



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Hygi družstvo**, se sídlem Bořivojova 3130, Teplice, zast. Mgr. Janem Bendou, advokátem se sídlem U Císařských lázní 368/7, Teplice, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 39/61, Ústí nad Labem, ve věci nečinnosti žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 3. 2020, č. j. 15 A 226/2018 – 39,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 3. 2020, č. j. 15 A 226/2018 – 39, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce jako stěžovatel včasnou kasační stížností brojí proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 3. 2020, č. j. 15 A 226/2018 – 39, jímž byla zamítnuta jeho žaloba na ochranu proti nečinnosti žalovaného.

[2] Stěžovatel dne 14. 12. 2017 podal u Finančního úřadu pro Ústecký kraj, územního pracoviště v Teplicích (dále jen „správce daně“) první přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty, v níž požadoval registraci podle § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), ke dni 30. 11. 2017. K výzvě správce daně doložil smlouvu o zajištění provozu výpočetní techniky uzavřenou dne 27. 6. 2017 se společností HUGS HOLDING LLC a bankovní výpisy o přijatých plněních. K písemné výzvě správce daně pak doložil smlouvu o podnájmu včetně dodatků, smlouvu o odborné pomoci, fotografii datacentra a vyrozumění o zápisu údajů o provozovně do živnostenského rejstříku. Správce daně rozhodnutím ze dne 6. 2. 2018, č. j. 259874/18/2514-00510-507778, přihlášku k registraci zamítl. Rozhodnutí bylo opřeno o nesplnění podmínek § 6 odst. 1 zákona o DPH, neboť žadatel nesplňuje podmínku obratu ve smyslu § 4a odst. 1 téhož zákona, konkrétně předložená faktura č. 2017001 se netýkala plnění v tuzemsku, a nemohla proto být započítána do obratu.

[3] Stěžovatel podal dne 5. 3. 2018 odvolání proti rozhodnutí správce daně. Dne 10. 8. 2018 zaslal správci daně druhou přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty, v níž požadoval registrovat podle § 6 zákona o DPH ke dni 31. 7. 2018 a připojil smlouvu o zajištění provozu výpočetní techniky uzavřenou dne 1. 3. 2018 se společností VIENNA CZ, spol. s r. o., a kopie čtyř faktur. Dne 18. 9. 2018 podal k Odvolacímu finančnímu ředitelství podnět k ochraně před nečinností podle § 38 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v němž požadoval rozhodnutí o své druhé přihlášce s tím, že správce daně mu k dotazu sdělil, že jím byla posouzena jako doplnění odvolání proti rozhodnutí o první přihlášce, a proto byla postoupena odvolacímu orgánu. Zdůraznil, že druhá přihláška byla podána z jiných důvodů a takto o ní mělo být rozhodnuto. Tento podnět byl Odvolacím finančním úřadem ze dne 11. 10. 2018, č. j. 45466/18/5100-41454-712447, odložen, neboť k prodlení nedošlo.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[4] Stěžovatel se žalobou podanou u krajského soudu dne 30. 10. 2018 domáhal proti žalovanému Finančnímu úřadu pro Ústecký kraj, územnímu pracovišti v Teplicích vydání osvědčení o registraci plátce daně z přidané hodnoty od 1. 9. 2018. V žalobě konstatoval své dvě přihlášky k registraci a podání podnětu k ochraně před nečinností správce daně a jeho vyřízení nadřízeným orgánem. Podle stěžovatele, pokud žalovaný nevyužil možnosti prověřit údaje ve druhé přihlášce, měl vydat osvědčení o tom, že se stěžovatel stal plátcem DPH ke dni 1. 9. 2018.

[5] Krajský soud v napadeném rozsudku předně zdůraznil, že o registraci k dani z přidané hodnoty se nevydává osvědčení, ale podle § 129 odst. 1 daňového řádu a § 94 a § 95 zákona o DPH rozhodnutí, a z toho dovodil, že žalovaný nemohl být nečinný při vydání osvědčení. Přitom žaloba nevykazovala žádné vady, pro které by musel vyzývat podle § 37 odst. 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“) k nápravě. K poučovací povinnosti soudu ve správním soudnictví poukázal na § 36 odst. 1 s. ř. s. a citoval z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2019, sp. zn. III. ÚS 2634/18. Vzhledem k tomu, že žalovaný nebyl nositelem zákonné povinnosti vydat osvědčení o registraci plátce daně z přidané hodnoty k 1. 9. 2018, žalobu podle § 81 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti popsal průběh řízení před žalovaným a před krajským soudem včetně obsahu veškerých podání a rozhodnutí. Ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu nesouhlasí s tím, že ten ji zamítl jen proto, že v žalobě včetně návrhu na vydání rozsudku bylo místo pojmu „rozhodnutí“ užito pojmu „osvědčení“. Podle stěžovatelova názoru se jedná pouze o chybu v psaní, resp. o výraz kolize mezi pojmy soudního řádu správního a daňového řádu. Ze žaloby je totiž jednoznačně patrné, že se domáhal, aby správce daně osvědčil, že se stěžovatel stal plátcem daně z přidané hodnoty k datu 1. 9. 2018. Soudní řád správní ani občanský soudní řád neřeší chybu v psaní na straně účastníků řízení, ale jen ve vztahu k rozhodnutím soudu. To ovšem neznamená, že taková chyba nemůže vzniknout na straně účastníků řízení. Tak to měl krajský soud posoudit a vycházet ze skutečného obsahu žaloby. Stěžovatel je přesvědčen, že pokud by soud upravil navržený rozsudek tak, aby odpovídal znění zákona, nešlo by o vybočení z jeho nestrannosti ani o úkon ve prospěch žalobce. Požadované osvědčení je sice po formální stránce rozhodnutím podle daňového řádu, ale po faktické stránce je stěžovatel považuje za osvědčení ve smyslu soudního řádu správního. Pokud § 79 s. ř. s. mluví o rozhodnutí a o osvědčení, jedná se o kontext z doby vzniku zákona, kdy se rozhodnutí

pokračování

vykládalo jako akt konstitutivní a osvědčení jako akt deklaratorní. Tak to bylo upraveno i v § 32 a § 33 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Skutečnost, že zákon o DPH od 1. 1. 2009 neuzivá pojem „osvědčení o registraci“, neznamená, že by se po tomto datu osvědčení o registraci k daní z přidané hodnoty nevystavovala. Tato změna totiž souvisí pouze s tehdejší právní řešení situace, kdy nebyla splněna povinnost podat přihlášku včas. Teprve od 1. 1. 2011 daňový řád v § 101 spojuje rozhodnutí s konstitutivním účinkem a osvědčení s deklaratorním účinkem do nově a šířeji koncipovaného pojmu rozhodnutí; v důvodové zprávě je také uvedeno, že rozhodnutí je chápáno jako individuální akt, kterým správce daně ukládá povinnosti a přiznává práva (konstitutivní charakter rozhodnutí), popřípadě autoritativně prohlašuje již existující práva a povinnosti (deklaratorní charakter rozhodnutí). Pokud by žalobní návrh zněl, „*aby vydal rozhodnutí o registraci, ve kterém by osvědčil, že Hygi družstvo je plátcem daně z přidané hodnoty od 1. 9. 2018*“, byl by bezvadný. Naopak pokud by zněl na vydání rozhodnutí, mohla by být žaloba čistě formálně zamítnuta, protože soudní řád správní dává možnost vydat pouze rozhodnutí ve věci samé. Z toho stěžovatel dovozuje, že jde o natolik složitou problematiku, že zamítnutí žaloby pro neznalost hmotněprávní úpravy bylo nepřiměřené, nespravedlivé a neodpovídající platné právní úpravě. Proto navrhuje zrušení napadeného rozsudku a určení nákladů řízení stěžovateli.

[7] Žalovaný nevyužil možnosti podat vyjádření ke kasační stížnosti.

IV. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

IV. 1. Podmínky projednání kasační stížnosti

[8] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná a projednatelná.

[9] Nejvyšší správní soud o ní rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

IV. 2. Posouzení důvodnosti kasačních námitek

[10] Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Stěžovatel svou kasační stížnost výslovně nepodřadil žádnému kasačnímu důvodu, z obsahu kasační stížnosti lze soudit, že namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[11] Podle § 79 odst. 1 s. ř. s. (*ten, kdo bezvýsledně vyčerpá prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může se žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení*). Podle § 80 odst. 3 písm. d) s. ř. s. mezi náležitosti žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu patří návrh výroku rozsudku. Zákon tedy předpokládá, že žalobou se lze domáhat ochrany proti nečinnosti správního orgánu spočívající v nevydání rozhodnutí nebo osvědčení, a soud také při důvodnosti žaloby podle § 81 odst. 2 s. ř. s. uloží správnímu orgánu vydat rozhodnutí nebo osvědčení.

[12] Stěžovatel proti posouzení své žaloby krajským soudem brojí dvojím a v podstatě neslučitelným způsobem. Jednak tvrdí, že se z jeho strany mělo jednat jen o písarskou chybu spočívající v záměně pojmů, jednak že užitý pojem „osvědčení“ má význam rovnající

se deklaratornímu rozhodnutí; v každém případě je názoru, že soud mohl žalobě vyhovět a uložit povinnost registrace.

[13] Předně je třeba konstatovat, že pojmy „rozhodnutí“ a „osvědčení“ nejsou zaměnitelné. Rozhodnutím je třeba rozumět jak rozhodnutí s konstitutivními účinky, tak i rozhodnutí deklaratorní. Společné jim je, že jsou důsledkem určitého správního procesu. Podrobněji se výkladem pojmů „rozhodnutí“ a „osvědčení“ zabývalo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 – 98 (publ. pod č. 2206/2010 Sb. NSS). Tam soud vyslovil: *(o)osvědčení podle doktríny správního práva "úředně potvrzuje skutečnosti, které jsou v něm uvedeny. Na rozdíl od deklaratorního správního aktu se osvědčení vydává v případech, kdy není třeba autoritativního zjištění (kdy není o věci pochybnost nebo spor a kdy není zapotřebí ani jinak použít správního uvážení nebo vyložit neurčitý pojem - osvědčují se skutečnosti úředně zřejmé, zpravidla z vnitřních zdrojů vykonavatele veřejné správy, který osvědčení vydává). (...) Proti osvědčení se nelze bránit žádným formálním opravným prostředkem, nýbrž důkazem opaku.*“ (Dušan Hendrych a kol., *Správní právo. Obecná část*, 6. vyd., C. H. Beck, Praha 2006, str. 267, marg. č. 301). *Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Ans 8/2005 - 165, publ. pod č. 981/2006 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, sice zdůraznil, že "[t]eoretickou úvahu, že osvědčení se vydává tam, kde o věci není sporu, nelze absolutizovat a spíše je na místě ji vykládat tak, že jde o věci, o něž by nemělo být sporu, nebo o věci, o kterých zpravidla nemůže být sporu; v opačném případě by totiž § 79 odst. 1 s. ř. s. v části, v níž umožňuje brojit proti nevydání osvědčení, postrádal smysl. Důraz je naopak zapotřebí položit na to, že osvědčení je úředním potvrzením skutečností, které jsou v něm uvedeny (...).*“ (...) *Rozšířený senát má za to, že klíčové rozlišovací kritérium mezi osvědčením a deklaratorním rozhodnutím vsutku spočívá v tom, zda je o akt pohybuující se v rovině skutkové (o akt potvrzující sice úředně, avšak nezávazně, neboť vyvratitelně, určité skutečnosti), anebo o akt normativní (závazně stanovící, že určitá osoba má, anebo naopak nemá určitá práva nebo povinnosti).*

[14] Pojem osvědčení užívaný v § 79 odst. 1 s. ř. s. tak není žádným reliktem minulosti odpovídajícím době přijetí zákona, osvědčení se vyskytují v různých právních předpisech dosud a postup při jejich vydání upravuje zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, v části čtvrté (§ 154 - 157).

[15] Stěžovatel podle svého tvrzení podal (druhou) přihlášku k dani z přidané hodnoty a učinil tak s poukazem na § 6 zákona o DPH. 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 zvláště složitých případech může tuto lhůtu prodloužit nejbližší nadřízený správce daně. V případě, že rozhodne v souladu s přihláškou k registraci, rozhodnutí neodůvodňuje. V případě, že jsou splněny podmínky pro registraci a přihláška není podána, rozhodne správce daně podle odst. 3 téhož ustanovení o registraci z moci úřední. Od účinnosti daňového řádu tedy není pochyb o tom, že o přihlášce k registraci se rozhoduje formou rozhodnutí.

[16] Zbývá tak posoudit, zda žaloba podaná stěžovatelem byla natolik jednoznačná, že nevyžadovala bližšího upřesnění, a zda bylo důvodné její zamítnutí jen proto, že se domáhala vydání osvědčení. Stěžovatel svůj návrh považuje za písařskou chybu, která by měla být odstranitelná, nebo by k ní nemělo být přihlíženo. Je pravdou, že ve vztahu k „písařské chybě“ procesní předpisy výslovně upravují její řešení pouze v rozhodnutích orgánů rozhodnutí vydávajících. Ve smyslu těchto předpisů lze však to, co se rozumí písařskou chybou, vykládat i v jiných případech, tedy tak, že se jedná o chyby v psaní či počítání nebo o jinou zřejmou nesprávnost. Je otázkou významu takové chyby v procesním úkonu, zda je třeba ji odstranit, protože brání dalšímu postupu soudu či jej činí nejednoznačným, nebo zda je chyba natolik jednoznačná, že k ní není třeba přihlížet. V daném případě se nesprávný pojem objevuje i v petitu žaloby, jímž je soud vázán; proto nelze dospět k závěru, že se jedná o nevýznamné pochybení, na které není třeba brát zřetel, resp. jež lze vnímat ve správném významu bez ohledu na užitý termín. Druhou alternativou pak je, že se jedná o zřejmou nesprávnost, kterou je třeba v zájmu

pokračování

průběhu dalšího řízení řešit. Z textu žaloby by tedy muselo být zřejmé, že žalobce nesprávně užil právní pojem, který je rozhodný pro věc, což by mohlo být patrné např. z nejednotného užívání pojmů „rozhodnutí“ a „osvědčení“, z rozporu užitého pojmu v porovnání s ustanoveními odkazovaného právního předpisu či z rozporu důvodů žaloby s navrhovaným petitem. Žaloba začíná popisem podání učiněných stěžovatelem a reakcí správce daně či odvolacího orgánu. V této části (odst. 4) stěžovatel konstatuje své podání podle § 38 daňového řádu, jímž se obrátil na nadřízený orgán žalovaného. Zde uvádí, že správce daně měl rozhodnout podle § 129 odst. 1 daňového řádu. Poté v odst. 6 a 8 dodává, že jeho druhá přihláška byla samostatnou přihláškou, a nikoliv doplněním odvolání, a že mu mělo být vydáno osvědčení o registraci, neboť podmínky pro registraci splnil. Z toho je zřejmé, že stěžovatel v žalobě užíval obou pojmů ve shodném významu a zejména že jeho cílem bylo dosáhnout uznání splnění podmínek pro registraci. Z textu žaloby tedy krajský soud mohl zjistit, že se stěžovatel dopustil nepřesnosti ve svém vyjádření, v čem spatřuje nečinnost žalovaného a vydání jakého rozhodnutí požaduje po soudu. V tom případě bylo na místě, aby krajský soud postupoval podle § 37 odst. 5 s. ř. s. a vyzval žalobce k opravě nebo odstranění vad žaloby. Takový postup není nepřipustným zvýhodněním jednoho z účastníků oproti druhému. Naopak zamítnutí žaloby se jeví příliš formalistickým.

[17] Krajský soud tedy posoudil stěžovatelovu žalobu nesprávně. V dalším řízení je proto třeba jej vyzvat k odstranění zjištěných nesprávností a při vyhovění výzvě žalobu věcně projednat. Je třeba také věnovat pozornost tomu, zda o stěžovatelem podaném odvolání proti rozhodnutí o první přihlášce, jehož součástí se zřejmě stala druhá přihláška jako doplnění odvolání, nebylo v mezidobí rozhodnuto a zda se toto rozhodnutí mezitím nestalo předmětem soudního přezkumu podle § 65 an. s. ř. s.

V. Závěr a náhrada nákladů řízení

[18] Krajský soud pochybil v posouzení žaloby a v důvodech napadeného rozsudku; tím naplnil stěžovatelem tvrzenou kasační námitku. Kasační stížnost stěžovatele je důvodná, a proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věta první zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 4 téhož ustanovení vázán právním názorem výše vysloveným.

[19] O náhradě nákladů kasačního řízení rozhodne podle § 110 odst. 3 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 12. února 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu