

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Krestix Group s. r. o.**, se sídlem Kytlická 780/16, Praha 9, zastoupen Mgr. Janou Samkovou, advokátkou se sídlem Hrabinská 498/19, Český Těšín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2017, č. j. 42449/17/5300-21444-711428, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2018, č. j. 11 Af 44/2017 - 28,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek městského soudu

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) rozhodnutím ze dne 8. 11. 2016, č. j. 7977613/16/2009-40512-105096, zamítl žalobcovu žádost o registraci k dani z přidané hodnoty (DPH) s odůvodněním, že žalobce dostatečně neprokázal, že je osobou povinnou k dani a že uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s plátcem v rámci společnosti. Současně správce daně vyslovil domněnku, že žalobce pouze předstírá úmysl provozovat ekonomickou činnost, a to s cílem zneužít systém DPH.

[2] Žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, kterou Městský soud v Praze zamítl.

[4] Zdůraznil, že pro možnost registrace k DPH je nutno, aby žalobce provozoval soustavnou ekonomickou činnost, při níž by hradil plnění, která mu byla poskytována právě v souvislosti s ekonomickou činností. Z daňového hlediska je třeba zkoumat skutečnou činnost žadatele, nikoli se spokojit s údajem vyplývajícím z obchodního rejstříku. Žádná ekonomická činnost ve výše uvedeném smyslu však u žalobce nebyla prokázána a s důkazy, které podle žalobce měly ekonomickou činnost dokládat, se dostatečně podrobně a srozumitelně vypořádal žalovaný. Konstatoval, že žalobce sice předložil daňové doklady za poskytnuté ekonomické poradenství č. FVC16005 a FVC17006, jimiž deklaruje uskutečnění dodávky ekonomického poradenství a požaduje, aby prostřednictvím kontrolních hlášení byl ověřen výkon ekonomické činnosti společnosti, nicméně dospěl k závěru, že předložené důkazní prostředky uskutečňování ekonomické činnosti žalobce jednoznačně neprokazují.

[5] Důvodnost pochybností správních orgánů je významně ovlivněna zjištěním, že jednatel Folesion s. r. o. (dále jen „Folesion“) Ing. Miroslav Řehounek je současně jednatelem žalobce. Z toho mj. plyne, že Ing. Miroslav Řehounek v rámci předmětné Smlouvy o společnosti a následného plnění z této smlouvy jednal jménem nejen žalobce, ale také jménem Folesion. Uvedené personální propojení v dané situaci znamená, že i tehdy, pokud by správce společných věcí a majetkových záležitostí společnosti Folesion Company jako osoba nejvíce povolaná osvědčil tvrzení, že službu deklarovanou na faktuře č. FVC16001 poskytl právě žalobce, pak to s ohledem na shodu osob oprávněných jednat jménem obou dotčených stran není relevantním důkazem.

[6] Městský soud v Praze se proto ztotožnil s názorem žalovaného, že obecný popis fakturované činnosti nevypovídá nic o tom, kdo, kdy či jakým způsobem fakturované služby uskutečnil, resp. zejména neosvědčuje, že to byl právě žalobce. Z dokladů je pouze patrné, že dodavatelem služby je společnost Folesion Company – tedy společnost sdružující celkem devět obchodních korporací. Žalobce výkon samostatné činnosti mimo společnost Folesion Company netvrdil, pouze se zcela neurčitě zmínil o „spolupráci s dalšími subjekty¨“. Správní orgány dále vzaly v potaz zjištění, že hodnota obratu za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců uvedená v přihlášce k registraci činila 0 Kč, což rovněž o ekonomické činnosti žalobce nevypovídá. Samostatné uskutečňování ekonomické činnosti žalobce neosvědčil žádným nesporným důkazním prostředkem, stejně jako kontrolní hlášení Folesion nesvědčí o výkonu ekonomické činnosti samotného žalobce. Právě tato skutečnost sama o sobě znamená, že – bez ohledu na další dílčí závěry – nebylo možno žádosti žalobce o registraci vyhovět.

[7] Důvodnými neshledal soud ani žalobní námitky, vztahující se k posuzování dalších, podpůrných okolností, jakými je třeba existence vlastního bankovního účtu žalobce a existence jeho sídla.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[9] Stěžovatel má za to, že soud i správní orgány v předcházejícím řízení nesprávně posoudily otázky související se splněním zákonných podmínek pro registraci stěžovatele jako plátce DPH (tedy že je osobou povinnou k dani a že jako společník společnosti uskutečňuje v jejím rámci plnění s nárokem na odpočet daně společně s plátcem daně). Stěžovatel doložil, že v rámci společnosti Folesion Company poskytuje ekonomické, účetní a obchodní poradenství. Stěžovatel opakovaně zdůrazňoval, že na rozdíl od ostatních členů sdružení Folesion je jediným, kdo byl výkonem uvedeného druhu činnosti pověřen. Při výkonu činnosti podle smlouvy o společnosti vystupoval pod názvem Folesion Company. Totožnost v osobě jednatele stěžovatele a Folesion nemohla být okolností zpochybňující předložené důkazní prostředky.

[10] Skutečnost, že stěžovatel sám (mimo Folesion Company) žádnou ekonomickou činnost nevykonává, nemůže být relevantní pro jeho posouzení jako plátce DPH. Stěžovatel vykonává činnost jako účastník společnosti, zavázal se ji stejně jako ostatní členové vykonávat v zájmu dosažení společného účelu a zisku ve prospěch společnosti. Ostatně výkonu činnosti mimo společnost brání právní předpisy stanovící obecný zákaz konkurence.

[11] Městský soud nepřihlédl k námitce, že je potřeba na situaci, kdy dojde ke vzniku společnosti, aplikovat § 6a písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), neboť stěžovatel byl zakládajícím členem společnosti Folesion Company, v jejímž rámci se uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet.

[12] Stěžovatel namítá, že soud nepřihlédl k vytýkané vadě nesrozumitelnosti rozhodnutí žalovaného, resp. nesprávně uzavřel, že se o vnitřní rozpornost nejedná. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 5. 2018, č. j. 22 Af 54/2017 - 40. V ostatním stěžovatel odkazuje na svá dřívější vyjádření vůči žalovanému a správci daně.

[13] Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje plně na odůvodnění rozsudku, se kterým se ztotožňuje. Z judikatury vyplývá, že přihlášku k registraci plátce daně lze zamítnout proto, že daňový subjekt neprokáže výkon ekonomické činnosti. Žadatel o registraci k DPH tedy musí samostatně (reálně) uskutečňovat ekonomickou činnost, nebo musí existovat předpoklad, že výkon činnosti definované v § 5 odst. 2 zákona o DPH bude uskutečňovat. Žalovaný připomíná, že jednatel Folesion (která je správcem společných věcí a majetkových záležitostí společnosti) je současně jednatelem stěžovatele. Toto personální propojení sice může mít své výhody, nicméně v dané situaci stěžovatelovo postavení příliš nezlepšuje. Pokud by totiž správce společných věcí a majetkových záležitostí společnosti jako osoba nejvíce povolaná měl osvědčit tvrzení, že deklarovanou službu poskytl právě stěžovatel, pak to s ohledem na shodu osob oprávněných jednat jménem obou subjektů nemůže být relevantním důkazem.

[15] Podle žalovaného předložené důkazní prostředky samostatné uskutečňování ekonomické činnosti jednoznačně neprokazují. Obecný popis fakturované činnosti nevypovídá nic o tom, kdo, kdy či jakým způsobem fakturované služby uskutečnil. Z dokladu je patrné jen, že dodavatelem služby je Folesion Company, tedy společnost sdružující devět obchodních korporací. K uskutečnění zdanitelného plnění navíc došlo téhož dne, kdy byla podepsána smlouva o společnosti. Stěžovatel nijak nedoložil ani nespecifikoval, že má jednoho zaměstnance a spolupracuje s řadou subjektů. Ani hodnota obratu za 12 předcházejících měsíců uvedená v přihlášce k registraci, která činila 0 Kč, o jiné ekonomické činnosti stěžovatele nevypovídá. Stěžovatel v přihlášce k registraci neuvedl žádný vlastní bankovní účet, ale bankovní účet korporace Folesion. Stěžovatelovu ekonomickou činnost neprokazuje ani příkazní smlouva o poskytování účetního, daňového a ekonomického poradenství uzavřená mezi Folesion Company (příkazce) a H&P Account Tax Consulting (příkazník). Stěžovatel neprokázal ani své skutečné sídlo ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty.

[16] Žalovaný shrnuje, že rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný. Kasační stížnost není důvodná, navrhuje proto její zamítnutí.

III. Posouzení kasační stížnosti

[17] Kasační stížnost splňuje formální náležitosti požadované zákonem a je projednatelná.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Předmětem sporu bylo posouzení zákonnosti rozhodnutí správce daně o zamítnutí registrace k DPH, které se stěžovatel domáhal z důvodu uzavření smlouvy o společnosti dle § 2716 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, s osmi dalšími společnostmi dne 1. 8. 2016. Smluvní strany se dohodly, že při výkonu společných činností podle této smlouvy budou používat název Folesion Company. Podstatou kasační stížnosti je tvrzení stěžovatele, že unesl v registračním řízení důkazní břemeno, neboť předložené důkazy prokazují skutečnost, že se stal plátcem daně, a splnil tak podmínky pro registraci k DPH.

[20] Dle § 6a písm. b) zákona o DPH [o]*soba povinná k dani, která se stane společníkem společnosti, v jejímž rámci uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s plátcem, je plátcem ode dne, kdy se stala společníkem.* Ve smyslu § 94 odst. 2 téhož zákona podléhá tato osoba tzv. povinné registraci, která má deklaratorní povahu, neboť pouze potvrzuje zákonnou povinnost daňového subjektu být plátcem DPH (viz rozsudek ze dne 6. 9. 2017, č. j. 10 Afs 329/2016 - 51).

[21] Dle ustálené judikatury SDEU musí být za osobu povinnou k dani považován ten, kdo má v úmyslu potvrzeném objektivními skutečnostmi začít samostatně vykonávat ekonomickou činnost ve smyslu článku 9 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), a kdo uskuteční první investiční výdaje za tímto účelem (srov. rozsudky ze dne 8. 6. 2000, *Breitsohl*, C-400/98, bod 34; ze dne 21. 3. 2000, *Gabalfrisa a další*, spojené věci C-110/98 až C-147/98, bod 47; nebo ze dne 2. 6. 2016, *Lajvér*, C-263/15, bod 32).

[22] Dle § 128 odst. 1 daňového řádu má 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. Povinnost ověřit pravdivost údajů v případě registrace k DPH vyplývá i z judikatury SDEU. Např. v bodě 29 rozsudku ze dne 14. 3. 2013, *Ablessio*, C-527/11, SDEU uvedl, že: „*Členské státy jsou kromě toho 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.*“ (srov. také rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012, *Mecsek Gabona Kft*, C-273/11, bod 63). Tomu koresponduje povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání či jiných podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Tato povinnost se vztahuje i na údaje uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci k DPH (srov. rozsudek ze dne 14. 3. 2018, č. j. 7 Afs 76/2017 - 43).

[23] K ověřování splnění podmínek povinné registrace z důvodu účasti na sdružení (tato úprava byla v souvislosti s rekodifikací soukromého práva nahrazena právě zakotvením společnosti dle § 2716 a násl. občanského zákoníku) se soud vyjádřil v rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 214/2017 - 34, následovně: „*Na základě výše uvedeného měl správce daně povinnost, bez ohledu na to, zda se jednalo o dobrovolnou, či povinnou registraci, ověřit pravdivost údajů uvedených v přihlášce k registraci. Za tím účelem mohl žalobkyni žádat o předložení dokladů či údajů potvrzujících její zákonnou povinnost dle § 6a zákona o dani z přidané hodnoty. Zároveň lze přisvědčit názoru městského soudu, že v případě povinné registrace je namístě větší aktivita správce daně, který má údaje z přihlášky ověřovat nejenom na základě dokladů předložených daňovým subjektem, ale také má při získávání podkladů postupovat z úřední povinnosti (získávat informace z veřejných rejstříků či seznamů, dotazovat se příslušných správních orgánů či kontaktovat jiné daňové subjekty) s cílem potvrdit, že zákonná povinnost žalobkyně skutečně vznikla.*“

[24] Jak soud konstatoval v rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018 - 47, procesní odpovědnost za prokázání skutečností uvedených v přihlášce k registraci spočívá na daňovém subjektu. Tento je povinen tvrzené údaje správci daně doložit, případně vysvětlit, změnit či doplnit. Správce daně je na druhou stranu povinen zkontrolovat správnost údajů a dokumentů, které mu byly poskytnuty. Za tímto účelem je oprávněn vyzvat daňový subjekt k předložení dokladů či informací potvrzujících údaje tvrzené v přihlášce. Daňový subjekt nesplní svou důkazní povinnost tím, že předloží jakékoliv dokumenty. Musí se jednat o důkazní prostředky, které objektivně prokazují skutečnosti uvedené v přihlášce k registraci. Splní-li daňový subjekt tuto povinnost, rozhodne správce daně v souladu s § 129 odst. 1 daňového řádu o tom, že daňový subjekt registruje. Bude-li mít správce daně pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků předložených daňovým subjektem, ve výzvě mu sdělí, na základě jakých skutečností k tomuto závěru dospěl, aby měl daňový subjekt možnost na tato zjištění adekvátně reagovat, případně doplnit dokazování. Nevyvrátí-li daňový subjekt sdělené pochybnosti, správce daně v souladu s § 129 odst. 1 daňového řádu rozhodne o zamítnutí registrace daňového subjektu.

[25] V projednávané věci byl správce daně povinen před zápisem stěžovatele do registru plátců DPH ověřit, zda splnil zákonem stanovené podmínky. V prvé řadě bylo nutné ověřit, zda mu svědčí postavení osoby povinné k dani, tj. zda vykonává ekonomickou činnost (§ 5 zákona o DPH). Dále bylo nutné ověřit, zda uzavřel smlouvu o společnosti, zda je společníkem této společnosti osoba, která je (či se stala) plátcem daně a zda společně s tímto plátcem daně v rámci společnosti uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně či to má v úmyslu [§ 6a písm. b) zákona o DPH]. Pokud by stěžovatel splnil uvedené podmínky, správce daně by byl povinen jej jako plátce DPH registrovat.

[26] Ze správního spisu plynou následující skutková zjištění. Stěžovatel podal dne 26. 8. 2016 přihlášku k registraci dle § 6a písm. b) zákona o DPH, kterou téhož dne doplnil o smlouvu o společnosti uzavřenou dne 1. 8. 2016 mezi ní a dalšími osmi korporacemi za účelem společného provozování jejich podnikatelské činnosti a o smlouvu o vedení bankovního účtu (pro společnost Folesion s. r. o.). Dle smlouvy o společnosti se společníci o dosažení společného účelu přičiňují dle svých možností stejnou měrou, a to především v rámci jimi cílené ekonomické činnosti – u stěžovatele šlo o poskytování ekonomického, účetního a obchodního poradenství. Stěžovatel se na majetku, zisku a ztrátě společnosti měl podílet v rozsahu 5 %. Správcem společných věcí a majetkových záležitostí byla určena korporace Folesion s. r. o. Stěžovatel v přihlášce uvedl obrat za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců ve výši 0 Kč; v přihlášce neuvedl žádný bankovní účet, který by používal pro ekonomickou činnost (uvedl pouze účet společnosti Folesion s. r. o.).

[27] Správce daně stěžovatele výzvou ze dne 20. 9. 2016 vyzval k odstranění pochybností v registračních údajích. Jeho pochybnosti se primárně týkaly toho, zda a jak stěžovatel uskutečňuje či bude uskutečňovat ekonomickou činnost, tedy zda je osobou povinnou k dani dle § 5 zákona o DPH, a zda je společníkem společnosti, v jejímž rámci uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s plátcem.

[28] Ve vyjádření k výzvě ze dne 28. 9. 2016 stěžovatel uvedl, že má v rámci společnosti zajišťovat poskytování ekonomického, účetního a obchodního poradenství. V rámci uskutečněných zdanitelných plnění zajišťoval v srpnu 2016 kupříkladu realizaci ekonomického poradenství pro Advokátní kancelář HAJDUK & Partners s. r. o. Jako důkaz k tomuto tvrzení navrhl podané kontrolní hlášení a příslušnou fakturu. Dále uvedl, že má jednoho zaměstnance, ke své činnosti využívá movitý majetek jednatelů na základě bezplatné výprosy, disponuje finančními prostředky ve výši cca 100.000 Kč a spolupracuje se subjekty CZ01919270, CZ25361821, CZ2782120, CZ63322625. Stěžovatel k vyjádření přiložil fakturu č. FVC16001 na 18.150 Kč vydanou společností Folesion Company společnosti Advokátní kancelář HAJDUK & Partners s. r. o. za ekonomické poradenství, kontrolní hlášení za období srpen 2016 podané společností Folesion s. r. o. (ve kterém je mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními evidováno plnění na základě faktury č. FVC16001, základ daně 15.000 Kč, daň 3.150 Kč), příkazní smlouvu o poskytování účetního, daňového a ekonomického poradenství uzavřenou mezi společností Folesion

Company a společností H&P Account Tax Consulting a. s. a souhlas vlastníka nemovitosti s umístěním sídla stěžovatele.

[29] Z úředního záznamu ze dne 10. 10. 2016 vyplývá, že správce daně dne 3. 10. 2016 provedl místní šetření na adrese sídla stěžovatele. Zjistil, že sídlo se nachází v panelovém domě, ve vchodu jsou umístěny schránky a na jedné je soupis firem, mezi nimiž byla uvedena i stěžovatelova firma. Na zvonění nikdo nereagoval.

[30] K podanému odvolání stěžovatel přiložil fakturu č. FVC16005 na 18.150 Kč vydanou společností Folesion Company společnosti Advokátní kancelář HAJDUK & Partners s. r. o. za ekonomické poradenství. K doplnění odvolání ze dne 15. 5. 2017 pak přiložil fakturu č. FVC17006 vystavenou téhož dne na částku 3.025 Kč společností Folesion Company korporaci H&P Account Tax Consulting a.s.

[31] Soud se s posouzením věci provedeným daňovými orgány ztotožňuje. Stěžovatelem předložené listiny vůbec neprokazují naplnění hned první zákonné podmínky pro registraci k DPH, tedy že stěžovatel je osobou povinnou k dani. Předložené faktury, příkazní smlouva ani smlouva o společnosti nemohou být oporou pro závěr, že stěžovatel vykonával ekonomickou činnost, resp. že ekonomické poradenství, za které byly faktury vystaveny, poskytl právě stěžovatel. Tři předložené faktury byly vystaveny přímo společností Folesion Company a nijak z jejího obsahu nelze ověřit, že ekonomické poradenství, které bylo fakturováno, vykonal právě stěžovatel.

[32] Stěžovatel ani nespecifikoval, v čem měla jeho ekonomická činnost spočívat. Obecné tvrzení o poskytování ekonomického poradenství a spolupráci s dalšími subjekty nejsou s to prokázat, zda vůbec nějakou činnost vykonával a jaká byla případně její skutečná podstata. Skutečnost, že ve smlouvě o společnosti bylo v případě stěžovatele uvedeno, že se zavazuje na chodu společnosti podílet především poskytováním ekonomického, účetního a obchodního poradenství, nesvědčí o tom, že stěžovatel takovou činnost skutečně prováděl, či se k jejímu provádění alespoň chystal. Pochybnosti o probíhající či připravované ekonomické činnosti utvrzuje také neexistence vlastního bankovního účtu stěžovatele a nulový obrat.

[33] Soud proto souhlasí se žalovaným a městským soudem, že stěžovatel neprokázal zákonem stanovené podmínky pro registraci k DPH. Nepředložil dokumenty, ze kterých by bylo možné usuzovat na to, že provádí ekonomickou činnost v oblasti ekonomického poradenství, resp. se na ni alespoň připravuje, ať už sám či v rámci společnosti Folesion Company.

[34] Není pravdou, že městský soud trval na tom, aby stěžovatel uskutečňoval ekonomickou činnost samostatně (mimo společnost Folesion Company). Naopak argumentace soudu (stejně jako správních orgánů) byla postavena na tom, že stěžovatel měl prokázat (a neprokázal), že je vůbec osobou povinnou k dani, tedy že vůbec nějakou činnost vykonává, a to ať již mimo společnost, nebo v jejím rámci. Jak již bylo shora uvedeno, stěžovatel neprokázal výkon jakékoli činnosti.

[35] Soud neshledal důvodnou ani námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku, kterou stěžovatel spatřuje v nevypořádání žalobní argumentace obsažené v bodech 13 až 16 žaloby. Městský soud se žalobní námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pro nesrozumitelnost (vnitřní rozpornost) zabýval v bodu 33 rozsudku. Stěžovatel pouze obecně namítá, že soud ohledně této vady nesprávně uzavřel, že se o vnitřní rozpor nejedná. K takto povšechně uplatněné námitce proto Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud správně uzavřel, že rozhodnutí správních orgánů byla jednoznačně založena na závěru o nesplnění zákonných podmínek pro registraci (stěžovatel neunesl důkazní břemeno stran jejich naplnění), nikoli pro podvodné jednání, a netrpí tedy vadou nesrozumitelnosti.

[36] Nad rámec nutného odůvodnění soud připomíná, že registrační řízení je svou povahou řízením jednoduchým a formalizovaným, v podstatě založeným na posouzení správnosti a úplnosti registračních údajů. V souzené věci stěžovatel podal žádost o registraci k DPH dne 26. 8. 2016, správce daně o ní rozhodl dne 6. 11. 2016, rozhodnutí o odvolání žalovaný vydal až dne 13. 10. 2017. Takový postup v registračním řízení byl v příkrém rozporu se zásadou rychlosti řízení a povinností správce daně postupovat bez zbytečných průtahů (srov. § 7 odst. 1 daňového řádu). Tato okolnost ovšem nic nemění na závěrech soudu ohledně důvodnosti podané kasační stížnosti.

[37] Soud závěrem konstatuje, že mu neunikla změna právní úpravy, ke které došlo v průběhu řízení před daňovými orgány. Zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, byl totiž § 6a zákona o dani z přidané hodnoty s účinností od 1. 7. 2017 bez náhrady vypuštěn. Žalovaný tedy rozhodoval již za účinnosti této právní úpravy. Nicméně rozhodnutí správce daně, resp. žalovaného, o registraci plátce DPH je svou povahou deklaratorní (srov. rozsudek SDEU ze dne 22. 12. 2010, *Dankowski*, C-438/09, a shodně rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 - 33, č. 3124/2014 Sb. NSS). Správce daně tedy osvědčuje, zda k určitému okamžiku byly splněny zákonem předvídané podmínky pro registraci. Daňové orgány tedy nepochybily, pokud postupovaly podle dosavadní právní úpravy. Správnost jejich postupu osvědčuje též to, že § 6a zákona o DPH je ustanovením hmotněprávním (zakotvujícím podmínky registrace společníků společnosti k DPH). Vzhledem k tomu, že zákon č. 170/2017 Sb. neobsahuje žádné zvláštní přechodné ustanovení dopadající na zahájená registrační řízení, bylo nutno vycházet z obecného principu – zákazu retroaktivity a v zahájeném registračním řízení aplikovat dosavadní hmotněprávní úpravu.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Soud vzhledem ke shora uvedenému dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

[39] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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

V Brně dne 5. prosince 2018

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu