

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Marie Turkové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobkyně: **N. J. – K.**, zast. advokátem Alexandrem Petričkem, se sídlem Liberec II, Chrastavská 188/27, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 2. 2003, č. j. 15 Ca 14/01 – 33,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Ca 14/01 – 33 ze dne 26. 2. 2003 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2000, č. j. 3087/150/00, a rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci ze dne 24. 6. 1999, č. j. 115062/99/902/5542, jimiž byla podle § 39 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „daňový zákon“) a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), zamítnuta žádost žalobkyně o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty. Současně navrhovala, aby věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Žalobkyně v podstatě namítala, že u ní nikdy nebyly splněny podmínky k vydání rozhodnutí správce daně o její registraci plátkyní daně z přidané hodnoty, přičemž pouze žádostí o zrušení této předchozí registrace k dani se měla možnost bránit předchozím nesprávným závěrům daňových orgánů.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě naopak setrval na správnosti svého rozhodnutí o registraci žalobkyně plátkyní daně z přidané hodnoty a zdůraznil, že tato i nadále provozuje podnikatelskou činnost společně s Ing. M. K. na základě dohody obdobné smlouvě o sdružení. Podle názoru žalovaného tak vydáním napadeného rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zrušení registrace žalobkyně jako plátkyně daně z přidané hodnoty nedošlo k porušení žádného ustanovení daňového zákona.

Krajský soud v Ústí nad Labem napadeným rozsudkem žalobu zamítl s odůvodněním, že rozhodnutí o registraci žalobkyně plátkyní daně z přidané hodnoty (osvědčení o registraci vydané Finančním úřadem v Liberci dne 26. 4. 1996, č. j. 51242/96/R) nabylo právní moci, neboť odvolání proti němu zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 12. 1996, č. j. 10770/150/96, přičemž Krajský soud v Ústí nad Labem žalobu žalobkyně podanou proti tomuto rozhodnutí věcně neprojednal, naopak řízení o ní zastavil usnesením ze dne 18. 3. 1997, č. j. 15 Ca 54/97 – 13, když dospěl k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí bylo rozhodnutím předběžné povahy, které je ze soudního přezkoumání vyloučeno. Pravomocné rozhodnutí o registraci nebylo tudíž zrušeno rozhodnutím soudu a nebylo zrušeno ani v rámci daňového řízení některým z řádných či mimořádných opravných prostředků, takže je i pro soud závazné. Toto rozhodnutí přitom již není možné podle názoru Krajského soudu v Ústí nad Labem v nyní projednávané věci přezkoumat, neboť řízení o zrušení registrace daně z přidané hodnoty je naprosto odlišné oproti řízení o registraci daňového subjektu plátcem daně. O zrušení registrace totiž může plátce požádat nejdříve po uplynutí určitého časového období, přičemž musí prokázat změnu skutkového stavu oproti původnímu rozhodnutí, spočívající v tom, že důvody pro registraci již neexistují, jak vyplývá z ustanovení § 5 odst. 4 a § 39 odst. 1 daňového zákona. V nyní projednávané věci však žalobkyně vymezila rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí pouze důvody, na jejichž základě považuje za nesprávné rozhodnutí o její registraci plátkyní daně z přidané hodnoty. Žaloba proti napadenému rozhodnutí je totiž naprosto totožná s obsahem žaloby, kterou se domáhala zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného o její registraci. Žalobkyně tedy v podané žalobě proti napadenému rozhodnutí neuvedla vůbec žádné důvody, které by svědčily o změně poměrů odůvodňující zrušení registrace. Z toho krajský soud dovodil, že v nyní projednávané věci namítala žalobkyně pouze skutečnosti svědčící o nesprávnosti rozhodnutí o její registraci plátkyní daně, což je však nepřípustné; naopak nevznesla žádné konkrétní námitky proti napadenému rozhodnutí o zamítnutí žádosti o zrušení registrace daně, a soud za této situace, jsa vázán rozsahem žalobních námitek – v souladu s dispoziční zásadou – nemohl správnost tohoto rozhodnutí z úřední povinnosti přezkoumat. Žalobu tudíž neshledal důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) s. ř. s. Především zpochybňuje správnost závěru soudu, že by v žalobě podané v tomto řízení neuvedla jiné skutečnosti, než v žalobě předchozí, tedy v té, kterou podala v řízení vedeném u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Ca 54/97 a které bylo posléze zastaveno. Z obsahu žaloby je zřejmé, že je v něm zpochybňován obsah rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2000, např. pokud jde o tvrzení žalovaného, že správce daně provedl šetření, kterým řízení doplnil, dokonce, že prováděl šetření místní, když žalobkyně nikdy o takovém šetření nebyla vyrozuměna. V žalobě je též vytýkáno žalovanému, že v napadeném rozhodnutí se dovolává zákonnosti rozhodnutí o registraci žalobkyně jako plátkyně daně z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) též proto, že nebyla zpochybněna v soudním řízení, ačkoliv je zřejmé, že soud se touto zákonností vůbec nezabýval, když přezkumné řízení ve vztahu k rozhodnutí o registraci žalobkyně jako plátkyně daně z přidané hodnoty zastavil pro jeho vyloučení z přezkumu soudem. Stěžovatelka zdůrazňuje, že za situace, když předchozí rozhodnutí nebylo z uvedeného důvodu přezkoumáno (vzdor tomu, že jiné soudy i Ústavní soud zaujaly v obdobných věcech názor opačný), nemá jinou možnost, jak se takovému postupu bránit, neboť platí-li z pohledu soudu fikce nezvratnosti registrace k dani z přidané hodnoty, nelze se bránit jinak, než návrhem na zrušení této registrace. Jestliže však důvody pro registraci

neexistovaly v době, kdy byla z úřední povinnosti registrována, a soud jí tehdy znemožnil vyvrátit skutečnosti tvrzené správcem daně a žalovaným, nemůže než stejnými prostředky a na základě stejných skutečností, které se nezměnily (jsou shodné jako na samém začátku), argumentovat i v tomto řízení. Vyslovuje přesvědčení, že nelze účelově oddělit v tomto řízení důvody, které použil žalovaný při registraci k dani z přidané hodnoty od důvodů, které jej vedly k tomu, že registraci nezrušil, neboť samotné podmínky podnikání se ve svém základu nemohly změnit, a to již jen s ohledem na prostory v nichž stěžovatelka podniká. Jestliže tedy její námitky uplatněné v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně i v žalobě samotné směřovaly k tomu, že nejsou ani v současnosti splněny podmínky registrace plátkyně daně z přidané hodnoty, nemůže obstát závěr soudu prvního stupně o tom, že nevznesla žádné konkrétní námitky proti napadenému rozhodnutí o zamítnutí žádosti o zrušení registrace této daně. Navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 2. 5. 2003 uvádí, že mu nepřísluší se vyjadřovat k důvodům kasační stížnosti směřující proti odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem a k jím zaujatému závěru. Ve věci samé setrvává na odůvodnění svého rozhodnutí ze dne 13. 11. 2000, jehož obsah činí obsahem vyjádření ke kasační stížnosti. Dále v něm zdůrazňuje, že nelze souhlasit s tvrzením stěžovatelky, že správce daně po podání žádosti o zrušení registrace k DPH blíže nezkoumal existenci trvání důvodů této registrace. Žalovaný při posuzování odvolání stěžovatelky totiž zjistil, že daňový spis obsahuje dostatek podkladů pro rozhodnutí o žádosti na zrušení uvedené registrace. Správce daně byl o dalším vývoji podnikatelské činnosti stěžovatelky od data jejího zaregistrování a o skutečnostech s podnikatelskou činností souvisejících informován z dalších daňových a jiných řízení. Mimo jiné v odůvodnění žaloby ze dne 22. 3. 1999 je popsán chod provozovny žalobkyně v roce 1999, který je v podstatě shodný se stavem zjištěným správcem daně při kontrole daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1994. Žalovaný zdůrazňuje, že po podání odvolání stěžovatelkou proti rozhodnutí správce daně ze dne 24. 6. 1999 provedl správce daně šetření, kterým řízení ve smyslu ustanovení § 48 odst. 6 ZSDP doplnil. V jeho rámci byl zástupce stěžovatelky a Ing. K. při ústním jednání vyzván k předložení dokladů prokazujících změny, ke kterým došlo oproti roku 1994. Byly předloženy doklady, které jsou ve spise založeny, přičemž účetní obou podnikatelů, R. B., do protokolu uvedl, jakým způsobem je vedena účetní evidence tržeb obou podnikatelů. Výsledkem šetření bylo zjištění, že předložené smlouvy upravující vztahy mezi pronajímatelem nebytových prostor – J. s., s. r. o., na straně jedné a podnájemci – stěžovatelkou a Ing. K. na straně druhé, jakož i další smlouvy, upravující vztahy mezi oběma podnikateli neosvědčují, že pominuly důvody, na jejichž základě byla stěžovatelka v roce 1996 z moci úřední zaregistrována k DPH. Například podle vyjádření R. B. nedocházelo mezi oběma podnikateli k přeúčtování tržeb v letech 1996 a 1999. Žalovaný poukazuje na ustanovení § 5 odst. 2 ZDPH s tím, že správce daně i v době rozhodování o návrhu na zrušení registrace posoudil podnikání stěžovatelky v kavárně jako uskutečňování zdanitelného plnění společně na základě smlouvy obdobné smlouvě o sdružení, přičemž obdobnost znaků ve smlouvě uzavřené mezi Ing. K. a stěžovatelkou se znaky uvedenými v zákonných ustanoveních upravujících smlouvu o sdružení podle občanského zákoníku spatřoval zejména v tom, že se stěžovatelka a Ing. K. společně přičiňují o dosažení sjednaného účelu, což je výroba pizzy a její prodej v kavárně a svou činnost k dosažení sjednaného účelu vyvíjejí podle pravidel ve smlouvě stanovených. S tímto posouzením se žalovaný ztotožnil. Námitka stěžovatelky, že podkladem jejího podnikání je vydaná koncesní listina a nikoli smlouva o rozdělení provozovny není přitom právně relevantní. Žalovaný se neztotožnil s tvrzením stěžovatelky, že její podnikání v kavárně je podnikáním samostatným a poukázal v této souvislosti na ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, podle něhož se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu, nebo

jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřen stavem formálně právním a liší se od něho. Poukázal na to, že správce daně při provedené daňové kontrole hodnotil rozdělení provozovny jako zcela účelové ve vztahu k dani z přidané hodnoty s tím, že vzniklé dvě provozovny neodpovídají samostatným provozním jednotkám, neboť zde nejsou splněny provozně technické podmínky, ani podmínky pro samostatné vykazování příjmů a výdajů a ani se tak neděje. Dále žalovaný hodnotí obsah smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a Ing. K. z hlediska příslušných ustanovení občanského zákoníku upravujících smlouvu o sdružení a dovozuje, že o takovou obdobnou smlouvu šlo i v jejich případě. Podotýká, že v ustanovení § 28 daňového zákona je taxativně vymezeno, které finanční činnosti jsou osvobozeny od daně z přidané hodnoty. V případě inkasa peněz od zákazníků za prodej výrobků a zboží se nejedná o finanční činnosti ve smyslu v přecházející větě citovaného ustanovení. Krajský soud podle názoru žalovaného správně posoudil problematiku uplatňování výdajů spojených s finančním pronájmem s následnou koupí hmotného majetku. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Po přezkoumání kasační stížnosti Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je důvodná.

Vzhledem k tomu, že stěžovatelka se v kasační stížnosti dovolává důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a písm.b) s. ř. s., je třeba se nejdříve vyjádřit k dopadu těchto ustanovení. Podle písm. a) uvedeného ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, která podle Nejvyššího správního soudu spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní názor, popř. je sice aplikován správný právní názor, ale tento je nesprávně vyložen. Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat též z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Nejvyšší správní soud má za to, že se stěžovatelka úspěšně dovolala důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení), neboť uvedený soud neprávem odmítl věcně přezkoumat napadené rozhodnutí žalovaného, jímž byla zamítnuta stěžovatelčina žádost o zrušení její registrace jako plátkyně k dani z přidané hodnoty. Za této procesní situace se již Nejvyšší správní soud nemusel zabývat tím, zda se stěžovatelka oprávněně dovolávala stížnostního důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud napadené rozhodnutí zrušit), neboť s ohledem na závěr Krajského soudu v Ústí nad Labem, jímž napadené rozhodnutí správního orgánu nepřezkoumal, se stává tento

stížnostní důvod bezpředmětným. Krajský soud se - s ohledem na jím učiněný závěr - již vůbec nezabýval ověřováním způsobu a rozsahu zjišťování skutkové podstaty věci žalovaným či správním orgánem prvního stupně.

Z obsahu správního spisu bylo zjištěno, že stěžovatelka byla dne 26. 4. 1996 rozhodnutím č. j. 51242/96/R zaregistrována správcem daně k dani z přidané hodnoty s účinností od 1. 8. 1994. Stalo se tak na základě kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994, při kterém vycházel správce daně ze zjištění, že stěžovatelka nesplnila povinnost vyplývající z § 5 odst. 1 a 2 daňového zákona, když se nezaregistrovala u Finančního úřadu v Liberci jako plátkyně daně z přidané hodnoty. Správce daně posoudil podnikání stěžovatelky v kavárně „B.“ v Liberci jako uskutečňování zdanitelného plnění společně (s Ing. M. K.) na základě smlouvy obdobné smlouvě o sdružení ve smyslu ustanovení § 5 odst. 2 daňového zákona, a protože za duben, květen a červen roku 1994 došlo k překročení obratu ve smyslu ustanovení § 5 odst. 1 a 2 téhož zákona, zaregistroval z úřední moci stěžovatelku podle § 33 odst. 12 ZSDP k dani z přidané hodnoty. Rozhodnutí (osvědčení) o tomto zaregistrování nabylo právní moci, neboť odvolání stěžovatelky proti tomuto rozhodnutí směřující, zamítl správní orgán druhého stupně, t. j. žalovaný, dne 9. 12. 1996 rozhodnutím č. j. 10770/150/96. Stěžovatelka se tak stala plátkyní daně z přidané hodnoty. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně dne 3. 2. 1997 u Krajského soudu v Ústí nad Labem žalobu, avšak uvedený soud usnesením ze dne 18. 3. 1997, č. j. 15 Ca 54/97 – 13, řízení o ní zastavil, neboť posoudil napadené rozhodnutí žalovaného jako rozhodnutí předběžné povahy, které je podle § 248 odst. 2 písm. e) občanského soudního řádu, ze soudního přezkoumání vyloučeno. Pravomocné rozhodnutí o registraci žalobkyně plátkyní daně z přidané hodnoty nebylo následně zrušeno jiným rozhodnutím soudu a nebylo zrušeno ani v rámci daňového řízení některým z řádných či mimořádných opravných prostředků. Dne 22. 3. 1999 podala stěžovatelka u správce daně žádost o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty, v níž uvedla, že tak žádá „pro pominutí důvodů (ke dni 1. 1. 1995), které byly podkladem k registraci ze zákona podle § 5 odst. 2“. Finanční úřad v Liberci žádosti nevyhověl a registraci k dani z přidané hodnoty stěžovatelky nezrušil. V odůvodnění uvedl, že skutečnosti, pro které byl daňový subjekt správcem daně zaregistrován z moci úřední dne 1. 8. 1994 společně s Ing. M. K. jako sdružení fyzických osob (sdružení překročilo obrat, který zákon předpokládá pro registraci k dani z přidané hodnoty) na základě zjištění vzniklých při daňové kontrole, i nadále trvají, a tudíž nezakládají důvod registraci zrušit. Žalovaný v napadeném rozhodnutí se s tímto závěrem ztotožnil, když poukázal zejména na šetření provedené v provozovně stěžovatelky po podání odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 24. 6. 1999, z jehož výsledků dospěl k závěru, že nepominuly důvody, na základě kterých byla paní J. v roce 1996 z moci úřední zaregistrována k dani z přidané hodnoty.

V žalobě (jejím odůvodnění ze dne 2. 3. 2001) žalobkyně uvedla, že směřuje proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 13. 11. 2000, č. j. 3087/150/00, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci ze dne 24. 6. 1999, č. j. 115062/99/902/5542, jímž se domáhala zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty. Trvala na tom, že není plátcem této daně a připomněla, že možnosti přezkumu této otázky soudem byla zbavena rozhodnutím Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 3. 1997, č. j. 15 Ca 54/97, který řízení zastavil s odůvodněním, že jde o rozhodnutí předběžné povahy, vyloučené z přezkumné pravomoci soudu. Protože nadále trvá její přesvědčení o neexistenci podmínek pro registraci plátcem daně z přidané hodnoty, přičemž tato otázka je základem celého opakovaného sporu s žalovaným i správcem daně, přejala do zdůvodnění své žaloby argumentaci z předchozích návrhů, zejména návrhu na přezkoumání rozhodnutí o jejím zaregistrování. Takto namítala, že byla správcem daně

registrována jako plátkyně daně z přidané hodnoty s odůvodněním, že její příjmy byly navýšeny o tržby Ing. M. K., vzniklé z výroby a prodeje pizz, čímž došlo k překročení výše obratu požadované pro registraci této daně. Tento postup přitom správce daně učinil na základě zjištění, že mezi ní a Ing. K. byla uzavřena dohoda obdobná smlouvě o sdružení, s čímž však není možné souhlasit. Zdůraznila, že s tímto podnikatelem uzavřela smlouvu podnájemní, v níž byly upraveny technické podmínky podnikání dvou samostatných podnikatelských subjektů ve společných prostorách, takže nešlo o smlouvu o sdružení či jinou obdobnou dohodu, neboť jejich zdanitelná plnění nebyla prováděna na společný účet. Navíc se s touto osobou nedělila o hospodářský výsledek, neměla právo rozhodovat o předmětu společné činnosti a nemohla kontrolovat ani jeho hospodaření, což jsou oprávnění příslušející každému z účastníků sdružení. Vybírání peněz jejími zaměstnanci za pizzy prodané v její kavárně přitom nemohlo být považováno za uskutečnění společných zdanitelných příjmů, neboť se jednalo o tržby Ing. K., pocházející z jeho samostatné podnikatelské činnosti. Rovněž tak z žádných provedených důkazů nevyplývá správnost zjištění správce daně, že provozně technické funkce předmětné provozovny neumožňovaly výkon činnosti dvou samostatných podnikatelských subjektů. Rozhodnutím o registraci plátkyní daně z přidané hodnoty tedy došlo k porušení daňového zákona. Podle názoru žalobkyně tak u ní nikdy k tomuto opatření nebyly dány důvody, avšak bez toho, aniž by odkázala na předchozí řízení daňová i zastavené řízení přezkumné, nelze její postoj k nyní přezkoumávanému rozhodnutí popsat. Vyslovila přesvědčení, že nikdy nebyly důvody k jejímu zaregistrování plátcem daně z přidané hodnoty, přičemž pouze žádostí o zrušení registrace má možnost se bránit nesprávným závěrům daňových orgánů.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku poukázal na dispoziční zásadu vyjádřenou v ustanovení § 71 odst. 1 písm. c) a písm. d) odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s., z níž vyplývá, že soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po jejím oznámení s tím, že je povinností žalobce tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit (pokud nejde o případ, kdy soud bez návrhu musí přihlédnout k vadám napadeného rozhodnutí, které vyvolávají jeho nicotnost). Krajský soud vyslovil přesvědčení, že žalobkyně vymezila rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí toliko důvody, na jejichž základě pokládá za nesprávné rozhodnutí o její registraci plátkyní daně z přidané hodnoty, když její žaloba je naprosto totožná s obsahem žaloby, kterou se domáhala zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného o její registraci. Neuvedla však žádné důvody, které by svědčily o změně poměrů odůvodňujících zrušení registrace, jak vyplývá z ustanovení § 5 odst. 4 a § 39 odst. 1 daňového zákona. Za této situace nemohl správnost rozhodnutí správního orgánu z úřední povinnosti přezkoumat.

Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením věci Krajským soudem v Ústí nad Labem neztotožňuje.

Podle ustanovení § 5 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty mohou o zrušení registrace plátci daně z přidané hodnoty požádat nejdříve po uplynutí jednoho roku od data účinnosti uvedeného na osvědčení o registraci, pokud jejich obrat nepřesáhl za nejbližší předcházející tři po sobě jdoucí měsíce částku 750 000 Kč a zároveň za nejbližších předcházejících 12 po sobě jdoucích měsíců částku 3 000 000 Kč. Plátci daně podle odst. 2 téhož zákona (uskutečňující daňová plnění společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, pokud celkový obrat těchto osob v rámci sdružení i mimo něj překročí

částku uvedenou v odst. 1 téhož zákona) mohou o zrušení registrace požádat jednotlivě pouze při zrušení smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy.

Lze souhlasit s krajským soudem, že v žalobě proti napadenému rozhodnutí neuvedla žalobkyně skutečnosti, kterými by podpořila změnu poměrů v citovaném ustanovení § 5 odst. 4 předpokládanou, avšak stěží lze po ní takovéto důvody požadovat za situace, kdy tvrdí, že jsou dány podmínky pro zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty proto, že předchozí zaregistrování bylo nesprávné, neboť mezi ní a Ing. K. žádná smlouva o sdružení nebo obdobná jiná smlouva uzavřena nebyla a jejich obrat tak nepřesáhl citovaným ustanovením předpokládané částky. Namítá tudíž, že rozhodnutí odporuje ustanovení § 5 odst. 1, 2 daňového zákona, a tím i ustanovení § 5 odst. 4 téhož zákona, neboť podmínky pro registraci nebyly a nejsou dány. Ostatně, jak vyplývá z přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného, i z obsahu jeho vyjádření k žalobě a ke kasační stížnosti, i žalovaný si postoj stěžovatelky takto vyložil, když se existencí podmínek pro zrušení registrace stěžovatelky jako plátkyně DPH věcně zabýval a posuzoval ji z hlediska obou výše citovaných zákonných ustanovení. Pokud totiž byla stěžovatelka z přezkumu rozhodnutí správního orgánu soudem o registraci plátkyní daně z přidané hodnoty vyloučena rozhodnutím soudu o zastavení řízení, pak neměla stěžovatelka jinou možnost, než v žalobě proti zamítnutí její žádosti o zrušení registrace tvrdit, že jak v době zaregistrování, tak i v době podání žádosti o zrušení registrace neexistovaly podmínky pro další registraci ve smyslu ustanovení § 5 odst. 2 a odst. 4 daňového zákona (pominuly již od 1. 1. 1995), neboť jinak by z přezkumu napadeného rozhodnutí soudem byla opět vyloučena. Nelze souhlasit s krajským soudem, že důvody směřující proti napadenému rozhodnutí stěžovatelka vůbec neuvedla, když v žalobě (kromě odkazu na žalobu předchozí) je navíc namítáno, že žádost o zrušení registrace podala proto, že neměla jinou možnost domoci se posouzení svého postavení plátce – neplátce daně z přidané hodnoty než podáním návrhu na zrušení registrace, přičemž Finanční úřad v Liberci rozhodnutím žádost zamítl s tím, že podmínky k „odregistraci“ nejsou dány, aniž by tento svůj závěr jakkoli zdůvodnil. Poukazovala v ní rovněž na to, že žalovaný (který se posouzením podmínek k „odregistraci“ zabýval věcně), její odvolání proti rozhodnutí správce daně zamítl neprávem, aniž by se důkazy řádně zabýval. Vytýkala mu také nesprávnost tvrzení, že předchozí rozhodnutí o registraci nebylo zpochybněno v soudním řízení, když toto řízení bylo zastaveno a soud tudíž takový závěr nezpochybnil (nepřezkoumával jej vůbec). Z žaloby lze tudíž usoudit, že obsahuje nejen tvrzení o neoprávněnosti registrace, ale i tvrzení, že podmínky pro registraci netrvaly v době, kdy o jejím zrušení záporně rozhodl daňový správce a posléze i žalovaný.

Z toho lze uzavřít, že krajský soud se za této situace, kdy v tomto řízení lze jen stěží oddělit důvody, které použila stěžovatelka v opravném prostředku proti její registraci plátkyně daně z přidané hodnoty od důvodů, které ji vedly k podání návrhu na zrušení registrace (důvodů, které vznesla proti zamítavému rozhodnutí správních orgánů o její žádosti), měl napadené rozhodnutí věcně přezkoumat a nevyhnout se tomuto přezkumu trváním na uvedení skutečností svědčících o změně skutkového stavu mezi registrací stěžovatelky jako plátkyně této daně a žádostí o její zrušení, neboť na stěžovatelce lze tvrzení změny stěží požadovat, když základním motivem celého sporu je její stanovisko, že podmínky pro registraci zde nikdy nebyly (navíc nikdy nebyly soudem přezkoumány) a nejsou zde ani v době, kdy její žádost o zrušení byla zamítnuta. Odchylný názor by ve svých důsledcích znamenal odepření přístupu k soudu ve smyslu čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Nejvyšší správní soud shledal z uvedených důvodů kasační stížnost důvodnou a nezbylo mu než napadené rozhodnutí krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ústí nad Labem je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), a je proto na něm, aby se v dalším řízení podanou žalobou zabýval věcně.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem v novém rozhodnutí o věci (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. 1. 2005

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu