

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Petra Průchy a Mgr. Evy Kyselé v právní věci žalobce: **V. P.**, zast. JUDr. Ludvíkem Bergmannem, advokátem, se sídlem v Hradci Králové, Hradecká 1172, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, ze dne 30. 10. 2003, č. j. 31 Ca 147/2002 - 21,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále též „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá shora označený rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2002, č. j. 1702/130/2002-Šp. Tímto rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hořicích ze dne 16. 11. 2001, č. j. 30304/01/239970/3968, kterým bylo rozhodnuto o zrušení registrace stěžovatele k dani z přidané hodnoty, a to k datu nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.

Současně s kasační stížností požádal stěžovatel o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

V žalobě stěžovatel žalovanému správnímu orgánu vytýkal porušení ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Zejména

namítal, že podle ustanovení § 5 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty mohou o zrušení registrace plátci daně z přidané hodnoty požádat již 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, a dovozoval, že v jeho případě, kdy splnil obě zákonné podmínky pro zrušení registrace, mohl být odregistrován k datu splnění podmínek, tedy zpětně. Stejně tak napadenému rozhodnutí vytýkal i nesoulad s ustanovením § 32 zákona o správě daní a poplatků, kdy podle jeho názoru žalovaný své rozhodnutí neodůvodnil přesvědčivým způsobem. Na základě výše uvedeného požadoval zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení.

Následným rozsudkem Krajský soud v Hradci Králové žalobu zamítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí ve vztahu k souzené věci zejména uvedl, že podle ustanovení § 5 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty může o zrušení registrace daně z přidané hodnoty požádat plátce po uplynutí jednoho roku od data účinnosti uvedeného na osvědčení o registraci, pokud jeho 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, přičemž současně uvedl, že správce daně registraci dle § 33 odst. 13 zákona o správě daní a poplatků zruší, nesplní-li daňový subjekt svou povinnost stanovenou v odst. 7 označeného ustanovení (tj. zejména zanikne-li jeho daňová povinnost). Krajský soud dále uvedl, že pokud plátce daně z přidané hodnoty podá žádost o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty a splňuje zákonné podmínky, přestane být plátcem až okamžikem zrušení registrace. Krajský soud dále dovodil, že registraci zpětně zrušit nelze, to z důvodu, že takový postup zákon o dani z přidané hodnoty ani zákon o správě daní poplatků neupravují; stejně tak tomu brání i zásady pro uplatňování daně z přidané hodnoty. Na základě výše uvedených skutečností pak Krajský soud v Hradci Králové přisvědčil žalovanému správnímu orgánu a žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost, a to z důvodu upraveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy nezákonnosti rozsudku z důvodu nesprávného právního posouzení věci. Stěžovatel nejprve zrekapituloval skutkový a právní stav. Dále uvedl, že rozhodnutí správců daně, jakož i krajského soudu, jsou nezákonná. Konkrétně pak obdobně jako v žalobě uvedl, že v souladu s ustanovením § 5 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty a s odkazem na jeho gramatický výklad mohl být na základě své žádosti odregistrován i zpětně. Výklad krajského soudu o nemožnosti zrušení registrace zpětně označil za extenzivní. Doplnil, že registrace k dani z přidané hodnoty byla provedena správcem daně z úřední povinnosti ke dni 1. 5. 1995, přičemž stěžovatel poté přestal splňovat podmínky pro registraci k dani z přidané hodnoty, a proto měl být k 1. 5. 1996 odregistrován. Dále zejména uvedl, že správce daně nepostupoval v souladu se zákonem, když neposoudil žádost stěžovatele ze dne 29. 6. 1997 jako podání návrhu na zahájení řízení o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty, čímž podle jeho názoru došlo k porušení § 21 zákona o správě daní a poplatků. Stejně tak upozornil na rozdíl ve zrušení registrace dle § 39 odst. 1 a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

Na základě výše uvedených skutečností stěžovatel požadoval zrušení označeného rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný k obsahu kasační stížnosti toliko sdělil, že nepovažuje za potřebné se ke kasační stížnosti vyjadřovat.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvodem, který stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti, a neshledal 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 není důvodná.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatel je zastoupen advokátem.

Před samotným posouzením věci považuje Nejvyšší správní soud za nutné předeslat, že v řízení o kasační stížnosti není jeho úkolem znovu posuzovat jako krajský soud námitky související s řízením před správním orgánem, nýbrž je jeho úkolem primárně posoudit, zda předchozí řízení naplňuje důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel za tento důvod označil důvod podřaditelný dikci písm. a) § 103 odst. 1 s. ř. s, tedy nesprávné právní posouzení právní otázky soudem, je třeba se vyjádřit k významu tohoto důvodu.

Nejvyšší správní soud především obecně poznamenává, že nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu, nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak nebyl správně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

Taková pochybení však Nejvyšší správní soud v napadeném rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové neshledal.

Z ustanovení § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném v době rozhodování žalovaného vyplývalo, že plátci daně z přidané hodnoty jsou osoby podléhající dani, jejichž obrat za nejbližší nejvýše tři předcházející po sobě jdoucí kalendářní měsíce přesáhne částku 750 000 Kč, a to od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročily stanovený obrat. Tyto osoby pak byly povinny podle zákona o správě daní a poplatků předložit žádost o registraci.

Ustanovení § 33 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků uvádělo, že pokud daňový subjekt nesplní svoji registrační nebo ohlašovací povinnost, zaregistruje jej správce daně z úřední povinnosti neprodleně, jakmile zjistí rozhodné skutečnosti.

Ustanovení § 5 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty dále stanovilo, že plátce daně může o zrušení registrace požádat nejdříve po uplynutí jednoho roku od data účinnosti uvedeného na osvědčení o registraci, pokud jeho obrat nepřesáhl za nejbližší předcházející 3 po sobě jdoucí měsíce částku 750 000 Kč a zároveň za nejbližších předcházejících 12 po sobě jdoucích měsíců částku 3 000 000 Kč, pokud tento zákon nestanoví jinak.

Ustanovení § 39 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty pak doplňovalo, že *požádá-li plátce o zrušení registrace, je povinen prokázat, že důvody pro zrušení registrace uvedené v § 5 tohoto zákona existují*. Odst. 2 dále doplňoval, že *správce je oprávněn zrušit registraci plátce, pokud tento plátce neuskutečnil bez udání důvodu po dobu 12 po sobě následujících měsíců zdanitelné plnění nebo pokud neplní své povinnosti vyplývající z tohoto zákona.* Ustanovení odst. 4 téhož zákonného ustanovení přitom stanovilo, že *odvolání proti rozhodnutí podle odst. 2 má odkladný účinek a účinnost zrušení registrace nastává dnem nabytí právní moci rozhodnutí o zrušení registrace.*

V souzené věci Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že při daňové kontrole za rok 1995 bylo ze strany správce daně prokázáno, že stěžovatel přesáhl zákonem stanovený obrat (dle ustanovení § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty) a nastala mu tedy povinnost zaregistrovat se k dani z přidané hodnoty, a to ke dni 1. 5. 1995, což však stěžovatel neučinil. Správce daně proto vydal dne 18. 3. 1997 rozhodnutí, kterým stěžovatele zaregistroval k uvedené dani, a to od zmíněného 1. 5. 1995. Podáním ze dne 29. 6. 1997 pak stěžovatel z důvodu odpadnutí podmínek registrace k dani z přidané hodnoty požádal o zrušení registrace zpětně, a to ke dni 30. 4. 1996. Dne 24. 10. 1997 správce daně tuto žádost zamítl. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, které žalovaný správní orgán dne 14. 4. 1998 zamítl. Jak stěžovatel sám uvádí v kasační stížnosti, z neznalosti zákona nepodal žalobu na přezkoumání tohoto rozhodnutí. Dne 16. 11. 2001 vydal správce daně po zjištěních, že stěžovatel neplní svoji povinnost podávat přiznání k dani z přidané hodnoty, s odvoláním na § 39 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, rozhodnutí č. j. 30304/01/239970/3968, o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty, a to ke dni nabytí právní moci tohoto rozhodnutí. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, ve kterém zejména požadoval „zpětné odregistrování“ plátcovství daně z přidané hodnoty, a které žalovaný správní orgán zamítl napadeným rozhodnutím. Proti tomuto zamítavému rozhodnutí pak podal stěžovatel žalobu, která byla nyní přezkoumávaným rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové zamítnuta.

Takovýto postup žalovaného správního orgánu, a stejně tak krajského soudu, považuje i Nejvyšší správní soud za zákonný, neb pro zrušení registrace daně z přidané hodnoty, ve znění právní úpravy platné a účinné v době rozhodování žalovaného správního orgánu, platilo, že bylo třeba naplnit dvě základní podmínky. První podmínkou bylo uplynutí stanovené jednoroční lhůty, v níž ve smyslu druhé podmínky plátce nedosahoval stanovených částek obratu. Teprve po splnění těchto podmínek bylo možno úspěšně podat žádost ke správci daně (*plátce daně může o zrušení registrace požádat nejdříve po uplynutí jednoho roku od data účinnosti uvedeného na osvědčení o registraci*, *pokud jeho obrat nepřesáhl za nejbližší předcházející 3 po sobě jdoucí měsíce částku 750 000 Kč a zároveň za nejbližších předcházejících 12 po sobě jdoucích měsíců částku 3 000 000 Kč, pokud tento zákon nestanoví jinak)*, který o zrušení registrace rozhodne. Vedle toho platilo, že o zrušení registrace mohlo být rozhodnuto i z moci úřední, a to jak podle § 33 odst. 13 zákona o správě daní a poplatků - *správce zruší, nesplní-li daňový subjekt svou povinnost stanovenou v odst. 7 označeného ustanovení (tj. zejména zanikne-li jeho daňová povinnost),* tak podle § 39 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty - s*právce daně je oprávněn zrušit registraci plátce, pokud tento plátce neuskutečnil bez udání důvodu po dobu 12 po sobě následujících měsíců zdanitelné plnění nebo pokud neplní své povinnosti vyplývající z tohoto zákona.* Podle ustanovení odst. 4 § 39 zákona o dani z přidané hodnoty přitom platilo, že *odvolání proti rozhodnutí podle odstavce 2 má odkladný účinek a účinnost zrušení registrace nastává dnem nabytí právní moci rozhodnutí o zrušení registrace.*

V posuzované věci bylo rozhodnutí správce daně, potvrzené v odvolacím řízením rozhodnutím žalovaného správního orgánu, vydáno jako výsledek řízení vedeného z moci úřední podle § 39 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, což bylo v předmětném rozhodnutí nejen uvedeno, ale současně také, byť stručně, nicméně z právního hlediska nesporně, odůvodněno. Za tohoto stavu věci musel správce daně respektovat dikci § 39 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, který, jak bylo výše opakovaně citováno, pro takový případ rozhodnutí stanovil, že *účinnost zrušení registrace nastává dnem nabytí právní moci rozhodnutí o zrušení registrace.* Jestliže tedy správce daně rozhodl, že registraci stěžovatele jako plátce daně ruší dnem právní moci „tohoto rozhodnutí“, potom postupoval plně a přesně v souladu se zákonem, a proto ani odvolací správní orgán, ani krajský soud, nemohly přisvědčit stěžovatelově námitce, že bylo porušením zákona, pokud správce daně nezrušil registraci zpětně, a to k datu, které uvedl stěžovatel ve své žádosti ze dne 29. 6. 1997, resp. k tomuto datu.

K tomu považuje Nejvyšší správní soud za nutné poznamenat, že vyhovění žádosti stěžovatele ze dne 29. 6. 1997, jehož se stěžovatel neustále, včetně nyní posuzované kasační stížnosti, dovolává, není předmětem řízení v této věci. O dané žádosti stěžovatele bylo samostatně rozhodováno (rozhodnutím správce daně ze dne 24. 10. 1997, ve spojení s rozhodnutím odvolacího orgánu ze dne 14. 4. 1998, a není tedy pravdou, že správce daně neposoudil žádost stěžovatele ze dne 29. 6. 1997 jako podání na zahájení řízení o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty), přičemž stěžovatel soudní přezkoumání tohoto rozhodnutí, jak ostatně sám v kasační stížnosti poznamenal, neinicioval.

Nyní je předmětem řízení o kasační stížnosti, ve spojení s napadeným rozsudkem, rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 6. 9. 2002, č. j. 1702/130/2002-Šp, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hořicích ze dne 16. 11. 2001, č. j. 30304/01/239970/3968, jímž byla dnem nabytí právní moci předmětného rozhodnutí zrušena registrace stěžovatele jako plátce daně z přidané hodnoty. Rozhodnutí bylo vydáno ve smyslu § 39 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, na základě zjištění, že stěžovatel neplnil svoje povinnosti vyplývající ze zákona. Stěžovatel ve svém podání ze dne 4. 1. 2002 (označeným jako „námitka“) výslovně uvedl, že ze zrušením registrace plátce daně z přidané hodnoty souhlasí, požaduje však, aby tak bylo učiněno k původnímu datu podání žádosti (29. 6. 1997). O této žádosti (tj. žádosti ze dne 29. 6. 1997), jak bylo shora uvedeno, bylo rozhodnuto samostatným, soudně nepřezkoumávaným rozhodnutím. Žalovaný (odvolací) orgán v nyní posuzované věci rozhodnutí Finančního úřadu v Hořicích ze dne 16. 11. 2001, č. j. 30304/01/239970/3968, podle názoru Nejvyššího správního soudu správně, potvrdil s tím, že mu zákon neumožňoval zrušit registraci stěžovatele jako plátce daně z přidané hodnoty zpětně. To nesporně vyplývá ze samotné dikce shora citovaného ustanovení § 39 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, jehož dopadu a významu, jak je zřejmé z obsahu kasační stížnosti, je si stěžovatel plně vědom. Tento dopad a význam stěžovatel však v předmětné věci nepřipouští s tím, že má zato, že v dané věci mělo být rozhodováno nikoliv z moci úřední, ale na základě stěžovatelovy žádosti ze dne 29. 6. 1997. O té však bylo rozhodnuto již v roce 1998, a v posuzované věci skutečně správce daně rozhodoval z moci úřední, tedy ve smyslu § 39 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, kdy současně nebylo možné pominout imperativ § 39 odst. 4 téhož zákona. Proto muselo být rozhodnuto o zrušení registrace stěžovatele jako plátce daně z přidané hodnoty *dnem nabytí právní moci rozhodnutí o zrušení registrace.*

Nejvyšší správní soud proto stěžovateli v jeho námitkách nepřisvědčil, a naopak se ztotožnil se závěrem Krajského soudu v Hradci Králové, že v dané věci nemohlo být rozhodnuto o zrušení registrace stěžovatele jako plátce daně z přidané hodnoty „zpětně“.

Na základě výše uvedeného pak Nejvyšší správní soud uzavírá, že naplnění označeného stížnostního důvodu, tedy písm. a) § 103 odst. 1 s. ř. s., s ohledem na všechny stěžovatelem tvrzené skutečnosti, neshledal.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že předchozí řízení nenaplňuje důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost tak není důvodná a Nejvyšší správní soud ji proto zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., tak, že se žádnému z účastníků řízení, za situace, kdy stěžovatel nebyl v řízení úspěšný a žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval, právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 23. listopadu 2005

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu