



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: **Organizace Severoatlantické smlouvy (NATO HQ)**, se sídlem 1110 Brusel, Belgie, jednající prostřednictvím Ministerstva obrany (ČR), se sídlem Tychonova 1, Praha 6, adresa pro doručování Vojenský úřad pro právní zastupování Ministerstva obrany, se sídlem nám. Svobody 471, Praha 6, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2005, čj. FŘ-12380/13/04, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 4. 2007, čj. 5 Ca 133/2005 - 53,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Finanční úřad pro Prahu 1 (správce daně) přiznal žalobkyni rozhodnutím ze dne 1. 10. 2004, čj. 217568/04/001532/8225, nárok na vrácení daně z přidané hodnoty (ozbrojeným silám cizích států) v nulové výši, oproti uplatněnému nároku ve výši 519 167 Kč.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 2. 2005, čj. FŘ-12380/13/04, zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně.

II.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 20. 4. 2007, čj. 5 Ca 133/2005 - 53, zamítl.

III.1

Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Městský soud podle ní nesprávně posoudil označení subjektu, pro který byly vystaveny faktury, resp. nesprávně posoudil jeho právní subjektivitu. S tím souvisí právní otázka, zda je správce daně, resp. soud v následujícím soudním řízení, povinen zkoumat, kdo je skutečným příjemcem zdanitelného plnění v situaci, kdy je na daňovém dokladu označen neexistující subjekt.

Městský soud bez dalšího uzavřel a vycházel z toho, že jako příjemce zdanitelného plnění byl na předmětných fakturách označen jiný subjekt než ten, který je v souladu s příslušnými ustanoveními zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), oprávněn žádat o vrácení daně z přidané hodnoty. Městský soud tak považoval Vojenskou ubytovací a stavební správu Pardubice, která byla na předmětných fakturách označena jako příjemce zdanitelného plnění, za subjekt odlišný od oprávněného subjektu podle zákona o DPH.

Stěžovatelka ovšem zdůraznila, že Vojenská ubytovací a stavební správa vůbec není subjektem práva, a jedná se tak podle ní o případ, kdy na faktuře, resp. daňovém dokladu, chybí údaj o příjemci zdanitelného plnění. Vojenská ubytovací a stavební správa Pardubice je totiž „bezsubjektní“, resp. organizační, součástí Ministerstva obrany, nikoliv organizační složkou státu ve smyslu zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů. Městský soud proto pochybil, pokud uzavřel, že předmětné faktury jsou vystaveny pro jiný subjekt než pro žadatele o vrácení daně z přidané hodnoty a vůbec se nezabýval otázkou, pro který subjekt byly tyto faktury fakticky vystaveny.

Dále by se měl městský soud podle stěžovatelky zabývat otázkou, zda Ministerstvo obrany vystupovalo v daném vztahu jménem svým, nebo jménem stěžovatelky. Stěžovatelka přitom tvrdí, že z obsahu spisů jednoznačně vyplývá, že Ministerstvo obrany vystupovalo jako její „agent“ při „realizaci projektu v rámci NSIP“. Městský soud, který nesprávně posoudil otázku subjektu, pro který byly faktury vystaveny, se ovšem namítanou skutečností vůbec nezabýval.

Dále stěžovatelka uvedla, že daňové doklady vystavují osoby soukromého práva při uplatnění nároku na zaplacení zdanitelného plnění v rámci obchodních závazkových vztahů, jejich obsah pak upravuje zákon o DPH. Bylo by však „nelogické“, kdyby pochybení vystavitele faktury mělo za následek ztrátu nároku na vrácení daně z přidané hodnoty. Stěžovatelka dovozuje, že v takovém případě by argumentací *a contrario* bylo možné uzavřít, že chyba na daňovém dokladu může mít za následek i absenci povinnosti plátce daně z přidané hodnoty tuto daň odvést.

Konečně pak stěžovatelka uvedla, že žádná právní norma neobsahuje ustanovení upravující následky nesprávného označení příjemce nebo poskytovatele zdanitelného plnění, který je plátcem daně z přidané hodnoty. Podle stěžovatelky je v takové situaci správce daně povinen zkoumat, kdo je skutečný příjemce zdanitelného plnění a plátce daně

z přidané hodnoty a stejnou povinnost má správce daně nepochybně i v situaci, kdy je nesprávně označený subjekt nikoliv plátcem daně, ale oprávněným žádat vrácení daně.

III.2

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že údaj o příjemci je na fakturách uveden a skutečnost, že se jedná o organizační součást Ministerstva obrany, která nemá právní subjektivitu, neodůvodňuje závěr, že údaj o příjemci zdanitelných plnění na fakturách chybí a má být předmětem dokazování. Žalovaný navíc nepovažuje za významné, zda je na fakturách jako příjemce zdanitelných plnění označena Vojenská ubytovací a stavební správa Pardubice nebo Ministerstvo obrany. Podstatné totiž je, že není na fakturách jako příjemce zdanitelných plnění označena stěžovatelka a nebyla tak splněna podmínka § 86 odst. 5 zákona o DPH za použití § 28 zákona o DPH. Žalovaný navíc poznamenal, že v daňovém řízení nebylo pochyb o tom, že Vojenská ubytovací a stavební správa Pardubice je součástí Ministerstva obrany.

Stěžovatelka podle žalovaného prokazovala nárok na vrácení daně doklady, na nichž nebyla uvedena jako příjemce zdanitelných plnění a nesplnila tak základní podmínku pro přiznání nároku na vrácení daně podle § 86 odst. 5 zákona o DPH. Stěžovatelka navíc od počátku daňového řízení uváděla, že jako příjemce zdanitelných plnění na dokladech uvedena ani nemohla být a zjevně tedy nešlo pochybení při vystavení dokladu. U stěžovatelky nenastala ani možnost prokázat jiným způsobem chybějící údaj (§ 73 odst. 12 zákona o DPH), neboť na základě dokladu, který je v rozporu se skutečným stavem věci, nevzniká nárok na vrácení daně. Podle žalovaného pak bylo nadbytečné zjišťovat, zda stěžovatelka fakticky přijala zdanitelná plnění, a to s ohledem na zahrnutí přijatých zdanitelných plnění do majetku Ministerstva obrany.

Konečně žalovaný uvedl, že povinnost přiznat daň se váže na uskutečnění zdanitelného plnění, nikoliv na vystavení daňového dokladu a osobu příjemce zdanitelného plnění. K prokázání nároku plátce na odpočet daně, stejně jako k prokázání nároku oprávněné osoby na vrácení daně, je nezbytnou podmínkou předložení dokladu vystaveného pro osobu, která nárok uplatňuje a korespondujícího se skutečným stavem věci. Ani plátce daně tak nemůže prokázat nárok na odpočet daně dokladem, na němž není jako příjemce zdanitelného plnění uveden.

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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud v obecné rovině přisvědčuje stěžovateli, že správce daně je povinen vyzvat daňový subjekt nebo jinou osobu zúčastněnou na řízení k odstranění vad podání. Tuto povinnost lze dovodit z § 86 odst. 5 zákona o DPH, ovšem pouze z jeho současného znění. Ve znění rozhodném pro posouzení věci (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) nebylo možné dovodit tuto povinnost z citovaného ustanovení zákona o DPH, vyplývala však z § 21 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

(dále jen „daňový řád“). Žalovaný ovšem ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že tento postup byl v posuzované věci nadbytečný, neboť v daňovém řízení nebylo pochyb o tom, že Vojenská ubytovací a stavební správa Pardubice je součástí Ministerstva obrany. Podle žalovaného bylo v této souvislosti podstatné, že jako příjemce zdanitelných plnění nebyla na dokladech uvedena stěžovatelka, která zároveň od počátku daňového řízení tvrdila, že na dokladech uvedena být ani nemohla.

Tato tvrzení žalovaného mají oporu ve spisech a vyplývají z řady listin tam založených, mj. z odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí správce daně. V rámci tohoto odvolání stěžovatelka tvrdí, že „Jedním ze základních principů výstavby a financování společné infrastruktury NATO je skutečnost, že na základě rozhodnutí Výboru pro infrastrukturu NATO se *hostitelská země, tj. země, na jejímž území je projekt realizován, pověřuje uzavřením smluvních vztahů s vybraným dodavatelem a čerpáním finančních prostředků NATO.*“. Nejvyšší správní soud na tomto místě doplňuje, že ze spisů nelze nijak dovodit, že by předmětné smlouvy v nyní posuzované věci byly uzavírány Českou republikou jménem Organizace Severoatlantické smlouvy – ostatně z citovaného odvolání stěžovatelky rovněž vyplývá, že „Kromě rozhodnutí o způsobu výběru dodavatele orgány NATO – a to jak mezinárodní štáb, tak i Výbor pro infrastrukturu – žádným způsobem *nezasahují do smluvních vztahů* mezi hostitelskou zemí a dodavatelem.“. Lze tedy uzavřít, že ve smluvním vztahu, na jehož základě byly vystaveny předmětné daňové doklady, stěžovatelka nijak nefigurovala. Samotná skutečnost, že se stěžovatelka podílela na financování investice, z ní pak z hlediska zákona o DPH nečiní subjekt, pro který se uskutečnilo zdanitelné plnění.

Předmětnou investici, jak vyplývá i ze spisů, lze nepochybně považovat za stavbu uskutečněnou v rámci projektu bezpečnostních investic stěžovatelky [§ 86 odst. 2 písm. b) zákona o DPH] a stěžovatelce mohl vzniknout nárok na vrácení daně, pokud by smlouva, která je součástí českého právního řádu, stanovila, že se tyto stavby v tuzemsku osvobodí od daně (§ 86 odst. 1 zákona o DPH). Je přitom nepochybné, že nárok mohl na základě citovaného ustanovení vzniknout pouze stěžovatelce, nikoliv pak např. Ministerstvu obrany.

Z článku X. Dohody o právním postavení Organizace Severoatlantické smlouvy zástupců států a mezinárodního personálu (č. 36/2001 Sb. m. s.) vyplývá, že „Ačkoli Organizace v zásadě nebude uplatňovat nárok na vynětí ze spotřebních daní ani z daní z prodeje movitého či nemovitého majetku, které jsou zahrnuty v jeho ceně, v těch případech, kdy Organizace provádí významné nákupy majetku pro úřední účely, které jsou nebo mohou být takovými cly a daněmi zatíženy, členské státy učiní všude tam, kde je to možné, příslušná správní opatření vedoucí k prominutí či vrácení částky odpovídající zaplacenému poplatku či dani.“. Tuto dohodu, stanovící pouze povinnost České republiky učinit správní opatření vedoucí k prominutí či vrácení částky odpovídající zaplacenému poplatku či dani, nelze považovat za smlouvu, která by sama o sobě stanovila, že je typ staveb specifikovaný v § 86 odst. 2 písm. b) zákona o DPH od daně osvobozen (§ 86 odst. 1 zákona o DPH).

Nebyla-li pak stěžovatelka na daňovém dokladu uvedena jako subjekt, pro který se uskutečnilo zdanitelné plnění, odpovídalo její neuvedení skutečnosti,

odrážející se posléze rovněž v obsahu spisů. Daňové orgány ovšem v takové situaci neměly povinnost vyzývat stěžovatelku k opravě v údajích subjektu, pro který se uskutečnilo zdanitelné plnění. Neměly totiž důvod pochybovat o tom, že stěžovatelka tímto subjektem nebyla.

Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že je ze správního spisu patrná vůle Ministerstva financí novelizovat § 86 zákona o DPH způsobem, který by umožnil řešit situace podobné té nyní posuzované (přípis Ministerstva financí Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 6. 2. 2006, čj. 49/13886/2006-491). Tato vůle byla materializována zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který novelizoval mj. zákon o DPH. Podle § 86 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, ve znění účinném od 16. 10. 2007, tak může nárok na vrácení daně uplatnit Ministerstvo obrany při pořizování zboží, služeb a staveb hrazených z prostředků Organizace Severoatlantické smlouvy. Správní soudy, vycházející z právního stavu rozhodného pro správní orgán (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), však nemohly uvedenou novelu při svém rozhodování zohlednit.

Dále Nejvyšší správní soud uvádí, že nepřehlédl, že se zdanitelná plnění uskutečnila dne 31. 3. 2004 a 31. 5. 2004. Ve vztahu k druhému zdanitelnému plnění je nepochybné, že byl správně aplikován zákon o DPH (č. 235/2004 Sb.). První zdanitelné plnění se ovšem uskutečnilo za účinnosti zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „předchozí zákon o DPH“), jehož ustanovení měla být podle § 111 bodu 1 zákona o DPH na posouzení prvního zdanitelného plnění rovněž použita.

Nejvyšší správní soud se zabýval tím, zda je uvedené pochybení povinen zohlednit nad rámec kasační stížnosti z úřední povinnosti. Při řešení této otázky se hodlal odchýlit od své dosavadní judikatury, proto usnesením ze dne 23. 6. 2008, čj. 8 Afs 51/2007 - 80, předložil věc rozšířenému senátu (§ 17 odst. 1 s. ř. s.). Rozšířený senát usnesením ze dne 28. 7. 2009, čj. 8 Afs 51/2007 - 87 (www.nssoud.cz), na jehož odůvodnění se nyní pro stručnost odkazuje, rozhodl, že „*Soud ve správním soudnictví vždy v posuzované věci zkoumá, zda právní předpis nebo jeho ustanovení, která byla použita, na věc skutečně dopadají.*“ a „*Použití právního předpisu nebo jeho ustanovení, která na věc nedopadají, je důvodem zrušení přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu (rozsudku krajského soudu), mohlo-li mít za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek obsažených v námitkách. Soud nezruší takové rozhodnutí, u něhož je možné bez rozsáhlejšího doplňování řízení dospět k závěru, že i přes užití práva, které na věc nedopadá, by výsledek řízení při užití odpovídajícího práva byl týž.*“.

Přestože je Nejvyšší správní soud v souladu s právním názorem rozšířeného senátu povinen zohlednit shora uvedené pochybení, spočívající v aplikaci nesprávného předpisu, nemůže to v posuzované věci vést ke zrušení rozsudku krajského soudu. Zmíněné pochybení se nijak nedotklo práv stěžovatelky, neboť znění § 45g předchozího zákona o DPH odpovídalo rozhodnému znění § 86 zákona o DPH.

Nejvyšší správní soud neshledal stížní námitky důvodnými, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jako úspěšnému účastníku řízení o kasační stížnosti právo na náhradu nákladu řízení 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 30. září 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu