



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobce: **Hygi družstvo**, DIČ: CZ00029459
sídlem Bořivojova 3130, 415 01 Teplice
zastoupený daňově poradenskou společností AGIS účetnictví a daně,
a.s.
sídlem Jaroslava Průchy 1682/1, 434 01 Most

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2023, č. j. 38862/23/5100-41454-709635,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2023, č. j. 38862/23/5100-41454-709635, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“), ze dne 9. 1. 2023, č. j. 20714/23/2514-00510-508499, kterým správce daně dle § 129 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(dále jen „zákon o DPH“), zamítl registraci přihlášky žalobce k registraci daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) doručenou dne 10. 8. 2018.

Žaloba

2. Žalobce zdůraznil, že § 128 odst. 1 daňového řádu jasně ukládá správci daně, aby, má-li pochybnosti, vyzval k jejich vysvětlení. Z daného ustanovení pak dle žalobce také jednoznačně vyplývá, že nevydal-li správce daně výzvu, žádné pochybnosti nemá, tedy pro další řízení o přihlášce je nutné vycházet z toho, že žádné pochybnosti nemá, jestliže nevydal výzvu. Z § 129 odst. 1 daňového řádu dle žalobce dále vyplývá, že pokud správce daně nevyzve daňový subjekt do 30 dnů od obdržení přihlášky, musí rozhodnout. Konstatoval, že z dikce uvedených ustanovení daňového řádu a obecných principů veřejné správy jednoznačně vyplývá, že není možné rozhodnout o přihlášce negativně (zamítnout ji), aniž by byla vydána výzva dle § 128 odst. 1 daňového řádu.
3. Poukázal na to, že argument žalovaného, že krajský soud neuložil vydat výzvu podle § 128 odst. 1 daňového řádu, svědčí o tom, že žalovaný není srozuměn se shora popsáním procesním významem výzvy, a že tedy nevydání výzvy není nečinností, proti které by bylo možné brojit, ale jednoznačným deklarováním neexistence pochybností o obsahu přihlášky. V řízení o přihlášce lze použít jen takové pochybnosti, k jejichž vysvětlení byl v řízení o této přihlášce daňový subjekt vyzván výzvou dle § 128 odst. 1 daňového řádu. Pochybnosti v takové výzvě neuvedené nejsou pro řízení o přihlášce relevantní. Je dle žalobce zřejmé, že se správce daně zbavil možnosti uplatnit v řízení o přihlášce své pochybnosti vydáním výzvy podle § 128 odst. 1 daňového řádu tím, že o přihlášce rozhodoval až na příkaz soudu, daňový řád ale správci daně nedává žádnou možnost přihlášku zamítnout. K řešení pochybností správce daně, zda je žalobce v systému DPH oprávněně, musí správce daně využít jiné nástroje, které mu dává daňový řád než zamítnutí přihlášky k registraci, které za daných procesních okolností není možné.
4. Uvedl, že argument obsažený v odst. 48 napadeného rozhodnutí žalobce respektuje, je ale třeba jej chápat v kontextu tehdejšího žalobního návrhu. Správní soudy vyšly z toho, že nečinnost se týká jen rozhodování, a tedy se nezabývaly otázkou, zda je, či není možné rozhodnout v dané situaci negativně. Podstatné je, že soud se argumentací žalobce vůbec nezabýval, tedy z citovaného argumentu není možné odvodit, že by správní soudy připouštěly v dané situaci negativní rozhodnutí, otázkou se nezabývaly, protože výsledek rozhodnutí není otázkou nečinnosti, proti které žalobce v tehdejší soudní řízení správním brojil. V této argumentaci žalovaný nerespektuje shora zmíněné rozhodnutí soudu, totiž že správce daně o předmětné přihlášce měl samostatně rozhodnout. Rozhodování o přihlášce je regulováno daňovým řádem, a argumentace dostatečným zjištěním skutkového stavu z jiných řízení je proto irelevantní stejně jako argumentace zjišťování skutkového stavu v rámci odvolacího řízení. V tomto případě nejde o daňovou kontrolu a doměření daně, jde o speciální úpravu pro postup v řízení o přihlášce k registraci, od které se nelze odchýlit.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou. Konstatoval, že žalobce spojuje vytčené nedostatky s nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Dle žalovaného je nepřezkoumatelnost dána objektivní nemožností přezkoumat rozhodnutí správního orgánu. Taková situace v případě žalobce nenastala.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl důvody, na základě kterých dospěl k závěru, že přihláška k registraci podaná dne 10. 8. 2018 měla být zamítnuta. V případě žalobce nastala procesní situace, ve které byla přihláška k registraci ze dne 10. 8. 2018 nesprávně posouzena jako doplnění odvolání v rámci rozhodování o přihlášce k registraci k DPH podané dne 14. 12. 2017. Žalovaný provedl hodnocení žalobcem předložených důkazních prostředků k přihlášce ze dne 10. 8. 2018 (Smlouvy ze dne 1. 3. 2018 o vybudování a provozu datacentra a 4 faktur) v rámci prověření podmínek plátcovství v návaznosti na předchozí přihlášku k registraci ze dne 14. 12. 2017. Žalovaný prověřoval a hodnotil postavení žalobce jako osoby povinné k dani v seznámení a následně i v rozhodnutí ze dne 30. 4. 2019, č. j. 17593/19/5300-22443-701728, kterým zamítl odvolání jako nedůvodné. S názorem žalovaného byl v rámci tehdejšího odvolacího řízení žalobce obeznámen a též na něj reagoval. Následně byly závěry stran toho, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro registraci dle § 6 zákona o DPH, potvrzeny pravomocným rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 3. 2022, č. . 16 Af 1/2019-49, které žalobce již dále nerozporoval. Hodnocení důkazních prostředků vztahujících se k přihlášce ze dne 10. 8. 2018, na základě kterých žalovaný dospěl k závěru, že tyto neprokázaly reálné uskutečňování ekonomické činnosti žalobce, v rámci které by byl dosažen obrát ve výši rozhodné k registraci k DPH, je podrobně obsaženo v bodech 35 až 42 napadeného rozhodnutí. Důvody, pro které byla přihláška k registraci podaná dne 10. 8. 2018 zamítnuta, v napadeném rozhodnutí neabsentují, a rozhodnutí je tak možné meritorně přezkoumat. Je evidentní, že podmínky pro registraci o druhé přihlášce podané dne 10. 8. 2018 byly ověřovány. Právní názor žalovaného vychází ze zjištěného skutkového stavu. Ostatně v seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení byl žalobce upozorněn na to, že žalovaný bude vycházet z důkazních prostředků, které byly zjištěny v rámci předchozího řízení o obou přihláškách k registraci a s jejichž hodnocením je žalobce obeznámen. Nelze tak akceptovat tvrzení žalobce, že k datu podání druhé přihlášky k registraci k DPH nebyly podmínky pro registraci ověřovány.

6. Žalobce nemohl nabýt oprávněně dojmu, že neexistují žádné pochybnosti o přihlášce k registraci podané dne 10. 8. 2018. Tomu skutkový stav nenasvědčuje. Žalobce znal právní náhled žalovaného na předložené důkazy vztahující se k této přihlášce. Žalobce se pouze dožaduje splnění formálního požadavku na vydání výzvy dle § 128 daňového řádu, který postrádá materiální smysl. Ostatně i Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, na podkladě kterého byla později rozsudkem krajského soudu konstatována nečinnost správce daně o přihlášce k registraci ze dne 10. 8. 2018, uvedl, že správce daně postupoval vstřícně a posoudil uvedené údaje v rámci odvolacího řízení (srov. bod 13 rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 11. 2022, č. j. 15 A 226/2018-116, a bod 28 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2022, č. j. 2 Afs 218/2021-30). Krajský soud poukázal na nutnost posuzovat přihlášku v kontextu všech informací, které jsou správci daně známy z úřední činnosti. Správce daně tak nemohl pominout informace, které stran uvedené přihlášky již měl k dispozici a které jsou součástí předloženého spisového materiálu. Jedná se jednoznačně o informace známé z jeho úřední činnosti a rovněž známé žalobci.
7. Poukázal na to, že v daňovém řízení se uplatňuje zásada koncentrace řízení, přičemž řízení v obou stupních tvoří jeden celek. To znamená, že případné nedostatky (nejen) procesního charakteru lze zhojit v rámci odvolacího řízení. V tomto směru má druhostupňový orgán k dispozici účinný nástroj v podobě institutu seznámení v odvolacím řízení. Není tedy pravdivé tvrzení žalobce, že zde neexistuje jiná možnost, jak lze případné procesní nedostatky odstranit. Žalobce v podaném odvolání mj. namítal, že správce daně nevydal výzvu dle § 128 daňového řádu. V rámci odvolacího řízení byl žalobce seznámen s právním

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

názorem žalovaného a též mu bylo sděleno, že při posouzení věci bude přihlédnuto k důkazním prostředkům, jejichž hodnocení je žalobci známo a které se nezměnilo. Žalobce ani na výzvu správce daně dle § 115 odst. 1 daňového řádu žádné podklady k prokázání uskutečňování jeho ekonomické činnosti (kromě těch již dříve hodnocených) nepředložil. Žalobce nemohl očekávat, že daňové orgány rozhodnou v jeho prospěch, jestliže žádné další důkazy o vykonávání ekonomické činnosti správcem daně (ani později žalovanému) nepředložil a důkazy předložené k jeho přihlášce ze dne 10. 8. 2018 již byly dříve vyhodnoceny v jeho neprospěch, o čemž prokazatelně z dřívějšího daňového a soudního řízení věděl. Žalobce se omezil toliko na polemiku s právním názorem žalovaného, aniž by prokázal reálný výkon ekonomické činnosti.

Posouzení věci soudem

8. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť účastníci řízení s rozhodnutím bez nařízení jednání výslovně souhlasili.
9. Rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
10. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
11. Podle § 128 odst. 1 daňového řádu správce daně prověří údaje uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci nebo v oznámení o změně registračních údajů a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve daňový subjekt, aby údaje vysvětlil, doložil, popřípadě doplnil nebo změnil, a zároveň stanoví lhůtu, v níž je daňový subjekt povinen tak učinit. Podle odst. 2 téhož ustanovení, vyhoví-li daňový subjekt výzvě ve stanovené lhůtě, hledí se na přihlášku k registraci nebo na oznámení o změně registračních údajů, jako by bylo podáno bez vady v den původního podání. Je-li výzvě vyhověno až po uplynutí lhůty, považuje se přihláška k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů za podané tímto dnem.
12. 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.
13. Ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobce podal dne 14. 12. 2017 přihlášku k zákonné registraci k DPH. V přihlášce žalobce uvedl jako důvod pro registraci § 6 zákona o DPH, přičemž uvedl obrat za nejbližších 12 předcházejících měsíců ve výši 2 220 000 Kč. Žalobce konstatoval, že jeho obrat překročil hranici 1 000 000 Kč dne 30. 11. 2017, kdy vystavil

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

obchodní korporaci HUGS HOLDING LLC fakturu na 2 220 000 Kč za služby poskytnuté dle Smlouvy o zajištění provozu výpočetní techniky ze dne 27. 6. 2017. K přihlášce k registraci DPH nebyly doloženy žádné přílohy prokazující správnost uvedených údajů, a proto byl žalobce správcem daně nejprve telefonicky vyzván k doložení důkazních prostředků prokazujících správnost údajů uvedených v přihlášce. Dne 27. 12. 2017 zaslal žalobce správci daně Smlouvu o zajištění provozu výpočetní techniky ze dne 27. 6. 2017, bankovní výpis s přijatými úhradami záloh a vystavený daňový doklad, fakturu č. 2017001. Jako příjemce služby byla uvedena společnost HUGS HOLDING LLC, se sídlem Siute 403-A, 1013 Cetre Road, Wilmington, Spojené státy americké, přičemž ze smlouvy vyplývá, že pracoviště výpočetní techniky bude sloužit výhradně pro HUGS HOLDING, za účelem zpracování převodu BTC – kryptoměny bitcoin. Správci daně na základě žalobcem doložených dokladů vznikly pochybnosti o správnosti údajů ohledně částky obratu a rovněž data rozhodného dne pro povinnost zákonné registrace uvedených v přihlášce k registraci DPH, neboť příjemce služby má sídlo mimo tuzemsko. Dle základního pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby uvedeného v § 9 odst. 1 zákona o DPH je místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani místo, kde má tato osoba sídlo. Do obratu se však podle § 4a zákona o DPH započítávají pouze plnění uskutečněná v tuzemsku. Správce daně měl rovněž pochybnosti ohledně reálného výkonu ekonomické činnosti a taktéž pochybnosti ohledně skutečného sídla žalobce. Správcem daně byla proto dne 11. 1. 2018 vydána výzva dle § 128 odst. 1 daňového řádu k odstranění pochybností v registračních údajích. Žalobce na výzvu reagoval podáními ze dne 29. 1. 2018 a ze dne 30. 1. 2018, v nichž poukázal na to, že místo plnění bylo určeno podle § 10 zákona o DPH a dále se vyjádřil ke svému sídlu, přiložil smlouvu o podnájmu a přiložil vyrozumění o zápisu údajů o provozovně do živnostenského rejstříku. Správce daně posoudil charakter tvrzených služeb a konstatoval, že se nejedná o služby spojené s nemovitostí, předmětná plnění se nezapočítávají do obratu a obrat pro zákonnou registraci nebyl v posuzovaném případě překročen. Na základě zjištěných skutečností dospěl správce daně k závěru, že nejsou splněny podmínky pro registraci dle § 6 zákona o DPH a registraci k DPH zamítl rozhodnutím ze dne 6. 2. 2018.

14. Proti předmětnému rozhodnutí žalobce podal odvolání. Žalobce podal v průběhu odvolacího řízení dne 10. 8. 2018 další přihlášku k zákonné registraci k DPH s tím, že datum rozhodného dne pro povinnost zákonné registrace je 31. 7. 2018 a částka obratu za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců je 1 029 771 Kč. K přihlášce k registraci k DPH byla přiložena smlouva ze dne 1. 3. 2018 o vybudování a provozu datacentra mezi provozovatelem Vienna CZ spol. s r. o. a žalobcem na straně uživatele, faktura č. 20180701, kde dodavatelem je žalobce a odběratelem je Vienna CZ, a 3 faktury, kde dodavatelem je Double Partners s. r. o. a na straně odběratele žalobce.
15. Přihláška k registraci k DPH doručená správci daně dne 10. 8. 2018 byla podaná v době probíhajícího odvolacího řízení proti rozhodnutí ze dne 6. 2. 2018 o zamítnutí registrace k DPH dle přihlášky podané dne 14. 12. 2017. Přihláška k registraci k DPH doručená správci daně dne 10. 8. 2018 byla posouzena daňovými orgány jako doplnění odvolání. Žalovaný v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobce před vydáním rozhodnutí o odvolání se skutečnostmi zjištěnými v rámci doplnění odvolacího řízení a s důkazy a umožnil žalobci, aby se ve stanovené lhůtě ke zjištěným skutečnostem vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků výzvou ze dne 18. 10. 2018. Na základě doplnění odvolacího řízení žalovaný dospěl k závěru, že žalobce v průběhu registračního řízení ani následného odvolacího řízení neodstranil pochybnosti správce daně a neprokázal splnění podmínek

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zákonné registrace k DPH, které vyplývají z § 6 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný odvolání zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně o zamítnutí registrace rozhodnutím ze dne 30. 4. 2019. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu, která byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 16 Af 1/2019-49. Dne 30. 11. 2022 vydal Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudek č. j. 15 A 226/2018-116, kterým správcí daně uložil vydat rozhodnutí o přihlášce k registraci k DPH podané dne 10. 8. 2018 ve lhůtě třiceti dnů od právní moci rozsudku. Rozsudek byl doručen správcí daně dne 8. 12. 2022 a nabyl právní moci dne 11. 12. 2022. Správce daně vydal dne 9. 1. 2023 rozhodnutí, kterým registraci na základě přihlášky podané dne 10. 8. 2018 zamítl. Proti rozhodnutí o zamítnutí registrace k DPH podal žalobce odvolání. Žalovaný vydal v rámci odvolacího řízení seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 10. 10. 2023. Následně bylo vydáno napadené rozhodnutí.

16. Lze souhlasit se žalobcem v tom, že v řízení o přihlášce k registraci k DPH ze dne 10. 8. 2018 správce daně na rozdíl od řízení o předchozí přihlášce k registraci k DPH ze dne 14. 12. 2017 nevydal výzvu dle § 128 odst. 1 daňového řádu. Nicméně soud nemůže přehlédnout specifickou situaci tohoto případu, ve které daňové orgány přihlášku žalobce k registraci k DPH ze dne 10. 8. 2018 chybně považovaly za doplnění odvolání proti rozhodnutí správce daně, jímž byla zamítnuta registrace žalobce k DPH na základě přihlášky ze dne 14. 12. 2017. V rámci tohoto odvolacího řízení byl žalobce již v seznámení se zjištěnými skutečnostmi žalovaného ze dne 18. 10. 2018 zpraven o tom, že žalovaný považuje žalobcem předložené doklady k přihlášce ze dne 10. 8. 2018 za účelově vystavené, neboť z dokladů ani předložené smlouvy o vybudování a provozování Datacentra neplyne, že žalobce uskutečňuje či že je připraven uskutečňovat ekonomickou činnost (srov. odst. 22 seznámení ze dne 18. 10. 2018). Na toto seznámení se zjištěnými skutečnostmi žalobce reagoval podáním ze dne 31. 10. 2018. Následně žalovaný vydal rozhodnutí ze dne 30. 4. 2019, které se sice týkalo přihlášky k registraci k DPH ze dne 14. 12. 2017, ale v němž žalovaný zopakoval názor prezentovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi žalovaného ze dne 18. 10. 2018, že žalovaný považuje žalobcem předložené doklady k přihlášce ze dne 10. 8. 2018 za účelově vystavené, neboť z dokladů ani předložené smlouvy o vybudování a provozování Datacentra neplyne, že žalobce uskutečňuje či že je připraven uskutečňovat ekonomickou činnost, přičemž doplnil, že pochybnosti o účelovosti žalobcem předkládaných dokladů byly potvrzeny v rámci daňového řízení u údajného dodavatele stavebních prací (Double Partners), neboť nebyla prokázána faktická realizace těchto stavebních prací, které měl žalobce dále fakturovat podnájemci Vienna CZ (srov. odst. 28 a 48 rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2019). Již ze seznámení se zjištěnými skutečnostmi žalovaného ze dne 18. 10. 2018 i z rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2019 tedy byl žalobce informován o tom, že daňové orgány mají pochybnosti o správnosti přihlášky žalobce k registraci k DPH ze dne 10. 8. 2018.
17. Lze pak souhlasit se žalovaným v tom, že daňové orgány pro posouzení přihlášky k registraci k DPH ze dne 10. 8. 2018 disponovaly dostatkem informací z úřední činnosti, a to z řízení týkajícího se nejen předchozí přihlášky k registraci k DPH ze dne 14. 12. 2017, ale i přihlášky ze dne 10. 8. 2018. Skutkový stav byl tedy pro posouzení správnosti přihlášky k registraci k DPH ze dne 10. 8. 2018 zjištěn dostatečně a zároveň byly žalobci vyjeveny pochybnosti o správnosti této přihlášky. Nebylo proto nutné po rozsudku zdejšího soudu, kterým byla konstatována nečinnost správce daně v řízení o přihlášce ze dne 10. 8. 2018, vydávat výzvu dle § 128 odst. 1 daňového řádu. Žalobci byly totiž již po podání přihlášky k registraci k DPH ze dne 10. 8. 2018 a zároveň před vydáním rozhodnutí správce daně ze dne

9. 1. 2023, kterým byla zamítnuta uvedená přihláška k registraci DPH, známy pochybnosti daňových orgánů o správnosti přihlášky ze dne 10. 8. 2018 a žalobce na ně mohl reagovat a předložit další důkazní prostředky. Žalobce na pochybnosti daňových orgánů reagoval podáním ze dne 31. 10. 2018, nicméně žádné další důkazní prostředky nepředložil. Materiálně tedy bylo žalobci umožněno, aby reagoval na názor daňových orgánů o nesplnění podmínek pro registraci k DPH na základě přihlášky ze dne 10. 8. 2018 a mohl údaje obsažené v uvedené přihlášce vysvětlit, doložit, doplnit či změnit. Soud tak v tomto skutkově specifickém případě neshledává vadu řízení, která by měla za následek nezákonné rozhodnutí, v tom, že správce daně nevydal výzvu dle § 128 odst. 1 daňového řádu.
18. V posuzované věci je třeba vzít též v úvahu, že žalovaný seznámením se zjištěnými skutečnostmi ze dne 10. 10. 2023 informoval žalobce o tom, že bude vycházet z důkazních prostředků, které byly zjištěny v rámci předchozích řízení o obou přihláškách žalobce k registraci k DPH a s jejichž hodnocením je žalobce obeznámen (odst. 19 seznámení), a že hodnocené důkazní prostředky ve spojení se zjištěnými skutečnostmi nesvědčí o tom, že žalobce je osobou povinnou k dani dle § 6 zákona o DPH (odst. 20); zároveň žalovaný stanovil žalobci lhůtu 15 dnů k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem a k navržení dalších důkazních prostředků. Na toto seznámení žalobce reagoval podáním ze dne 26. 10. 2023, v němž nebyly navrženy žádné další důkazní prostředky.
19. Soud přitom poukazuje na to, že podle § 116 odst. 1 daňového řádu má odvolací orgán v odvolacím řízení pravomoc napadené rozhodnutí změnit, napadené rozhodnutí zrušit a zastavit řízení, nebo odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. Podle § 116 odst. 3 daňového řádu může dále odvolací orgán vrátit věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán, pokud jsou u správce daně prvního stupně splněny podmínky pro rozhodnutí podle § 113 odst. 1, tj. pokud byly dány podmínky pro vydání autoremedurního rozhodnutí (částečného či úplného) nebo pokud bylo odvolání nepřipustné nebo bylo podáno po lhůtě. Postup podle § 113 odst. 3 v případě autoremedury bude přípustný pouze v případech, „*kde si prvostupňový orgán uvědomí svou chybu, avšak stane se tak až poté, co nastane devolutivní účinek (poté, co dojde k postoupení věci dle § 113 odst. 3 DR).* K těmto případům bude docházet zejména tam, kde odvolací orgán přikáže prvostupňovému správci daně doplnění odvolacího řízení dle § 115 odst. 1 DR. Ten příkaz splní, avšak po jeho provedení zjistí, že jeho rozhodnutí již nemůže obstát, o čemž sám odvolací orgán uvědomí“ (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 465). Pokud by odvolací orgán sám označil podmínky pro autoremeduru za splněné, již by se logicky o autoremeduru jednat nemohlo. Z výše uvedeného tudíž vyplývá, že v daňovém řízení odvolacímu orgánu nenáleží pravomoc na základě vlastního uvážení vrátit správci daně věc k dalšímu řízení a zavázat jej závazným právním názorem.
20. Na výše uvedené navázal rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS, v němž uvedl, že „*Odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně.*“
21. Podle komentáře k daňovému řádu (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 460) je daňové řízení „*řízením sice dvoustupňovým, avšak provázanějším mnohem více, než jak bývá zvykem v jiných procesních předpisech. To vyplývá zejména z § 116 DR, dle kterého se prvostupňové řízení ruší a řízení se*

zcela zastavuje. Vrácení věci prvostupňovému orgánu je velmi omezené. Z tohoto důvodu tak musí mít odvolací orgán pravomoc napravovat jakákoliv pochybení učiněná v prvním stupni.“

22. Judikatura Nejvyššího správního soudu dokonce dovodila, že postup odvolacího orgánu, při němž přehodnotí důkazní prostředky a následně pak dovodí jiný právní názor, než byl závěr správce daně prvního stupně, není v rozporu se zákonem. V těchto případech, jelikož jde o řízení před vydáním konečného rozhodnutí ve věci, musí být daňový subjekt s odlišným právním posouzením seznámen, a má mu být dána možnost proti novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy tyto nové závěry vylučující. Za situace, kdy by daňový subjekt nebyl zpraven o změně právního posouzení učiněné odvolacím orgánem, nelze vyloučit, že se původně uplatněné odvolací námitky, směřující oproti rozhodnutí správce daně prvního stupně založenému na odlišném právním posouzení, budou s novými důvody stanovení daně míjet (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003-74, obdobně i rozsudek stejného soudu ze dne 5. 11. 2008, č. j. 7 Afs 88/2008-65).
23. Z výše uvedeného jednoznačně plyne, že odvolací orgán nemá možnost napadené rozhodnutí správce daně zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení. Musí proto mít možnost odstranit pochybení prvostupňového správce daně. Odvolací orgán tak může v odvolacím řízení napravit i chybu správce daně spočívající v tom, že správce daně nevydal v registračním řízení výzvu dle § 128 odst. 1 daňového řádu. To právě žalovaný učinil seznámením se zjištěnými skutečnostmi ze dne 10. 10. 2023, ve kterém žalobci sdělil pochybnosti o správnosti registračních údajů obsažených v jeho přihlášce k registraci k DPH ze dne 10. 8. 2018 a umožnil mu, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil a navrhl případně důkazní prostředky. Žalovaný tak napravit procesní pochybení správce daně spočívající v absenci výzvy dle § 128 odst. 1 daňového řádu, neboť žalobci bylo v odvolacím řízení umožněno, aby reagoval na názor daňových orgánů o nesplnění podmínek pro registraci k DPH na základě přihlášky ze dne 10. 8. 2018 a mohl údaje obsažené v uvedené přihlášce vysvětlit, doložit, doplnit či změnit. Ani z tohoto důvodu soud neshledal důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného.
24. Soud musí rozhodně odmítnout argumentaci žalobce, že z dikce § 128 a § 129 daňového řádu a obecných principů veřejné správy vyplývá, že není možné, jestliže ve lhůtě do 30 dnů od obdržení přihlášky správce daně nevydá výzvu dle § 128 odst. 1 daňového řádu, zamítnout přihlášku k registraci, protože nevydání výzvy znamená, že neexistují žádné pochybnosti o obsahu přihlášky.
25. Zaprvé je třeba zdůraznit, že v § 128 a § 129 daňového řádu není stanovena fikce pozitivního rozhodnutí o registraci či konkludentní registrace daňového subjektu k DPH, tzn. že by se daňový subjekt, pokud není vydáno rozhodnutí ve lhůtě stanovené v § 129 daňového řádu, stal automaticky plátcem DPH. Takto dané ustanovení rozhodně není koncipováno.
26. Podle § 128 odst. 1 daňového řádu má totiž správce daně povinnost ověřit údaje v přihlášce k registraci a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzvat daňový subjekt k vysvětlení, doložení, doplnění či změně.
27. Povinnost ověřit pravdivost údajů v případě registrace k DPH vyplývá i z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“). Např. v rozsudku ze dne 14. 3. 2013, C-527/11, *Ablessio*, SDEU uvedl, že členské státy jsou „povinny zaručit pravdivost zápisů do registru osob povinných k dani za účelem zajištění řádného fungování systému DPH. Je tak věcí příslušného vnitrostátního orgánu ověřit postavení osoby povinné k dani dříve, než jí přidělí identifikační číslo pro účely DPH“ (obdobně srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012, C-

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

273/11, *Mecsek Gabona Kft*, bod 63). Bylo by tedy i proti smyslu uvedeného ustanovení daňového řádu a proti smyslu povinnosti správce daně prověřit údaje uvedené v přihlášce k registraci k DPH, pokud by po uplynutí lhůty obsažené v § 129 odst. 1 daňového řádu nemohl správce vydat rozhodnutí o zamítnutí přihlášky k registraci. Účelem úpravy obsažené v § 128 a § 129 daňového řádu je totiž posoudit ekonomickou činnost daňového subjektu a vyloučit možnost případného pokusu o podvodné jednání. Jistě není záměrem této úpravy, aby se – i kdyby uplynula lhůta pro vydání rozhodnutí – plátcem DPH stal daňový subjekt, který nesplňuje podmínky § 6 zákona o DPH.

28. Zadruté je třeba zdůraznit, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2003, č. j. 6 A 171/2002-41, *„průtahy v řízení nemají relevanci z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť průtahy v řízení lze charakterizovat jako nečinnost státního orgánu, kde procesní ochrana proti této nečinnosti musí směřovat k tomu, aby tato nečinnost skončila, tj. aby státní orgán ve věci jednal a rozhodl. Již z povahy věci proto není možno zrušit vydané rozhodnutí státního orgánu – tedy vyústění jeho procesní aktivity ve formě vydání individuálního právního aktu – pouze z důvodu namítaných průtahů v řízení, neboť takový postup by odporoval samotné logice takto namítané protizákonnosti.“* Na tento právní názor pak Nejvyšší správní soud navázal např. i v rozsudku ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Azs 374/2019-33, v němž vyslovil, že *„správní orgány by měly dodržovat lhůty k vydání rozhodnutí a překračovat tyto lhůty jen v nezbytně nutných případech (viz rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2018, č. j. 1 Azs 397/2017-31). Zákonné lhůty k vydání rozhodnutí jsou ale pouze lhůtami pořádkovými, jejichž překročení nemá vliv na zákonnost správního rozhodnutí. (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 10. 2003, č. j. 6 A 171/2002-41, ze dne 10. 12. 2012, č. j. 2 Ans 14/2012-41, č. 2785/2013 Sb. NSS, či ze dne 3. 7. 2018, č. j. 6 Azs 178/2018-4)“*. Lze uzavřít, že daňové orgány překročily lhůtu k vydání rozhodnutí, nicméně překročení této lhůty nemá vliv na zákonnost rozhodnutí daňových orgánů. Soud dodává, že žalobce se proti nečinnosti správce daně bránil a na základě jeho žaloby na ochranu proti nečinnosti bylo zdejším soudem rozsudkem ze dne 30. 11. 2022, č. j. 15 A 226/2018-116, uloženo správci daně vydat rozhodnutí o přihlášce k registraci k DPH podané dne 10. 8. 2018 ve lhůtě třiceti dnů od právní moci rozsudku. I tato skutečnost tak vypovídá o tom, že po uplynutí lhůty pro vydání rozhodnutí dle § 129 daňového řádu zákonná úprava nepočítá s fikcí rozhodnutí či konkludentní registrací daňového subjektu k DPH, protože v opačném případě by nebylo možné vyslovit nečinnost správce daně, jestliže by daňový řád s uplynutím lhůty spojoval fikci vydání pozitivního rozhodnutí či konkludentní registrace k DPH. Námitka žalobce, že daňový řád správci daně nedává žádnou možnost přihlášku zamítnout, jestliže o přihlášce rozhodoval až na příkaz soudu, není důvodná.
29. Soud poznamenává, že žalobce neuplatnil námitku stran toho, aby soud posoudil, zda splnil zákonné podmínky pro registraci k DPH, které vyplývají z § 6 odst. 1 zákona o DPH. Proto se soud touto otázkou nemohl zabývat.
30. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji výrokem I. tohoto rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
31. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, a proto soud výrokem II. tohoto rozsudku vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 30. července 2025

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.