

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce společnosti **KATEVO INVEST, s. r. o.**, sídlem Brandýsek, Třebusice 82, zastoupeného Mgr. et Mgr. Václavem Sládkem, advokátem se sídlem Praha 5, Janáčkovo nábreží 39/51, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství v Praze), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 12. 2012, č. j. 7 Ca 151/2009 - 76,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e o d m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze (dále též jen „žalovaný“) ze dne 23. 3. 2009, č. j. 1487/09-1300-203245, bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen platební výměr Finančního úřadu v Kladně (dále též „správce daně“) ze dne 1. 10. 2008, č. j. 155585/08/030914/4078, kterým byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet k dani z přidané hodnoty za II. čtvrtletí roku 2008 ve výši 18 236 Kč, přestože žalobce v podaném daňovém přiznání nadměrný odpočet vykázal ve výši 16 313 911 Kč. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že podle § 42 odst. 8 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) nelze opravu základu a výše daně provést po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, kterou usiloval o jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 12. 12. 2012, č. j. 7 Ca 151/2009 - 76 byla žaloba zamítnuta.

Jak vyplynulo z odůvodnění napadeného rozsudku, městský soud aproboval názor daňových orgánů, že opravu základu a výše daně z přidané hodnoty nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního zdanitelného plnění; to se v daném případě uskutečnilo na základě uzavřené mandátní smlouvy se společností INTERCOM, spol. s r. o., ve IV. čtvrtletí roku 1994 (na

podkladě faktury č. 10594 ze dne 31. 10. 1994). Poté, co byla vyslovena neplatnost této mandátní smlouvy rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2007, č. j. 34 Cm 322/98 - 234, provedl žalobce dobropisem č. 60108 ze dne 30. 6. 2008 opravu základu a výše daně, nicméně stalo se tak až po uplynutí zmíněné tříleté lhůty upravené v § 42 odst. 8 zákona o DPH. Oproti podání správní žaloby nemá podání žaloby civilní za následek stavení lhůty v daňovém řízení, neboť takto výslovně zákon o DPH nestanoví; účinky civilní žaloby jsou omezeny pouze na soukromoprávní oblast. Jelikož tedy městský soud neshledal výchozí žalobní bod jako důvodný, dovodil z toho bez dalšího i nedůvodnost dalších žalobních bodů. K nim nicméně uvedl, že i kdyby žalobci přisvědčil, že provedením daňové kontroly (ukončené v roce 1998) počala běžet nová tříletá lhůta podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „daňový řád“) pro doměření daně (potažmo vystavení dobropisu), i nadále by byl dobropis vystaven po jejím uplynutí. Obdobně pak nemohla být zachována ani desetiletá lhůta podle § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť dobropis byl vystaven až po 1. 4. 2004. Z uvedeného důvodu městský soud naznal, že je nadbytečné zabývat se tím, zda má lhůta uvedená v ustanovení § 42 odst. 8 zákona o DPH povahu hmotně právní či procesní. Městský soud se neztotožnil ani s názorem žalobce, že žalovaný v napadeném rozhodnutí přdestřel přepjatě formální výklad § 42 odst. 8 zákona o DPH, a naopak dospěl k závěru, že k jinému výkladu ani nebylo možné dojít. V této souvislosti zdůraznil, že předmětem daňového řízení nebyla obnova daňového řízení ve smyslu § 54 daňového řádu, nýbrž oprava základu a výše daně podle § 42 zákona o DPH, která není podmíněna rozhodnutím soudu o neplatnosti smlouvy, ale vychází z faktického stavu (vrácení zdanitelného plnění). Konstatování žalovaného, že rozsudek o neplatnosti mandátní smlouvy nelze považovat za *novou skutečnost* ve smyslu § 54 odst. 1 daňového řádu, je tedy nadbytečné a namítaná nepřezkoumatelnost takového závěru nemůže mít vliv na přezkoumatelnost úvah žalovaného o skutečném předmětu daňového řízení, tj. o opravě základu daně a odpočtu DPH. Závěr žalovaného ostatně vyšel i z toho, že rozsudek o civilní žalobě neprokazuje neposkytnutí zdanitelného plnění a že dobropis nezahrnuje zdanitelné plnění z roku 1994 v plném rozsahu, ale pouze částečně. Obdobně, namítal-li žalobce, že žalovaný nepřihlédl řádně ke skutkovému stavu, není jeho námitka příliš srozumitelná, neboť žalovaný se vyjadřoval ke změně stavu právního (plnění bez právního důvodu). Z výše uvedených důvodů neshledal městský soud ani nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného; případné deficitní v odůvodnění, týkající se otázek posledně zmiňovaných, totiž nemohly mít vliv na rozhodnutí jako celek, neboť jeho nosné důvody obstály.

Proti tomuto rozsudku brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, odvolávající se na důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel především uvádí, že při rozhodování věci nebyl použit správný právní předpis. Dovolává se přitom dikce přechodných ustanovení § 111 bodů 1 a 2 zákona o DPH, v nichž je uvedeno, že pro uplatnění daně z přidané hodnoty za období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí dosavadní předpisy, tj. zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon č. 588/1992 Sb.“). Dosavadními předpisy se řídí rovněž lhůty pro uplatnění práv podle bodu 1, tedy i lhůty pro právo na provedení opravy základu daně. Ustanovení § 15 zákona č. 588/1992 Sb. žádnou lhůtu k provedení opravy základu daně nestanovilo, obdobně

pokračování

neobsahuje tento zákon ani lhůtu pro úpravu odpočtu daně. Stěžovateli bylo upřeno právo na spravedlnost, jelikož ani správce daně a žalovaný, ani městský soud neposuzovali, zda byly splněny podmínky pro opravu výše daně z důvodu zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění podle zákona č. 588/1992 Sb., který na daný případ dopadal. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek, eventuelně i obě daňová rozhodnutí, která mu předcházela, zrušil a věc vrátil příslušnému daňovému orgánu nebo městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti omezil na konstatování, že stěžovatel uplatňuje v porovnání s předchozím daňovým a soudním řízením námitku zcela novou, nadto nedůvodnou. Původní ustanovení § 15 zákona č. 588/1992 Sb. sice žádnou lhůtu k opravě základu a výše DPH neobsahovalo, následná novelizace citovaného ustanovení nicméně omezila toto právo podobně jako nyní účinný zákon o DPH na tři roky. Z výše uvedených důvodů navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Vzhledem k tomu, že v době po podání kasační stížnosti nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (1. 1. 2013), kterým došlo k reorganizaci orgánů daňové správy, musel zdejší soud zohlednit fakt, že nově vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům nově zřízené Odvolací finanční ředitelství [§ 7 písm. a) tohoto zákona]. Jelikož současně došlo ke zrušení původního žalovaného (Finančního ředitelství v Praze), nachází se v jeho postavení již zmiňované Odvolací finanční ředitelství, se kterým je proto v řízení o kasační stížnosti dále jednáno.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, jsou-li splněny podmínky, za nichž může kasační stížnost meritorně projednat (podmínky řízení). Jednou z podmínek řízení je i *přípustnost návrhu* - zde kasační stížnosti.

Podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. platí, že *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen (...) o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*.

Z výše popsaného obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že jediným řádně uplatněným kasačním důvodem je vytýkané nesprávné právní posouzení věci městským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; tohoto pochybení se měl prvoinstanční soud dopustit tím, že při svém rozhodování nezohlednil fakt, že správce daně a žalovaný na souzenou věc nesprávně aplikovali nyní platný a účinný zákon o DPH, ač věc měla být posuzována dle předchozího zákona č. 588/1992 Sb. Aplikace dřívějšího právního předpisu by byla, jak se stěžovatel domnívá, pro něj příznivější, neboť časově neomezoval možnost provedení opravy základu a výše DPH.

Nelze ovšem přehlédnout, že takto formulovanou námitku stěžovatel v řízení před městským soudem neuplatnil (a to ani v žalobě, ani poté, v průběhu lhůty pro její podání). Řízení o žalobě (stejně jako řízení o kasační stížnosti) je přitom ovládáno zásadou dispoziční [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.] a městský soud tak zákonnost napadeného rozhodnutí posuzoval zcela správně výlučně v intencích žalobních námitek. Dlužno poznamenat, že nad rámec žalobní argumentace smí správní soud

vykročit pouze ve zcela výjimečných případech, a to za situace, kdy to předpokládá přímo zákon (nicotnost rozhodnutí, jeho nepřezkoumatelnost, případně procesní vada, která ji založila) či ustálená soudní judikatura (prekluze práva správce daně vyměřit či doměřit daň, prekluze práva správního orgánu rozhodnout o sankci za správní delikt). O žádný z těchto případů se ovšem v případě namítaného nesprávného použití hmotné právního daňového předpisu nejedná; případná důvodnost této argumentace by vedla „pouze“ k závěru o nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí, nikoli ke konstatování jeho nicotnosti, nepřezkoumatelnosti, případně judikaturou dovozených případů jim naroveň postavených. Bylo tedy výlučně na stěžovateli, zda tuto argumentaci v žalobě uplatní.

Poprvé se stěžovatelův názor o nutnosti postupovat podle zákona č. 588/1992 Sb. objevuje až v kasační stížnosti. Jde tak o argumentaci, kterou stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak evidentně učinit mohl. Nejvyšší správní soud k tomu například ve svém rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155 (všechna citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), uvedl, že: „*[u]stanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restriktci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu vigilantibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem první instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponесou případné nepříznivé následky s tím spojené. Korektiv takto zavedené koncentrace řízení, vyjádřený slovy 'ač tak učinit mohl', je naplněn nejen tehdy, když žalobce určitou námitku objektivně v žalobním řízení uplatnit nemohl, ale též tehdy, kdy by její (objektivně možné) uplatnění nebylo, s ohledem na kontext věci, racionální. O takový případ jde za situace, kdy v době podání žaloby existuje k určité otázce ustálená a jednotná soudní judikatura, avšak v mezidobí dojde k jejímu zásadnímu a překvapivému obratu, který žalobce nemohl, ani při vynaložení veškeré bdělosti a odborné péče, předvídat. Odkazuje-li nově uplatněná kasační námitka na tento případ, nelze ji odmítnout jako nepřípustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s.*“. V souzeném případě stěžovatel neuvádí žádné okolnosti, které mu zabránily uplatnit jím tvrzený důvod nezákonnosti již v řízení před městským soudem, a nenamítá ani existenci zásadního a překvapivého obratu ustálené soudní judikatury. Zde lze pro úplnost poznamenat, že stěžovatelem nastolená právní otázka byla zdejším soudem již v minulosti opakovaně a bezrozporně judikována (viz například rozsudek ze dne 16. 1. 2009, č. j. 7 Afs 4/2008 - 64, který se zabýval případem s obdobným skutkovým pozadím), a to nikoliv v souladu s právním názorem stěžovatele. Proto nezbyvá než uzavřít, že pro uplatnění námítky aplikace nesprávného právního předpisu v řízení před žalovaným a městským soudem neexistovala na straně stěžovatele žádná překážka a její uplatnění až v řízení o kasační stížnosti je tak nepřípustné.

Stěžovatel kromě výše zmiňovaného důvodu, opírajícího se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., odkazuje v kasační stížnosti také na důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., aniž by však uvedl konkrétní tvrzení, která svědčí o jejich naplnění. Za této situace nelze než konstatovat, že v těchto případech nejde o řádně formulované kasační důvody a jejich meritorní posouzení je tak pojmově vyloučeno.

pokračování

Za této situace tedy Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než kasační stížnost jako nepřípustnou odmítnout, a to postupem dle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 3 s. ř. s., dle kterého *žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno, nebo žaloba odmítnuta*. Vzhledem k tomu, že kasační stížnost byla odmítnuta, rozhodl Nejvyšší správní soud, za použití ustanovení § 120 s. ř. s., tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 31. července 2014

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu