

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **St.Kynzl, spol. s r. o.,** se sídlem Havelská 494/31, Praha 1, zastoupená Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní se sídlem Komenského 87/3, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 2. 2015, č. j. 5545/15/5200-20441-704561, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2017, č. j. 8 Af 31/2015 – 147,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2017, č. j. 8 Af 31/2015 – 147, **se zrušuje** a věc **se vrací** Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně dne 14. 1. 2014 požádala prostřednictvím vyplněného formuláře o registraci k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ke dni 31. 12. 2013 z důvodu účasti na sdružení, ve kterém se mělo uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet DPH, s jinými osobami povinnými k této dani. Finanční úřad pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 30. 6. 2014, č. j. 4347340/14/2001-05802-108629 (dále jen „správce daně“ a „prvostupňové rozhodnutí“), žádost žalobkyně o registraci zamítl. K odvolání žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že ve výrokové části nahradil odkazem na § 129 odst. 4 a 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ustanovením § 129 odst. 3 písm. c) téhož zákona, ve zbytku prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

[2] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, které Městský soud v Praze v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „městský soud“ a „napadený rozsudek“) vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil. V odůvodnění uvedl, že z prvostupňového rozhodnutí bylo i přes jeho stručnost patrné, na základě jakých důvodů správce daně rozhodl o zamítnutí registrace k DPH. Vadou tohoto rozhodnutí bylo, že se opíralo o chybně vymezenou právní úpravu, nicméně žalovaný správnou právní kvalifikaci uvedl a odůvodnění prvostupňového rozhodnutí této právní kvalifikaci odpovídalo. Pro žalobkyni proto vydání napadeného rozhodnutí nemohlo představovat překvapení, neboť z obou rozhodnutí bylo zřejmé, jaké pochybnosti orgány finanční správy měly a na základě jakých skutečností registraci k DPH zamítly.

[3] Orgány finanční správy rovněž nejednaly šikanózně, když po žalobkyni požadovaly, aby společně s přihláškou k registraci nebo následně na výzvu správce daně předložila doklady potvrzující, že je účastníkem sdružení, ve kterém se uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet DPH. Žalobkyně smlouvu o sdružení ani jiný doklad společně s přihláškou nepřiložila, proto byla vyzvána k nápravě. První výzva ze dne 24. 1. 2014 byla na hranici přezkoumatelnosti, nicméně druhá výzva ze dne 14. 4. 2014 již srozumitelně vyjádřila, jaké pochybnosti správce daně má a co je třeba doložit k jejich odstranění. Pokud žalobkyně tvrdila, že její povinnost být registrována jako plátce DPH vyplývá z toho, že je členem sdružení, pak bylo zcela namístě po ní požadovat doložení této skutečnosti.

[4] Důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí městským soudem bylo, že žalobkyně tvrdila vznik zákonné povinnosti být registrována jako plátce DPH a svou zákonnou povinnost podáním přihlášky splnila. Orgány finanční správy nemohly žalobkyni registraci odepřít s odůvodněním, že nedoložila tvrzené skutečnosti, neboť se nejednalo o dobrovolnou registraci. Z moci úřední si měly obstarat všechny potřebné podklady, a to nikoliv pouze od žalobkyně, a teprve na základě nich rozhodnout. Protože tak orgány finanční správy nepostupovaly a nesprávně vyložily § 129 odst. 3 písm. c) daňového řádu, zatížily přezkoumávaná rozhodnutí vadou nesrozumitelnosti. Pro úplnost pak městský soud odkázal i na výzvu ze dne 14. 4. 2014, kterou byla žalobkyně poučena o případné sankci za její neuposlechnutí, nicméně ze správního spisu neplynulo, že by sankce za účelem vynucení poskytnutí potřebných informací byla udělena.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

[5] Proti napadenému rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy namítá nesprávné právní posouzení městským soudem a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[6] Podle stěžovatele je účelem dotčené právní úpravy zajistit, aby se všichni členové sdružení stali plátci DPH. Pokud je plátcem jeden ze členů, ostatní mají zákonnou povinnost požádat o registraci k DPH. U povinné registrace musí mít správce daně najisto postaveno, a nikoliv pouze v rovině tvrzení daňového subjektu, z jakých důvodů má být žadatel plátcem daně a od jakého data. V posuzovaném případě nebylo náležitě doloženo, že žalobkyně zákonnou registrační povinnost měla, neboť informaci uvedenou v přihlášce

o účasti ve sdružení na výzvu správce daně nepotvrdila. Ustanovení § 128 odst. 1 daňového řádu správci daně ukládá, aby prověřil údaje uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci bez ohledu na to, zda se jedná o povinnou nebo dobrovolnou registraci k DPH. V případě pochybností daňový subjekt vyzve k doplnění údajů. Žalobkyně tak měla povinnost doložit tvrzení, že jí vznikla zákonná povinnost k registraci, a správce daně měl právo od ní doložení žádat. Konkrétně byl oprávněn požadovat prokázání tvrzení, že sdružení existuje a že žalobkyně je jeho členem. Rovněž v pokynech k vyplnění tiskopisu přihlášky k registraci bylo uvedeno, že má daňový subjekt společně s přihláškou doložit smlouvu o sdružení či jinou obdobnou smlouvu, pokud uvádí jako důvod k registraci účast ve sdružení.

[7] K městským soudem tvrzené povinnosti správce daně zjišťovat podstatné skutečnosti z moci úřední stěžovatel uvádí, že bez součinnosti žalobkyně takové zjištění nebylo možné, neboť sdružení nemělo právní subjektivitu, nezapisovalo se do veřejného rejstříku a žalobkyně v přihlášce neuvedla žádné členy sdružení, tudíž správce daně nemohl kontaktovat jiného člena sdružení či jiný správní orgán nebo rejstříkový soud, aby si obstaral další informace. Žalobkyně byla zároveň nově vzniklou, pro správce daně neznámou společností (vznik dne 20. 12. 2013, žádost o registraci ke dni 31. 12. 2013). Vzhledem k nedostatku součinnosti žalobkyně nemohl správce daně ověřit, jakého sdružení je nebo se stává členem (resp. zda sdružení vůbec existuje) a zda některý ze členů je plátcem DPH. Následek nevyhovění výzvě dle § 128 odst. 1 daňového řádu v podobě neunesení důkazního břemene je pak upraven v § 129 odst. 3 písm. c) daňového řádu. V pokynech pro vyplnění tiskopisu je také uvedeno ke kolonce 12 „účastník sdružení“, ve které žalobkyně vyplnila „ano“, že je nutno doložit smlouvu o sdružení. Závěr městského soudu je chybný, neboť správce daně udělal vše, aby dostál své povinnosti zjistit všechny podstatné skutečnosti.

[8] Oporu pro svůj postup žalovaný nachází i v judikatuře Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SD“), která dovodila, že je povinností členských států zaručit pravdivost zápisů do registru osob povinných k dani za účelem zajištění řádného fungování systému DPH. Členské státy také mohou legitimně přijmout opatření za účelem zabránění zneužití daňových identifikačních čísel (dále jen „DIČ“). Přímý účinek na předmětnou věc má i čl. 22 nařízení Rady Evropské unie ze dne 7. 10. 2010, č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějšího přepracování (dále jen „nařízení č. 904/2010“). Stěžovatel také nesouhlasí s názorem městského soudu, že první výzva ze dne 24. 1. 2014 nesplňovala minimální požadavky, neboť vyzývala žalobkyni k doložení dokladů, které by prokázaly povinnost registrace k DPH. Pro posuzovanou věc je též nepodstatné, zda byla žalobkyně sankcionována za nesplnění povinnosti uposlechnout výzvu správce daně.

[9] Podle vyjádření žalobkyně je odmítnutí registrace k DPH důsledkem agresivního přístupu finanční správy, který způsobil neadekvátní zdržení registračního řízení. Správce daně může prověřit údaje uvedené v přihlášce a v případě pochybností vyzvat daňový subjekt k doplnění, ze správního spisu však žádné konkrétní pochybnosti neplynuly. Stěžovatel také neuvedl, proč má registrační řízení takové výsadní postavení, že se tvrzení daňového subjektu (uvedené na standardizovaném formuláři finanční správy) *a priori* považuje za nedostačující. Je běžnou praxí orgánů finanční správy na základě tvrzení

daňových subjektů vyměřovat daň či vracet přeplatky, aniž by byla tvrzení uvedená v daňových přiznáních všechna prověřena. V rámci registračního řízení rovněž nelze argumentovat ochranou systému DPH před vstupem osob, které by chtěly systém zneužít, neboť orgány finanční správy nejsou schopny rozpoznat tuto skutečnost v registračním řízení. K odepření registrace k DPH musí mít dle judikatury SD finanční správa dostatečné důkazy umožňující nabýt podezření, že přidělené DIČ bude užíváno podvodným způsobem. Žalobce je od ledna 2014 plátce DPH a podává pravidelně daňová přiznání, proto je vyvráceno, že by DIČ využil k podvodným účelům. Postup orgánů finanční správy pak fakticky vede k tomu, že nedobrovolným plátcům DPH je umožněno, nereagují-li na výzvy správce daně, vyhnout se registraci k DPH.

[10] Žalobkyně dále namítá, že přihlášku k registraci k DPH lze podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí (dále jen „ministerstvo“), přičemž obsah tiskopisu není stanoven zákonem, ale určuje si ho ministerstvo samo dle momentální potřeby. Žalobkyni tak svědčí legitimní očekávání, že pokud podá přihlášku k registraci a uvede všechny informace, které jsou obsahem standardizovaného formuláře, je její povinnost splněna a nebude správcem daně bezdůvodně obtěžována vyžadováním doplnění. Mezi povinnými přílohami ve formuláři přitom smlouva o sdružení uvedena není. Zákonná povinnost registrace k DPH členů sdružení (je-li některý člen plátcem DPH) platí již několik let, ministerstvo proto mohlo registrační formulář změnit a smlouvu o sdružení zařadit mezi povinné přílohy, případně přidat kolonky, do kterých by daňový subjekt mohl vyplnit další členy sdružení. Jelikož tyto náležitosti formulář neobsahuje, nelze jejich neuvedení klást k tíži žalobkyně. Nově uplatněnou skutečností (až v kasační stížnosti) je pak obsah pokynu pro vyplnění formuláře k registraci, kde je ke kolonce 12 (účast na sdružení) uvedeno, že je nutno doložit smlouvu o sdružení či jinou obdobnou smlouvu. Pokud by tato povinnost měla být uložena přímo formulářem, jedná se o postup, který je v současnosti předmětem řízení před Ústavním soudem. Zástupkyně žalobkyně ze své praxe ví, že jiné subjekty jako členové sdružení smlouvu přikládat nemusely. Pokud by správce daně měl opravdové pochybnosti, mohl u žalobkyně provést místní šetření nebo zahájit daňovou kontrolu. Přestože správci daně nebyla žalobkyně známa a nevěděl nic bližšího o její činnosti, tak byla na základě téže přihlášky registrována k dani z příjmu. K otázce výzev žalobkyně sděluje, že na první z nich nereagovala a podala proti ní stížnost. Nereagovala ani na druhou, neboť ji považovala za neurčitou a formalistickou. Zdůraznila, že registrační povinnost má pouze evidenční charakter.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti. Konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské vzdělání, jež je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

[12] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž

by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku a shledal, že ten netrpí žádnými z nedostatků zakládajících nepřezkoumatelnost.

[14] Jádrem sporu bylo posouzení průběhu registračního řízení k DPH. Dle § 6a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. 12. 2013, je osobou povinnou k dani osoba, která *„a) uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s jinými osobami povinnými k dani na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, je plátcem ode dne, kdy se stal plátcem kterýkoli z ostatních účastníků sdružení, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve*, nebo *b) uzavře smlouvu o sdružení nebo jinou obdobnou smlouvu s plátcem ke společnému uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, je plátcem ode dne uzavření této smlouvy*.“ Sdružením je míněno uskupení osob bez právní subjektivity dle § 829 zákona č. 40/1964 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2013. S účinností od 1. 1. 2014 došlo k novelizaci § 6a zákona o dani z přidané hodnoty (v souvislosti s rekodifikací soukromého práva) a sdružení bylo nahrazeno institutem společnosti dle § 2716 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

[15] Registrace k DPH může mít dvojí charakter, neboť může být dobrovolná, či povinná. Dobrovolná registrace k DPH dle § 94a zákona o dani z přidané hodnoty má konstitutivní účinky, platné *pro futuro* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2014, č. j. 2 Afs 83/2012 – 48). Povinná registrace dle § 94 téhož zákona má naopak deklaratorní povahu, neboť pouze potvrzuje zákonnou povinnost daňového subjektu být plátcem DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č. j. 10 Afs 329/2016 – 51).

[16] Dle § 128 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty 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 či doplnění. Dle § 129 odst. 3 písm. c) téhož zákona „[s]*právce daně podle povahy věci rozhodne z moci úřední o registraci, nebo o zrušení registrace, pokud je to důvodné a pokud daňový subjekt c) nevyhoví výzvě k odstranění pochybností v registračních údajích*“. Povinnost správce daně koresponduje s povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání či jiných podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Uvedená úprava je v souladu s nařízením č. 904/2010, které si klade za cíl zavést řádné ověřovací postupy s cílem zajistit aktuálnost, srovnatelnost a náležitou kvalitu uvedených informací, a tím zvýšit jejich spolehlivost (viz odst. 12 úvodního odůvodnění tohoto nařízení). V čl. 22 pak nařízení č. 904/2010, na něž poukázal stěžovatel, stanoví: „*S cílem zaručit správcům daně přiměřenou míru jistoty, pokud jde o kvalitu a spolehlivost údajů dostupných prostřednictvím elektronického systému uvedeného v článku 17, přijmou členské státy nezbytná opatření k zajištění toho, aby údaje poskytnuté osobami povinnými k dani a právnickými osobami nepovinnými k dani k identifikaci pro účely DPH podle článku 214 směrnice 2006/112/ES byly dle jejich soudu úplné a přesné. Členské státy zavedou postupy, jimiž se uvedené údaje kontrolují, je-li tak určeno na základě výsledků hodnocení rizika. Tyto kontroly proběhnou v zásadě před identifikací pro účely DPH nebo v případě, že se před identifikací uskutečňují pouze předběžné kontroly,*

nejpozději šest měsíců po ní.“ Povinnost ověřit pravdivost údajů před registrací k DPH potvrdil i Soudní dvůr v rozsudku ze dne 14. 3. 2013, ve věci C-527/11, ve věci Ablessio, v němž uvedl (bod 29): „*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 Soudního dvora ze dne 6. 9. 2012, č. C-273/11 Mecsek Gabona Kft, bod 63).

[17] Nejvyšší správní soud při posouzení věci vyšel z následujících skutkových zjištění. Dne 14. 1. 2014 žalobkyně prostřednictvím standardizovaného formuláře požádala o registraci k DPH. Ve formuláři u kolonky 12 (účastník sdružení) uvedla *ano*. Žádné přílohy k přihlášce nepřiložila. Dne 24. 1. 2014 vydal správce daně výzvu, ve které žalobkyni vybídl, aby doložila doklady, ze kterých bude patrná její zákonná povinnost k registraci. Dne 14. 4. 2014 vydal správce daně druhou výzvu, ve které žalobkyni uložil, aby doložila, jakého sdružení se stala členem, aby mohla být její účast ověřena. Žalobkyně na tyto výzvy jinak než stížností nereagovala, proto správce daně žádost zamítnul. V průběhu odvolacího a následného soudního řízení žalobkyně nijak nedoložila ani neupřesnila, jakého sdružení (společnosti) se měla účastnit a kdo mají být další členové.

[18] 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.

[19] Přihláška k registraci ze dne 14. 1. 2014 obsahovala pouze tvrzení žalobkyně, že je účastníkem sdružení. Správce daně proto vydal dvě výzvy (prvou lze považovat za neurčitou, byť i z ní je požadavek na doložení tvrzených skutečností patrný). V druhé výzvě správce daně srozumitelně a jednoznačně uvedl, že žalobkyně nijak nedoložila, že je členem sdružení. Vyzval ji proto k předložení důkazních prostředků (např. smlouvy o sdružení) k prokázání tohoto tvrzení. Zároveň ji již v této výzvě upozornil, že z úřední povinnosti si podklady nemůže obstarat z veřejně dostupných rejstříků. Žalobkyně nejenom že nedoložila smlouvu o sdružení, ale ani žádným způsobem (ani náznakem) nesdělila, které další osoby jsou členy sdružení. Jelikož sdružení nemělo právní subjektivitu ani se nezapisovalo do žádného veřejného rejstříku, správce daně nemohl vědět, zda existuje a kdo je odkdy členem. Žalobkyně byla novým subjektem, o kterém orgány finanční správy dosud neměly informace, správce daně tak nemohl postupovat z úřední povinnosti při zjišťování podkladů, neboť neměl žádné indicie, jak by je mohl získat. Zamítnutí registrace proto bylo jediným možným důsledkem, neboť nebyla potvrzena zákonná povinnost žalobkyně dle § 6a zákona o dani z přidané hodnoty. V průběhu odvolacího ani soudního řízení žalobkyně svou dřívější nečinnost nijak nenapravila. Ani v tuto chvíli tak není doloženo, jakého sdružení se měla účastnit a kdo byli jeho členové.

Městský soud správně podotkl, že správce daně byl oprávněn ověřit, zda zákonná povinnost registrovat se k DPH žalobkyni vznikla, a za tím účelem ji vyzvat k odstranění pochybností. Chybně však v této situaci učinil odpovědným za potřebná zjištění správce daně. Nejvyšší správní soud dodává, že případné uložení sankce (které nebylo potvrzeno) za neuposlechnutí výzvy ze dne 14. 4. 2014 není pro posouzení věci určující.

[20] K argumentům žalobkyně sděleným ve vyjádření Nejvyšší správní soud uvádí, že správce daně rozhodoval v souladu s vnitrostátní i unijní právní úpravou, a nejednalo se tak o šikanozní postup, neboť pouze ověřoval, zda žalobkyni vůbec zákonná povinnost k registraci k DPH vznikla. Žalobkyně skutečnosti, které sama uvedla v přihlášce k registraci, nijak nedoložila, tudíž zůstalo u tvrzení o členství ve sdružení, které k registraci nepostačuje. Zdržení registračního řízení tak jde především na její vrub. Nesoučinnost daňového subjektu po podání přihlášky nevede k tomu, že zákonná povinnost k registraci zaniká. Daňový subjekt v takovém případě zákonnou povinnost registrace neplní, a jelikož se jedná o důsledek jeho počínání (resp. nespolupráce se správcem daně), může mu být takové jednání kladeno k tíži. Na věc nedopadají ani závěry judikatury SD zabývající se odepřením přidělení DIČ z důvodu předcházení daňovým únikům (již zmíněný rozsudek SD č. C-527/11), neboť v posuzované věci vůbec nebylo prokázáno splnění zákonné podmínky pro registraci. Odlišná praxe orgánů finanční správy, se kterou se měla setkat zástupkyně stěžovatelky, nebyla doložena (například odkazem na konkrétní řízení), proto se Nejvyšší správní soud nemohl touto námitkou více zabývat. Nelze také dovozovat, že žalobkyni svědčilo legitimní očekávání spočívající v tom, že vyplnila standardizovaný formulář, a proto již nemohla být správcem daně vyzvána k doplnění. Ve formuláři uvedla určitá tvrzení, která však daňový subjekt v případě potřeby prokazuje dle § 92 odst. 3 daňového řádu, na což byla žalobkyně upozorněna ve výzvách. Jelikož důkazní břemeno leželo na žalobkyni, nebyl správce daně povinen nařizovat místní šetření či zahajovat daňovou kontrolu. Tento závěr nemůže změnit ani odkaz na pokyn 12 k přihlášce k registraci k DPH, který měl být poprvé uplatněn až v řízení o kasační stížnosti. Pokyn totiž nepředstavuje závazný výklad, ale jedná se o pomůcku k vyplnění tiskopisu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 2 Afs 1/2015 – 49). Z pokynu 12 tak mohla žalobkyně zjistit (ještě předtím, než byla správcem daně vyzvána), že má k přihlášce přiložit smlouvu o sdružení. Stěžovateli nemůže jít k tíži, že argumentace pokynem měla být poprvé uplatněna až v řízení o kasační stížnosti, neboť podává-li kasační stížnost žalovaný, je z povahy věci vyloučen přísný přístup ohledně shody žalobních a kasační námitek uplatňovaný u žalobce, který se stane stěžovatelem.

[21] Nejvyššímu správnímu soudu je rovněž známo řízení probíhající u Ústavního soudu pod sp. zn. Pl. ÚS 19/17, jehož předmětem je zkoumání ústavnosti § 72 odst. 1 a 2 daňového řádu, který ministerstvu financí umožňuje vymezit obsah standardizovaných formulářů. Povinnost žalobkyně prokázání účasti na sdružení plynula přímo z § 92 odst. 3 daňového řádu, nikoliv z obsahu tiskopisu, proto není otázka řešená Ústavním soudem (zda je ústavně konformní ponechat ministerstvu širokou volnost při definování obsahu tiskopisů, nebo je nezbytné nastavit určité mantinely prostřednictvím právního předpisu) stěžejní pro posuzovanou věc. Navíc žalobkyně obdržela řádnou výzvu správce daně, na niž nereagovala. Se žalobkyní lze souhlasit pouze v tom, že obsah formuláře mohl být pro daňové subjekty upraven vhodnějším způsobem (například uvedením kolonek, kam by

mohl daňový subjekt zaznamenat další členy sdružení), nicméně tato skutečnost žalobkyni důkazního břemene nezbavuje. Nejvyšší správní soud tak neshledal důvod pro přerušení řízení dle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že je kasační stížnost důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Městský soud je vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a v souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. února 2018

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu