



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉ NEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **B. V.**, zastoupeného Mgr. Pavlem Otípkou, advokátem se sídlem Poštovní 1794/17, Ostrava – Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 10. 2007, čj. 249/07-1301-803479, a ze dne 12. 11. 2007, čj. 6613/07-1301-800230, ve znění rozhodnutí ze dne 6. 12. 2007, čj. 14076/07-1301-800230, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 5. 2008, čj. 22 Ca 399/2007 - 27,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. 1.

Finanční úřad Ostrava I (správce daně) zastavil rozhodnutím ze dne 20. 9. 2006, čj. 172553/06/388913/3412, podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), řízení ve věci daňových přiznání k dani z přidané hodnoty podaných žalobcem za zdaňovací období leden až srpen roku 2004. Žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 10. 2007, čj. 249/07-1301-803479, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně.

I. 2.

Správce daně dodatečně vyměřil žalobci rozhodnutím ze dne 27. 3. 2007, čj. 74285/07/388913/3412, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2003 ve výši 1 169 465 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 11. 2007, čj. 6613/07-1301-800230, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru. Rozhodnutím ze dne 6. 12. 2007, čj. 14076/07-1301-800230, žalovaný opravil výrok rozhodnutí o odvolání spočívající v chybném označení příslušného správce daně.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobami u Krajského soudu v Ostravě, který usnesením vyhlášeným při ústním jednání dne 7. 5. 2008 spojil řízení o žalobách ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 7. 5. 2008, čj. 22 Ca 399/2007 - 27, žaloby zamítl.

Krajský soud neshledal důvodnými žalobní námitky vztahující se k rozhodnutí o zrušení registrace žalobce k dani z přidané hodnoty (dále rovněž jako „DPH“) a jemu předcházejícímu řízení. Proti rozhodnutí žalovaného o zrušení registrace žalobce k DPH ze dne 3. 12. 2003, čj. 159480/03/388913/3412, podal žalobce odvolání až po marném uplynutí lhůty, proto žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 10. 2004, čj. 144081/04/388913/3412, odvolání zamítl. Proti těmto rozhodnutím žalobce v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.) nepodal žalobu, a sám se tak zbavil možnosti jejich přezkumu soudem. Uvedená rozhodnutí jsou z dalšího soudního přezkumu vyloučena a žalobce se již ve vztahu k nim nemůže úspěšně domoci tvrzených práv.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám, podle nichž hodnota věcí v obchodním majetku žalobce, zabavených správcem daně v rámci daňové exekuce, činila ke dni jejich soupisu celkem 5 130 937,91 Kč, přičemž toto zboží bylo v dražbě prodáno za 260 000 Kč. Krajský soud konstatoval, že finanční orgány postupovaly při stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosince roku 2003 v souladu s § 5 odst. 5 daňového řádu, podle něhož se při stanovení daně z přidané hodnoty plátce postupuje u evidovaného obchodního majetku, u něhož byl uplatněn odpočet DPH, tak, že DPH je odvedeno z pořizovací ceny zásob ke dni zrušení registrace. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že exekucí postižené věci žalobce byly následně vydraženy za nižší cenu, než byla jejich pořizovací cena. Pořizovací cena věcí prodaných v dražbě se, s ohledem na plynutí času od jejich soupisu do provedení dražby či s ohledem na jejich charakter, může zásadně odlišovat od ceny dosažené vydražením.

Žalobce nebyl v období od 1. 1. 2004 do 31. 8. 2004 registrovaným plátcem DPH, neboť jeho registrace byla na jeho žádost ke dni 31. 12. 2003 zrušena, a plátcem DPH se stal opětovně až na základě své žádosti ode dne 1. 9. 2004. Žalovaný proto postupoval v souladu s § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu, když odvolání žalobce proti zastavení řízení o daňových příznacích žalobce k dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období zamítl.

III.1

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Stěžovatel především namítl, že se krajský soud řádně nevypořádal s námitkou nezákonného rozhodnutí ve věci zrušení registrace k dani z přidané hodnoty, resp. že tyto námitky vyhodnotil jako nedůvodné. Pokud by správce daně postupoval při ověřování podmínek během řízení o zrušení registrace v souladu s platnou právní úpravou, musel by žádost stěžovatele zamítnout, čímž by odpadl důvod k dodatečnému vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosince roku 2003. Rovněž by tak odpadl i důvod k zastavení řízení ve věcech řádně podaných daňových příznacích k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období ledna až srpna roku 2004. Otázkou zákonnosti postupu správce daně při zrušení registrace k dani z přidané hodnoty se měl krajský soud zabývat, neboť úzce souvisí s rozhodnutím o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty a s dalšími rozhodnutími v této věci, která byla nyní napadena žalobou.

Dále stěžovatel poukázal na základní zásady daňového řízení podle § 2 odst. 1 daňového řádu a namítl, že došlo k jejich porušení, v důsledku čehož byl stěžovatel zkrácen nejen na právech, která upravuje zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), pouze pro registrované plátce DPH, ale byl poškozen zejména následným dodatečným vyměřením daně z přidané hodnoty. Právě pochybení, jehož se dopustil správce daně při vydání rozhodnutí o zrušení registrace k DPH, vedlo v konečném důsledku k dodatečnému vyměření daně z přidané hodnoty. Stěžovatel připustil, že postup správce daně v tzv. režimu po zrušení registrace k DPH byl v souladu s § 5 odst. 5 zákona o DPH, avšak pouze v případě, že by se jednalo o plátce, jemuž byla registrace k DPH po právu zrušena. Pokud k dodatečnému vyměření daně z přidané hodnoty vedlo rozhodnutí, které bylo vydáno v rozporu s § 5 odst. 2 zákona o DPH ve spojení s čl. II bodem 5 zákona č. 322/2003 Sb., byla ze strany správce daně porušena zásada zákonnosti. Za takové situace není podle stěžovatele důležité, že na nezákonnost rozhodnutí o zrušení registrace k DPH upozornil až v době, kdy již uplynula zákonná lhůta k uplatnění řádných opravných prostředků, stejně jako skutečnost, že stěžovatel nebrojil proti rozhodnutí žalovaného o zamítnutí opožděného odvolání žalobou. Na nezákonném rozhodnutí o zrušení registrace k DPH nelze zakládat dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty. Rozdíl v daňových povinnostech k dani z přidané hodnoty při srovnání jeho situace při nezákonném zrušení jeho registrace a situace, v níž registrace k DPH neměla být zrušena, je markantní. Krajský soud se měl proto zabývat otázkou zákonnosti klíčového rozhodnutí, které v konečném důsledku vedlo k dodatečnému vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 1 159 153 Kč za zdaňovací období prosince 2003, namísto vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 41 522 Kč za zdaňovací období, ve kterém byly zásoby zboží vydraženy.

III.2

Žalovaný se ztotožnil s právním názorem krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné. Poukázal na skutečnost, že řízení o zrušení registraci stěžovatele k DPH je nutno považovat za skončené a odkázal na zásadu presumpce platnosti a správnosti správních rozhodnutí. V tomto kontextu žalovaný poukázal i na rozsudky Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 390/2006 a Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2007, čj. 5 Afs 3/2007 - 65.

III.3

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou tvrzené nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nebylo by totiž možné zabývat se hmotněprávní argumentací, pokud by přezkoumávané rozhodnutí krajského soudu neobstálo po stránce formální. Důvody nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu mohou spočívat buď v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popř. v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatel namítl, že krajský soud své rozhodnutí dostatečně neodůvodnil, a nezabýval se otázkou zákonnosti postupu správce daně při zrušení registrace stěžovatele k DPH, přestože toto řízení úzce a bezprostředně souvisí s řízením a rozhodnutími ve věci, která byla napadena žalobou.

Nejvyšší správní soud předesílá, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové nedostatky lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, zjištěné v rozporu se zákonem, nebo není-li zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelné rozhodnutí je rovněž takové rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS).

Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze naopak považovat takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem lze podřadit i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. výše cit. č. 133/2004 Sb. NSS). Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat i ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, a dále taková rozhodnutí, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Afs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS).

V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud konstatuje, že žádná ze shora specifikovaných skutečností, způsobujících nepřezkoumatelnost rozsudku, nenastala, neboť z argumentace rozsudku krajského soudu je zcela zřejmé, proč nepřisvědčil námitkám stěžovatele, z jakých právních úvah vycházel a proč se ztotožnil s právním názorem žalovaného. Ze srovnání výše citované judikatury a kasačních námitek stěžovatele vyplývá, že napadený rozsudek žádnou z forem nepřezkoumatelnosti netrpí. Rozsudek je dostatečně srozumitelný a určitý a krajský soud v něm uvedl úvahy, pro které považoval žalobu za nedůvodnou. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku poukázal na konkrétní důvody vylučující přezkum rozhodnutí o zrušení registrace stěžovatele k DPH, zhodnotil všechny žalobní námitky a uvedl, proč argumentaci stěžovatele nepřisvědčil. Nejvyšší správní soud proto neshledal námitky označující rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelné důvodnými. Ostatně, tyto námitky se jeví spíše jako subjektivní nesouhlas stěžovatele s důvody uvedenými v rozsudku krajského soudu.

Stěžovatel rovněž namítl, že dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosince roku 2003 a rozhodnutí o zastavení řízení o podaných daňových příznacích za zdaňovací období ledna až srpna roku 2004 navazují na nezákonné rozhodnutí o zrušení registrace k DPH. Tvrzená nesprávnost rozhodnutí krajského soudu měla spočívat v tom, že zamítl žalobu, aniž zkoumal podmínky pro vydání rozhodnutí o zrušení registrace k DPH. Pro zrušení registrace k DPH nebyla podle stěžovatele splněna jedna ze zákonných podmínek rozhodných pro zrušení registrace, a to podmínka týkající se výše obrátu.

Nejvyšší správní soud připomíná § 48 daňového řádu, podle kterého se může příjemce rozhodnutí odvolat proti rozhodnutí, s možností následného soudního přezkumu podle § 65 s. ř. s. Takto vymezeným rozsahem přezkumu je vázán rovněž soud, při zachování zásady dispoziční. Stěžovatel se proti rozhodnutí o zrušení registrace k DPH neodvolal, resp. se odvolal

opožděně po téměř devíti měsících od marného uplynutí lhůty podle § 48 odst. 5 daňového řádu. Přestože byl stěžovatel v rozhodnutí o zrušení registrace k DPH řádně poučen o tom, že je proti němu přípustné odvolání, takové odvolání včas nepodal. Stěžovatel závěry ani postup správce daně v řízení o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty přípustnými opravnými prostředky nezpochybnil. Nejvyšší správní soud proto shodně s krajským soudem uzavírá, že rozhodnutí, která mohla být nyní podrobena soudnímu přezkumu, jsou pouze rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podaných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu a rozhodnutí o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty, nikoli však rozhodnutí o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty ve smyslu § 39 odst. 1 zákona o DPH.

Ve vztahu k přezkumu rozhodnutí předcházejících dalším rozhodnutím správce daně, aniž by předcházející rozhodnutí byla samostatně napadena žalobou, Nejvyšší správní soud poukazuje na svou ustálenou judikaturu, ve které (byť ve vztahu k poměru platebních výměrů na daň a platebních výměrů na penále) vymezil hranice takového přezkumu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, čj. 1 Afs 137/2004 - 62, č. 1182/2007 Sb. NSS, a ze dne 20. 12. 2007, čj. 5 Afs 136/2006 - 60, www.nssoud.cz). Závěry vyplývající z citované judikatury jsou analogicky použitelné i v nyní posuzované věci. V řízení proti rozhodnutím, která jsou předmětem stávajícího soudního řízení, tak nelze zásadně přezkoumávat, v souladu s principy zákonnosti a legitimity, jiná než napadená rozhodnutí, pokud zákon nestanoví výslovně jinak. V dané věci je nutné, v důsledku neuplatnění řádného opravného prostředku, ve vztahu k rozhodnutí o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty, vycházet ze zásady presumpce správnosti a platnosti tohoto rozhodnutí. Důsledky této zásady jistě nemusely být stěžovateli známy, i zde však platí zásada *vigilantibus iura* (bdělým náleží práva). V souvislosti s takto nastíněnou procesní odpovědností účastníka daného řízení je nutné upozornit, že to byl stěžovatel, kdo nevyužil pro nápravu údajně nezákonného rozhodnutí možnosti, které mu právní úprava nabízela.

Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že se stěžovatel žalobními námitkami (shodně jako tak činí v kasační stížnosti) dovolával důvodů, které by měly místo spíše v žalobním řízení proti rozhodnutí o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty, nikoliv však v řízení o zastavení řízení o daňových přiznáních a v řízení o dodatečném platebním výměru. K nápravě právních vad pravomocného rozhodnutí o zrušení registrace k DPH měl stěžovatel využít institutu odvolacího a žalobního řízení, neboť takovou možnost mu právní řád umožňoval. Nejvyšší správní soud poznamenává, že sám stěžovatel svým jednáním přispěl k tomu, že měl v konečném důsledku velmi zúžený prostor pro případné námitky proti rozhodnutím, která byla podložena rozhodnutím o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty. Pouze k jeho tíži je tak třeba připsat, že v případě rozhodnutí o zrušení registrace k DPH nevyužil možnosti, kterou mu skýtá postup podle § 48 daňového řádu a následně postup podle § 65 s. ř. s. Za této situace nelze v řízení o dodatečném vyměření daně či v řízení o podaných daňových přiznáních zkoumat nedostatky rozhodnutí, které bylo možné zpochybnit v jiném řízení. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že vytýkáací řízení, které vyústilo v dodatečné vyměření daně, stejně jako řízení o daňových přiznáních za zdaňovací období ledna až srpna roku 2004 a řízení o zrušení registrace k DPH, představují procesně samostatná řízení, přičemž vyčerpáním opravných prostředků v jednom z nich nemůže dojít k současné konzumaci opravných prostředků v řízení druhém. Soudní přezkum za této procesní situace nemůže zpochybňovat správnost závěrů jiných daňových řízení. Nejvyšší správní soud proto neshledal ani tyto námitky důvodnými. Ostatně, stěžovatel sám připustil, že postup správce daně při dodatečném vyměření daně byl ve shodě s úpravou obsaženou v § 5 odst. 5 zákona o DPH, jakkoliv v tomto kontextu zdůraznil, že pouze v případě plátce, jemuž byla registrace zrušena po právu.

Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu zákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. listopadu 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu