



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **Ing. D. S., Ph.D.**, bytem Slatinická 3320, Most, zastoupený advokátem Mgr. Janem Bendou, se sídlem U Císařských lázní 368/7, Teplice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2017, č. j. 39851/17/5300-22444-704601, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 6. 2021, č. j. 15 Af 123/2017 - 43,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) shledal, že žalobce nesplnil povinnost registrovat se k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou mu ukládá § 95 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Platebním výměrem ze dne 27. 1. 2014, č. j. 247143/14/2510-24802-505376, mu proto podle § 98 ZDPH ve spojení s čl. II bodem 4 zákona č. 502/2012 Sb., který ZDPH novelizoval, tuto daň stanovil náhradním způsobem ve výši 429 546 Kč za zdanitelná plnění uskutečněná bez daně v období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012. Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 7. 2015, č. j. 22561/15/5300-22444-704601 (dále jen „první rozhodnutí žalovaného“) takto

stanovenou daň změnil na částku 434 629 Kč a ve zbytku platební výměr potvrdil. Toto rozhodnutí však rozsudkem ze dne 22. 8. 2017, č. j. 15 Af 92/2015 - 49, zrušil krajský soud a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. V návaznosti na tento rozsudek pak žalovaný změnil daň stanovenou náhradním způsobem na částku 369 136 Kč a v ostatním platební výměr potvrdil. Žalovaný proti jeho rozhodnutí podal žalobu. Tu krajský soud nyní napadeným rozsudkem zamítl.

[2] Krajský soud neshledal, že by rozhodnutí žalovaného bylo nicotné. Odmítl, že by nicotnost rozhodnutí mohla spočívat v údajně vadném doručení rozhodnutí žalovaného. Zaprvé nedospěl k závěru, že by k vadnému doručení rozhodnutí žalovaného vůbec došlo, a zadruhé případné nesprávné doručení rozhodnutí podle něj ani není vadou řízení, která by byla způsobila založit nicotnost rozhodnutí. Krajský soud poukázal na důvody uvedené v § 105 odst. 2 daňového řádu, které zakládají nicotnost rozhodnutí, a uzavřel, že žádný z uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného nenaplnuje, a nelze je tedy považovat za neexistující správní akt. K námitce, že žalobce udělil plnou moc novému zmocněnci, a žalovaný proto pochybil, pokud své rozhodnutí doručil původnímu zmocněnci, krajský soud uvedl, že žalobce nově udělenou plnou moc žalovanému doručil až den po vydání jeho rozhodnutí. Žalovaný proto podle něj správně doručil své rozhodnutí původnímu zmocněnci, neboť ten byl podle platné a účinné plné moci v době vydání rozhodnutí zmocněn k zastupování žalobce.

[3] Krajský soud dále nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný pochybil, pokud vydal rozhodnutí bez toho, aby předtím žalobce vyzval k navržení důkazních prostředků umožňujících správné rozdělení základu daně do období se změněnou sazbou daně. Uvedl, že předchozí rozhodnutí žalovaného svým rozsudkem ze dne 22. 8. 2017, č. j. 15 Af 92/2015 - 49, sice zrušil, avšak pouze z důvodu nesprávně retrospektivní aplikace § 98 ZDPH. Toto ustanovení totiž daňové orgány aplikovaly ve znění účinném od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2012 i na zdanitelná plnění uskutečněná žalobcem v období od 1. 10. 2010 do 31. 3. 2011, v němž byla sazba daně stanovená náhradním způsobem odlišná, čímž došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Za takové situace však podle krajského soudu nebylo povinností žalovaného vyzývat žalobce k navržení důkazních prostředků, nýbrž výhradně stanovit DPH ve správné sazbě.

[4] K námitkám týkajícím se otázek prekluze daňové povinnosti krajský soud uvedl, že daňové orgány nerozhodovaly o registraci žalobce k DPH, nýbrž o stanovení této daně náhradním způsobem při nesplnění registrační povinnosti. S ohledem na čl. II bod 4 zákona č. 502/2012 Sb., kterým se mění ZDPH a další související zákony, ve spojení s § 98 odst. 1 ZDPH ve znění účinném do 31. 12. 2012, krajský soud konstatoval, že podmínkou pro stanovení DPH náhradním způsobem není rozhodnutí o registraci k DPH, ale výhradně nesplnění registrační povinnosti ze strany osoby povinné k dani za situace, kdy jí podle zákona vznikla povinnost se k DPH registrovat. Krajský soud poukázal na to, že žalobce nejméně od 31. 8. 2010 opakovaně přesahoval kvalifikovaný obrat za dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, a že povinnost registrovat se k DPH mu tak opakovaně vznikala vždy k 15. dni každého následujícího měsíce, naposledy „minimálně“ i k 15. 9. 2010. Uzavřel proto, že podmínky pro stanovení daně počínaje dnem 1. 10. 2010 náhradním způsobem byly splněny a že k vyměření daně došlo před uplynutím prekluzivní lhůty.

pokračování

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika žalobce

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž po obsahové stránce uplatnil důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[6] Má za to, že krajský soud nesprávně posoudil namítanou nicotnost rozhodnutí žalovaného. Domnívá se, že rozhodnutí, které není doručeno, není s to vyvolat právní účinky a nelze je uskutečnit. Je podle něj irelevantní, kdy bylo rozhodnutí vydáno, neboť vydáním rozhodnutí nekončí *dílčí řízení*, a až do doručení rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru je tak možné podané odvolání doplňovat. Intenzita tohoto pochybení je podle stěžovatele zjevná – krajský soud mu totiž na jednu stranu vytýká, že jeho odvolací námitky byly nekonkrétní, avšak na druhou stranu uzavírá, že se žalovaný správně nezabýval doplněním odvolání, které podal jeho nový zmocněnec. Má za to, že pokud krajský soud dospěl k závěru, že nesprávné doručení rozhodnutí žalovaného nedosahuje intenzity nicotnosti, pak se měl zabývat otázkou, zda tato nezákonnost neměla vliv na rozhodnutí o věci samé. Je přitom podle něj zřejmé, že pochybení žalovaného mělo vliv na zákonnost rozhodnutí, a krajský soud tak měl jeho rozhodnutí zrušit.

[7] Stěžovatel dále namítá, že žalovaný byl povinen jej vyzvat k doplnění důkazů. Má za to, že pokud soud předchozí rozhodnutí žalovaného zrušil, pak nebylo o odvolání rozhodnuto a žalovaný se měl doplněním odvolání zabývat a na jeho základě jej vyzvat k navržení důkazních prostředků.

[8] V poslední kasační námitce stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil splnění podmínek pro stanovení daně náhradním způsobem. Prověřovat splnění těchto podmínek je podle něj možné jen za období tři roky před zahájením daňové kontroly. Krajský soud sice konstatoval, že stěžovatel opakovaně v období od 31. 12. 2009 do 31. 8. 2010 naplnil podmínky pro vznik povinnosti registrovat se k DPH, avšak tato povinnost podle stěžovatele zanikla ještě před zahájením daňové kontroly, k němuž došlo dne 27. 11. 2013. Krajský soud odmítl analogickou aplikaci § 148 daňového řádu a § 20 odst. 2 téhož zákona. Druhé z citovaných ustanovení je však podle stěžovatele třeba samostatně aplikovat na splnění povinnosti registrovat se jako plátce DPH a nelze je spojovat se lhůtou pro stanovení daně náhradním způsobem. Povinnost sledovat obrat a podat přihlášku k registraci je tou povinností, na niž dopadá prekluze. Není rozhodné, že daňový řád nestanoví přesně, jak se u takové povinnosti stanoví počátek lhůty – v daném případě povinnost registrovat se k dani zanikla. Výklad krajského soudu vede k časově neomezené možnosti kontrolovat podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem, což je podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, č. j. 10 Afs 329/2016 - 51, č. 3637/2017 Sb. NSS, nepřípustné. Správce daně zanedbal svoji povinnost a způsobil, že se stěžovatel ocitl v důkazní nouzi.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí doručil plně v souladu s plnou mocí, která vůči němu byla účinná v době jeho vydání. Dále uvedl, že neměl povinnost stěžovatele před vydáním rozhodnutí vyzvat k navržení důkazních prostředků. Toto rozhodnutí totiž vydal poté, co jeho předchozí rozhodnutí zrušil krajský soud. Důvodem zrušení však byla pouze chybně použitá sazba daně, a nikoli potřeba doplnit

skutková zjištění. Má za to, že nepochybil ani tím, že nepřihlédl k doplnění odvolání. Stěžovatel sice coby odvolatel může své odvolání až do vydání rozhodnutí doplňovat či měnit, v předložené věci však stěžovatel odvolání doplnil až po vydání rozhodnutí, a žalovaný tak k němu již nemohl přihlížet. V souvislosti s námitkou prekluze žalovaný odkázal na odstavce 36 až 44 napadeného rozsudku s tím, že se závěry krajského soudu ztotožňuje. Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby kasační stížnost zamítl.

[10] Žalobce v replice upřesnil, že doplnění odvolání, kterým se žalovaný odmítl zabývat, žalovanému doručil po vydání jeho prvního rozhodnutí. Tedy po vydání toho rozhodnutí, které krajský soud zrušil. Má proto za to, že žalovaný byl povinen se jím v dalším řízení zabývat.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a v rozsahu uplatněných námitek. Vady, ke kterým by musel přihlédnout z úřední povinnosti, neshledal a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval namítanou nicotností rozhodnutí žalovaného, kterou žalobce spatřuje v jeho nesprávném doručení. Tvrdí, že žalovaný své rozhodnutí doručil jeho předchozímu zmocněnci, ačkoli mu doložil, že ke svému zastoupení zmocnil někoho jiného. Tuto námitku posoudil krajský soud správně. I kdyby měl stěžovatel pravdu v tom, že žalovaný mu rozhodnutí nedoručil, šlo by o vadu, která by měla vliv maximálně na právní moc rozhodnutí. Samotnou existenci rozhodnutí by však taková vada neohrozila.

[13] Krajský soud v napadeném rozsudku poukázal na vady, které podle § 105 odst. 2 daňového řádu způsobují nicotnost rozhodnutí správce daně, a správně uzavřel, že jde o vady, pro které nelze správní akt za rozhodnutí vůbec považovat, a ten proto vůči svým adresátům ani vůči třetím osobám nemá od samého počátku žádné právní účinky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2023, č. j. 3 As 263/2021 - 29). Jedná se o vady svou povahou natolik závažné, že je nelze žádným způsobem zhojit. Spočívají v nedostatku věcné příslušnosti správce daně [§ 105 odst. 2 písm. a) daňového řádu], ve vnitřní rozpornosti, právní či faktické neuskutečnitelnosti [§ 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu], nebo ve skutečnosti, že rozhodnutí bylo vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí správce daně [§ 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu]. Ačkoli stěžovatel ve své kasační stížnosti tvrdí, že rozhodnutí žalovaného nelze uskutečnit, jím uvedený důvod však nevede ani k právní, ani k faktické neuskutečnitelnosti rozhodnutí a nemá tak vliv na existenci rozhodnutí.

[14] Se stěžovatelem lze sice souhlasit v tom, že rozhodnutí, které nebylo doručeno jeho adresátům, nevyvolává právní účinky, mýlí se však, pokud okamžik vydání rozhodnutí označuje za nepodstatnou skutečnost, která na ukončení odvolacího řízení nemá žádný vliv. Okamžik vydání rozhodnutí, který daňový řád definuje v § 101 odst. 2, představuje důležitý časový předěl, od kterého se rozhodovací proces správce daně považuje za ukončený. Jakmile správce daně předá písemné vyhotovení rozhodnutí k doručení jeho příjemcům, a vydá tak rozhodnutí, je tímto rozhodnutím vázán, nemůže se od něj odchýlit, a i kdyby

pokračování

zjistil, že vydané rozhodnutí je vadné, nesmí ho již nijak měnit. Vydané rozhodnutí lze totiž změnit pouze cestou opravných či dozorčích prostředků (BAXA, Josef, DRÁB, Ondřej, KANIOVÁ, Lenka, LAVICKÝ, Petr, SCHILLEROVÁ, Alena, ŠIMEK, Karel a ŽIŠKOVÁ, Marie: *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer, [cit. 2023-11-20]. ASPI_ID KO280-2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X). Pokud tedy stěžovatel doplnil své odvolání až po vydání rozhodnutí, nebyl žalovaný povinen se jím zabývat – jeho rozhodovací proces byl vydáním rozhodnutí ukončen a žalovaný byl vydaným rozhodnutím od té doby vázán.

[15] Stěžovatelovo tvrzení, že odvolání doplnil předtím, než první rozhodnutí žalovaného zrušil krajský soud, nemá oporu ve správním spise. Nejvyšší správní soud nahlédnutím do správního spisu zjistil, že krajský soud zrušil první rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 22. 8. 2017, č. j. 15 Af 92/2015 - 49. Žalovanému byl tento rozsudek doručen dne 23. 8. 2017. Žalovaný vydal své druhé rozhodnutí (které bylo předmětem přezkumu v této věci) dne 12. 9. 2017. Plnou moc, kterou stěžovatel udělil novému zmocněnci, a první doplnění odvolání žalovaný obdržel až dne 15. 9. 2017 – tedy nikoli po vydání prvního rozhodnutí žalovaného, které krajský soud výše uvedeným rozsudkem zrušil, ale až po vydání jeho druhého rozhodnutí. Žalovaný se proto nemohl doplněním odvolání zabývat. Nepochybil ale ani tím, že své druhé rozhodnutí doručil předchozímu zmocněnci stěžovatele. Nově udělená plná moc se totiž do sféry žalovaného dostala až po vydání rozhodnutí, proto žalovaný postupoval správně, pokud rozhodnutí stěžovateli doručil prostřednictvím jeho předchozího zmocněnce, neboť ten byl v tu chvíli k jeho zastupování zmocněn. V postupu žalovaného tak nelze spatřovat ani žádnou vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, jak v kasační stížnosti tvrdí stěžovatel. Závěr krajského soudu, že žalovaný při doručení rozhodnutí nepochybil, je proto správný.

[16] S ohledem na výše uvedené pak není důvodná ani druhá námitka, kterou stěžovatel namítá, a sice že žalovaný byl povinen jej na základě doplněného odvolání vyzvat k navržení důkazních prostředků. Jak již soud vyložil výše, žalovaný se nemohl doplněním odvolání zabývat, a proto ani nebyl povinen na jeho základě stěžovatele vyzvat, aby svá tvrzení uvedená v doplněném odvolání prokázal. I zde jsou proto závěry krajského soudu správné.

[17] Krajský soud správně posoudil i otázku, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem. Stěžovatel má za to, že podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem nebyly splněny, neboť jeho povinnost registrovat se k DPH zanikla ještě před zahájením daňové kontroly. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že daňové orgány dospěly k závěru, že stěžovatel poprvé překročil kvalifikovaný obrat stanovený v § 6 ZDPH již k 31. 12. 2009. Konstatovaly však současně, že stěžovatel následně tento kvalifikovaný obrat za dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců opakovaně překračoval, což ani on sám nijak nezpochybňuje. Právě (a nejen) tím se jeho případ odlišuje od toho, který Nejvyšší správní soud posuzoval v rozsudku ze dne 6. 9. 2017, č. j. 10 Afs 329/2016 - 51, jehož závěrů se stěžovatel nyní dovolává. Nejvyšší správní soud v něm dospěl k závěru, že po uplynutí zákonem stanovené lhůty zaniká právo správce daně registrovat k DPH daňový subjekt, který registrační povinnost dobrovolně nesplnil. Upozornil však, že je třeba rozlišovat osoby, které

opakovaně překračují zákonem stanovený obrat, a osoby, které obrat rozhodný pro vznik plátcovství DPH překročí jednorázově, aniž by v následujících obdobích jejich obrat nadále překračoval zákonem stanovenou hranici 1 000 000 Kč. U první skupiny osob (tj. té, do které spadá i stěžovatel) pak Nejvyšší správní soud uzavřel, že „*dokud je hranice obratu překračována, nemůže ani začít plynout časová lhůta k provedení registrace z moci úřední, neregistroval-li se daňový subjekt sám.*“ Ačkoli předmětem posouzení v této věci není rozhodnutí správce daně o registraci stěžovatele k DPH, je zřejmé, že správce daně ani žalovaný nepochybili, pokud při stanovení daně náhradním způsobem vyšli z toho, že stěžovatel poprvé překročil kvalifikovaný obrat ke dni 31. 12. 2009. Ze správního spisu totiž jednoznačně vyplývá, že stěžovatel tento kvalifikovaný obrat překročil nejen v prosinci roku 2009, ale i v následujících letech (tj. 2010-2012). Námitka, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem, neboť stěžovatelova registrační povinnost zanikla, je tak nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[19] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, kasační soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n**ejsou opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 27. listopadu 2023

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu