná řízení), zda stěžovatel v rozhodné době splňoval podmínky § 6 odst. 1 zákona o DPH, či nikoliv.

[34] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného správního orgánu, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatel měl ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. mu tedy přísluší vůči neúspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení.

[35] Stěžovatel před krajským soudem uhradil soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a v řízení před Nejvyšším správním soudem ve výši 5 000 Kč. Dále vynaložil náklady na své zastoupení. V řízení před krajským soudem byl stěžovatel zastoupen daňovým poradcem, společností

AGIS účetnictví a daně, a.s., tedy osobou vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. Před Nejvyšším správním soudem byl stěžovatel zastoupen advokátem Mgr. Janem Bendou. Stěžovateli tedy náleží náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením. Pro určení její výše se v případě obou uvedených zástupců použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“).

[36] Stěžovatel předložil v řízení před Nejvyšším správním soudem dvě obsahově shodná vyčíslení svých nákladů řízení, která však zjevně neodpovídají skutečnosti, a to mj. z toho důvodu, že v nich stěžovatel nárokuje náhradu nákladů za „*prvoinstanční řízení před rozhodnutím o kasační stížnosti*“, „*kasační stížnost*“ a „*prvoinstanční řízení po rozhodnutí o kasační stížnosti*“, ačkoliv v nyní projednávané věci rozhoduje Nejvyšší správní soud poprvé a žádné řízení po rozhodnutí o kasační stížnosti tedy neproběhlo. Nejvyšší správní soud proto vyšel při stanovení výše náhrady nákladů stěžovatelova zastoupení z obsahu soudních spisů.

[37] Náklady stěžovatele na zastoupení v řízení před krajským soudem spočívají v částce odpovídající odměně daňového poradce ve výši 2 x 3 100 Kč za dva úkony právní služby, tj. za převzetí a přípravu zastoupení a sepsání žaloby [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], v paušální náhradě hotových výdajů daňového poradce ve výši 2 x 300 Kč za tyto úkony (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu) a v částce odpovídající DPH 21 %. Celkem tak náklady stěžovatele na zastoupení v řízení před krajským soudem činily 8 228 Kč. Lze dodat, že stěžovatel za řízení o žalobě požadoval přiznání odměny za celkem tři úkony právní služby, třetí úkon však nekonkretizoval. Přípis stěžovatele ze dne 26. 3. 2020 obsahoval pouze vyčíslení nákladů řízení a dále část nadepsanou jako „*Replika*“, která však svým obsahem nijak nereaguje na argumentaci obsaženou ve vyjádření žalovaného k žalobě, ale pouze odůvodňuje v žalobě uplatněný návrh na spojení daného řízení s řízením o související nečinnostní žalobě, což stěžovatel jistě mohl a měl uvést již v samotné žalobě. Nejedná se tedy o úkon právní služby v podobě písemného podání ve věci samé ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Ze spisu krajského soudu není zřejmé, že by zástupce stěžovatele učinil v řízení o žalobě jakýkoliv další úkon.

[38] Náklady stěžovatele na zastoupení v řízení před Nejvyšším správním soudem spočívají v částce odpovídající odměně advokáta ve výši 2 x 3 100 Kč za dva úkony právní služby, tj. za převzetí a přípravu zastoupení a sepsání kasační stížnosti [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], v paušální náhradě hotových výdajů advokáta ve výši 2 x 300 Kč za tyto úkony (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu) a v částce odpovídající DPH 21 %. Celkem tedy náklady stěžovatele na zastoupení v řízení před Nejvyšším správním soudem činily 8 228 Kč. V replice ze dne 4. 7. 2022 stěžovatel pouze shrnul argumentaci uplatněnou v kasační stížnosti, ani v tomto případě se tedy nejednalo o plnohodnotný úkon právní služby.

[39] Celkem tedy přísluší stěžovateli náhrada nákladů řízení ve výši 24 456 Kč. K její úhradě stanovil Nejvyšší správní soud žalovanému přiměřenou lhůtu.

Poučení:

pokračování

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 17. května 2024

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu