



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **KATEVO INVEST, s.r.o.**, se sídlem Třebusice 82, Brandýsek, zast. Mgr. et Mgr. Václavem Sládkem, advokátem, se sídlem Janáčkovo nábřeží 39/51, Praha 5, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 525/15, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2014, č. j. 3 Af 11/2011 – 38,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Rozhodnutím ze dne 22. 12. 2010, č. j. 49/19573/2010-491 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný rozhodl o žádosti žalobkyně o prominutí daně z přidané hodnoty ve výši 29.250.020 Kč a příslušenství daně z přidané hodnoty ve výši 1.792.607 Kč tak, že neprominul daň z přidané hodnoty ve výši 29.250.020 Kč vyměřené Finančním úřadem v Kladně na základě přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 1994 podaného dne 24. 1. 1995, ale že z penále daně z přidané hodnoty ve výši 1.792.607 Kč za zdaňovací období IV. čtvrtletí 1994 sděleného Finančním úřadem v Kladně platebním výměrem ze dne 26. 1. 1998, č. j. 7725/98/030916, se promíjí částka 1.075.565 Kč. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že v přiznání k dani z přidané

hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 1994 zahrnula žalobkyně do uskutečněných zdanitelných plnění daňový doklad č. 10594 pro INTERCOM spol. s r. o., v celkové výši 156.424.020 Kč, z toho základ daně 127.174.000 Kč, daň 23 % ve výši 29.250.020 Kč, předmět plnění: prověření a zhodnocení aktiv společnosti, včetně jejich možné aktivace dle č. II., odst. 1 mandátní smlouvy ze dne 15. 7. 1994, datum uskutečnění zdanitelného plnění 30. 10. 1994. Na základě tohoto daňového přiznání byla Finančním úřadem v Kladně vyměřena žalobkyni vlastní daňová povinnost ve výši 19.724.458 Kč; jelikož daň nebyla ve lhůtě splatnosti uhrazena, bylo žalobkyni výměrem Finančního úřadu ze dne 26. 1. 1998 sděleno penále ve výši 1.792.607 Kč. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2007, č. j. 34 Cm 322/98 - 234, vyslovil neplatnost mandátní smlouvy ze dne 15. 7. 1994 uzavřené mezi žalobkyní a společností INTERCOM spol s r.o.; žalobkyně proto vystavila dne 30. 6. 2008 dobropis č. 60108 k faktuře č. 10594 a zahrnula jej do přiznání k dani z přidané hodnoty za II. čtvrtletí 2008, na jehož základě bylo zahájeno s žalobkyní vytýkácí řízení, přičemž platebním výměrem ze dne 1. 10. 2008 finanční úřad žalobkyni vyměřil za II. čtvrtletí 2008 nadměrný odpočet pouze ve výši 18.236 Kč (snížení o 16.295.675 Kč). Žalobkyně následně podala žádost o prominutí daně. Žalovaný uvedl, že prominutí daně dle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zsdp“), je specifickým prostředkem liberační povahy, při jehož uplatnění nedochází k nápravě či odstranění vad rozhodnutí nebo nesprávného postupu správce daně při aplikaci daňového zákona, neboť k tomu slouží jiné opravné prostředky. Důvodem pro aplikaci tohoto institutu je v zásadě pouze existence nesrovnalostí při uplatňování daňových zákonů. O případ nesrovnalosti se podle žalovaného jedná např. v případě dvojího zdanění u subjektu, aniž by to zákon výslovně zamýšlel. Aplikace tohoto institutu má proto výjimečnou povahu. Žalovaný vysvětlil, že plátce může podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), opravit výši daně při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, přičemž pro druhou smluvní stranu je povinen vyhotovit daňový dobropis, a to ke dni, kdy byla provedena oprava základu daně; v takovém případě je oprava základu daně a výše daně samostatným zdanitelným plněním v tom zdaňovacím období, ve kterém byl daňový dobropis doručen plátcí, pro kterého se uskutečnilo zdanitelné plnění. Zákon tedy předpokládá provedení opravy u obou daňových subjektů. Podle ustanovení § 42 odst. 8 zákona o DPH nelze opravu provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, přičemž tato lhůta je propadná. Stanovení lhůt v daňovém právu, po jejichž uplynutí zanikne určitý nárok daňového subjektu, nelze podle žalovaného považovat za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Žalovaný nadto poukázal na to, že ačkoli byly smlouvy následně prohlášeny za neplatné, bylo plnění poskytnuto; v takovém případě by muselo být plnění navzájem vráceno, aby mohla být použita oprava podle § 42 zákona o DPH. Žalovaný proto na závěr uvedl, že nezjistil nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů. Vzhledem k tomu, že dle § 55a zsdp může být příslušenství daně prominuto i z důvodu tvrdosti a že na všech daňových platebních povinnostech žalobkyně nejsou vykazovány nedoplatky a její spolupráce se správcem daně je na dobré úrovni, shledal žalovaný podmínky k částečnému prominutí penále daně z přidané hodnoty.

[2] Žalobkyně proti napadenému rozhodnutí brojila žalobou ze dne 28. 2. 2011, v níž vylicila rozhodné skutečnosti týkající se zdanitelného plnění k dani z přidané hodnoty za

pokračování

zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 1994 ve vztahu ke společnosti INTERCOM spol. s r.o. Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že má z důvodu vyslovení neplatnosti mandátní smlouvy z roku 1994 nárok na vrácení jí odvedené daně z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí 1994 včetně penále, a to právě s ohledem na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2007, č. j. 32 Cm 322/98 – 234, neboť k její úhradě ze strany žalobkyně vůbec nemělo dojít. Vzhledem k tomu, že nebyla povolena obnova řízení pro uplynutí lhůty a že byl správcem daně odmítnut daňový dobropis, považuje tyto okolnosti za důvod, proč mělo být žalovaným postupováno podle § 55a zsdp. Žalobkyně s ohledem na judikaturu správních soudů vyslovila stanovisko, že její žaloba proti napadenému rozhodnutí je přípustná. Poukazovala na to, že nemohla ovlivnit, kdy bude vydán rozsudek Městského soudu v Praze ve věci prohlášení neplatnosti mandátní smlouvy. Poukazovala na různost lhůt, neboť promlčecí lhůtu podle obchodního zákoníku vztahující se k možnosti namítnout neplatnost mandátní smlouvy je čtyřletá, kdežto lhůta pro opravu daňového přiznání je pouze tříletá, přičemž všechny ostatní do úvahu přicházející prostředky nápravy vzniklého stavu byly rovněž zamítnuty. Žalobkyně proto nemohla postupovat jinak než podat žádost podle § 55a zsdp. Žalovaný sice argumentuje tím, že společnosti INTERCOM spol. s r. o. vznikl daňový odpočet a že má dojít k vyrovnání odvedené daně mezi účastníky smlouvy, avšak přehlíží, že oprava není z důvodu uplynutí lhůt možná. Již touto argumentací žalovaný dokládá, že v zákonech je mezera, která podle žalobkyně odůvodňuje postup podle § 55a zsdp, neboť neměla možnost, jak tuto situaci jinak řešit. Považovala za chybné tvrzení žalovaného, že se má se společností INTERCOM spol. s r.o. vyrovnat včetně odvedené daně, neboť žalobkyně má jako plátkyně DPH vztah k státu. Navíc argumentace žalovaného o prekluzi by byla uplatněna i v daném případě u společnosti INTERCOM spol. s r.o., proto žalobkyně žádala o prominutí daně, na kterou státu nevznikl nárok a došlo tak k bezdůvodnému obohacení státu. Nárok na vrácení daně vůči státu existuje stále jako naturální obligace a lze ji tedy plnit, avšak z důvodu mezery v zákoně není vymahatelná. Žalovaný by měl odůvodnit své správní uvažování a nikoli postupovat libovolně, jak se tomu stalo v projednávané věci, neboť nezohlednil, že rozhodoval o prominutí daně, zvláště když žalobkyni nezbyl jiný prostředek nápravy. Tato tvrdost zákona, kdy se žalobkyně nemohla jinak bránit, by měla být odstraněna právě institutem prominutí daně. V neposlední řadě měla za to, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné z důvodu nedostatečného odůvodnění. Žalobkyně proto navrhovala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním ze dne 21. 7. 2011, ve které shrnul dosavadní průběh daňového řízení vedeného s žalobkyní v dané věci. Setrval na stanovisku, že řádně a dostatečně zdůvodnil, za jakých podmínek může být daň podle § 55a zsdp prominuta. Následné určení neplatnosti mandátní smlouvy soudem automaticky nepředstavuje důvod pro opravu výše daně dle § 42 zákona o DPH; musí totiž být splněny příslušné podmínky, což se v daném případě nestalo. Podle sdělení žalobkyně nadto k vzájemnému vyrovnání mezi ní a společností INTERCOM spol. s r.o. po rozsudku Městského soudu v Praze nedošlo, protože druhá společnost v mezidobí prošla konkurzem a nedisponovala žádným majetkem. Dobropisem ze dne 30. 6. 2008 č. 60108 k faktuře č. 10594, kterou žalobkyně zahrnula do daňového přiznání k DPH za II. čtvrtletí 2008, dobropisovala pouze zůstatek faktury č. 10594 ve výši 102.062.386,09 Kč; z toho základ daně činil 85.766.711 Kč, 19 % daň činila 16.295.675,09 Kč. I v případě dodržení lhůty pro vystavení opravného daňového dokladu by byla správcem daně zcela jistě ověřována jeho oprávněnost, tedy splnění všech

podmínek dle ustanovení § 42 zákona o DPH. Rovněž v případě žádosti o obnovu řízení dle § 54 zsdp bylo zkoumáno splnění podmínek pro její povolení. Za irelevantní žalovaný považuje to, že žaloba na určení neplatnosti smlouvy byla podána přesně po čtyřech letech ode dne podpisu smlouvy, kdy již uběhla lhůta dle § 42 odst. 8 zákona o DPH, přičemž samotná žalobkyně připustila, že takto postupovala jenom pro to, aby mohla rozhodnutí soudu doložit finančnímu úřadu jako novou skutečnost, na jejímž základě by byla povolena obnova daňového řízení ohledně daně z přidané hodnoty. Prominutí daně dle žalovaného nemá suplovat jiné opravné prostředky, a to ani v situaci, kdy došlo ke zmeškání možnosti tyto jiné opravné prostředky uplatnit. Nemohl ani souhlasit s tvrzením žalobkyně, že po uplynutí prekluzivní lhůty zůstává závazek ve formě naturální obligace, neboť tím směřuje prekluzi a promlčení. Žalovaný setrval na stanovisku, že účelem institutu prominutí daně není náprava procesních vad ani jiných nezákonností, neboť k tomu jsou určeny jiné opravné prostředky, a že své rozhodnutí řádně a dostatečně odůvodnil, přičemž uvedl, že daň nelze prominout z důvodu tvrdosti. Žalovaný proto navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[4] Žalobkyně k věci podala repliku ze dne 18. 7. 2012, v níž vyjádřila důrazný nesouhlas s vyjádřením žalovaného v celém rozsahu. Žalobkyně namítala, že žalovaný nepochopil podstatu institutu prominutí daně a v této souvislosti odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007 sp. zn. IV. ÚS 2323/07. Nesouhlasila s názorem žalovaného, že její situaci nelze subsumovat pod pojem „nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů“. Byla totiž oprávněna podle § 42 odst. 1 zákona o DPH opravit výši daně, jelikož pravomocným rozhodnutím soudu o určení neplatnosti mandátní smlouvy došlo ke zrušení zdanitelného plnění a tím vznikla podmínka pro opravu základu daně. Objektivní možnost opravit daň byla žalobkyni dána až nabytím právní moci rozhodnutí a délka civilního soudního řízení nemůže být k její tíži. Žalobkyně nevidí ve svém postupu, kdy žalobu podala přesně 4 roky po uzavření mandátní smlouvy, nic špatného či nezákonného. Je to právě žalovaný, který získal finanční prostředky a bezdůvodné finanční plnění v podobě odvedené daně z přidané hodnoty, které je s ohledem na rozsudek určující neplatnost mandátní smlouvy povinen vrátit. Opačný postup by byl v rozporu s principem spravedlnosti. Žalobkyně označila výklad žalovaného za tzv. přepjatý formalismus, který je dle judikatury Ústavního soudu nepřijatelný. Zákon nadto žalobkyni nedával možnost procesní obrany k domáhání se vrácení nedůvodného odvedení daně. Podle žalobkyně žalovaný sám poukazuje na mezeru v zákoně; jde o situaci, kdy není procesní prostředek k tomu, aby jí byla vrácena neprávem zaplacená daň. Stát se tak bezdůvodně obohatil a je povinen vrátit jí plnění, které získal bez právního důvodu.

[5] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 25. 3. 2014, č. j. 3 Af 11/2011 – 38, žalobu jako nedůvodnou zamítl. Soud uvedl, že žaloba proti rozhodnutí o prominutí daně je v souladu s recentní judikaturou správních soudů přípustná. Městský soud nezjistil, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, neboť je zřejmé, že se žalovaný věci dostatečně zabýval a že zohlednil všechny rozhodné skutečnosti. Žalobkyně v tomto směru nadto ničeho konkrétního neuváděla. Žalovaný při vydání napadeného rozhodnutí disponuje správním uvážením, tudíž správní soud je pouze oprávněn zkoumat, zda bylo vydáno v řádném řízení a zda se správní orgán nedopustil svévole, tj. zda nebyly překročeny meze správního uvážení. Soud neshledal, že by se žalovaný dopustil procesního

pokračování

pochybení, ostatně žalobkyně žádnou výtku v tomto směru rovněž nevznesla. Žalovaný k hmotněprávním otázkám uvedl, jaké situace lze obecně považovat za nesrovnalosti plynoucí z uplatňování daňových zákonů, přičemž jeho úvahy vycházejí z judikatury správních soudů. Ve vztahu k danému případu žalovaný dospěl k závěru, že samotný rozsudek civilního soudu určující neplatnost mandátní smlouvy není důvodem k prominutí daně s ohledem na uplynutí příslušných lhůt, neboť důvodem pro vrácení daně by bylo vrácení nebo zrušení zdanitelného plnění jako takového, k čemuž však v dané věci nedošlo. S tímto závěrem žalovaného se městský soud ztotožnil, neboť za předmět zdanitelného plnění podle zákona o DPH je nutné považovat poskytnutí služeb, nikoli samotnou smlouvu. Samotné zrušení mandátní smlouvy tudíž podle soudu nezakládá důvod k vrácení daně. Jiná situace by nastala, pokud by si smluvní strany z tohoto důvodu navzájem vrátily plnění, která si v mezidobí poskytly. Žalobkyní tvrzená nesrovnalost při uplatňování daňových zákonů tedy nemohla vůbec nastat, neboť ustanovení o prekluzivní lhůtě pro možnost opravit základ daně nemá na tento závěr žádný vliv. Závěry žalovaného tudíž městský soud považoval za správné, na straně státu proto nedošlo k bezdůvodnému obohacení. Žalobkyní citovaný nálezný Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 2323/07 na věc nedopadá, neboť ten se vyjadřoval pouze k tomu, zda rozhodnutí o prominutí daně je vyloučeno ze soudního přezkumu či nikoli. Soud proto uzavřel, že žalovaný postupoval v souladu se zákonem a judikaturou správních soudů, když zvážil okolnosti případu a dospěl k příslušným závěrům, jež soud vyhodnotil jako správné. S ohledem na to, že je v dané věci pojmově vyloučeno, aby stát žalobkyni vrátil předmětnou daň, je zbytečné zabývat se tím, kdy žalobkyně podala žalobu na určení neplatnosti mandátní smlouvy a co ji k tomu vedlo. Výrokem II. napadeného rozhodnutí se soud rovněž nezabýval, neboť žalobkyně vůči němu ničeho nenamítala.

[6] Proti tomuto rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2014, č.j. 3 Af 11/2011 – 38, podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost ze dne 6. 5. 2014, v níž uvedla, že rozsudek městského soudu napadá z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Namítala, že soud se nedostatečně vypořádal s názorem Ústavního soudu obsaženým v nálezu sp. zn. IV. ÚS 2323/07, tedy že § 55a zsdp zahrnuje kombinaci neurčitého právního pojmu a správního uvážení, což vytváří prostor pro veřejnou správu pružně reagovat na možné případy. Stěžovatelka trvala na tom, že se městský soud nevypořádal s tím, že do státního rozpočtu uhradila na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 1994 a na penále celkem částku 31.042.627 Kč, k čemuž ale ve skutečnosti nemělo dojít. Stát proto nemá titul pro zadržování této částky. Jelikož nebyla v dané věci nesprávně připuštěna obnova řízení, ačkoli mělo být postupováno podle předchozí právní úpravy regulující daň z přidané hodnoty, považuje tyto skutečnosti stěžovatelka za okolnost odůvodňující prominutí daně. Pokud je totiž právní úkon absolutně neplatný a neuskutečnilo se pro absolutní neplatnost žádné zdanitelné plnění, nejsou deklarované účetní a daňové povinnosti v souladu se skutečností a jde o nezákonný stav, který má být napraven, čemuž se žalovaný nezákonně brání. V daném případě se zdanitelné plnění uskutečnilo na základě mandátní smlouvy, která podle pravomocného rozsudku Městského soudu v Praze je absolutně neplatná, k čemuž mělo být žalovaným přihlédnuto, neboť právní důvod k plnění zanikl. Přístup žalovaného je tedy v rozporu s principy spravedlnosti a ryze formalistický. Danou situaci lze proto podřadit pod pojem „nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů“, neboť nastaly protiklady v zákoně. Její žádosti proto mělo být žalovaným vyhověno, zvláště když neměla jiný

prostředek obrany. Stěžovatelka proto navrhovala, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil v podání ze dne 29. 5. 2014, v němž uvedl, že nesouhlasí s tím, že by městský soud nesprávně pochopil podstatu prominutí daně, neboť vycházel z ustálené judikatury správních soudů. Výklad žalovaného nadto vychází i z rozhodovací praxe, nemohl se od ní proto odchýlit. Za nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů považuje situace, ve kterých nastane kolize při aplikaci dvou právních norem, která by vedla k nemožným nebo nesmyslným požadavkům, což se však v dané věci podle názoru žalovaného nestalo. Nález Ústavního soudu pouze dospívá k tomu, že správce daně musí zohlednit každý jednotlivý případ, což v dané věci bylo učiněno; nestanoví, jak musí správce daně jednotlivé situace hodnotit. Toto rozhodnutí Ústavního soudu proto na věc přímo nedopadá. Žalovaný setrval na stanovisku, že rozhodnutí civilního soudu o prohlášení mandátní smlouvy za neplatné není samo o sobě důvodem pro opravu výše daně, neboť nedošlo k vyrovnaní mezi účastníky této smlouvy. Za důležitý fakt žalovaný považoval to, že předmětná civilní žaloba byla stěžovatelkou podána přesně po čtyřech letech ode dne podpisu mandátní smlouvy, kdy již uběhla lhůta k opravě výše daně. Nesrovnalost vyplývající z uplatňování daňových zákonů nemohla v daném případě nastat, neboť ustanovení § 42 odst. 8 zákona o DPH nemá na tento závěr žádný vliv. Žalovaný se proto nemohl ztotožnit s tím, že by jeho postup a závěr městského soudu byl ryze formalistický nebo že by se z jeho strany jednalo o libovůli, neboť dospěl k závěru, že podmínky pro prominutí daně uvedené v § 55 zsdp nejsou splněny, přičemž své úvahy náležitě vysvětlil. Žalovaný proto navrhoval kasační stížnost zamítnout.

[8] Stěžovatelka ve věci podala repliku ze dne 23. 7. 2014, v níž setrvala na své předchozí argumentaci.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[9] Stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Městského soudu v Praze vzešel (ustanovení § 102 s. ř. s.), kasační stížnost je včasná (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a přípustná, neboť nejsou naplněny důvody zakládající její nepřipustnost podle ustanovení § 104 s. ř. s.

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[11] Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatelka podala z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., neboť dovozuje nesprávné posouzení věci, vady řízení před správním orgánem a nepřezkoumatelnost rozsudku. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl městským soudem aplikován nesprávný právní názor. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu

pokračování

„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 soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost“. Podle písm. d) téhož ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.“

[12] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[13] K otázce nepřezkoumatelnosti z hlediska nesrozumitelnosti či nedostatku důvodů rozhodnutí se vyjádřil Nejvyšší správní soud, např. ve svém rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75 (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), takto:

[14] *„Za nesrozumitelné lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, případy, kdy nelze seznat co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“*

[15] V případě napadeného rozsudku se městský soud nedopustil výše uvedené nesrozumitelnosti v podobě vnitřní rozpornosti výroku, nerozlišení výroku a odůvodnění, nezjistitelnosti jeho adresátů či nevhodné formulace, protože napadené rozhodnutí jasně a přehledně obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti. Ostatně samotná stěžovatelka jeho obsahu porozuměla, což dokládá i skutečnost, že podala obsáhlou kasační stížnost, v níž namítá i nesprávné meritorní posouzení věci.

[16] Napadený rozsudek dle názoru Nejvyššího správního soudu netrpí ani nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, neboť Městský soud v Praze se v odůvodnění tohoto rozsudku vyjádřil řádně ke všem žalobním bodům a správně zjistil skutkový stav věci, přičemž jasně a stručně vyložil, proč postup žalovaného považoval za zákonný. Městský soud tak vyjádřil svůj právní názor ohledně důvodnosti žaloby. Z faktu, že nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky, ještě nevyplývá, že by bylo jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Pokud by rozsudek byl nepřezkoumatelný pro nedostatečné či nesrozumitelné odůvodnění, nemohla by stěžovatelka podat tak obsáhlou kasační stížnost, v níž polemizuje se závěry městského soudu. Skutečnost, že s obsahem rozsudku nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho

nesrozumitelnost. Byť stěžovatelka namítá, že se městský soud nevypořádal s její žalobní argumentací, že stát nemá titul k zadržování částky odpovídající dani z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí 1994, Nejvyšší správní soud uvádí, že se městský soud neměl zabývat tím, zda byla daň z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 1994 vyměřena správně, ale tím, jestli napadené rozhodnutí ve věci prominutí této daně bylo vydáno v souladu s § 55a zsdp, což městský soud učinil; dospěl přitom k příslušným závěrům, přičemž uvedl, že za rozhodující považuje to, že plnění bylo mezi smluvními stranami poskytnuto a že zrušení právního titulu (mandátní smlouvy z roku 1994) je vedlejší.

[17] K věci samé Nejvyšší správní soud uvádí:

Podle ustanovení § 55a odst. 1 zsdp *„ministerstvo může daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. U příslušenství daně tak může učinit i z důvodu odstranění tvrdosti. K tomuto prominutí může dojít v kterémkoli stadiu daňového řízení.“*

[18] Nejvyšší správní soud na úvod předesílá, že se plně ztotožňuje s názorem městského soudu, že napadené rozhodnutí o prominutí daně vydané podle § 55a zsdp je samostatně soudně přezkoumatelné. Tento závěr zřetelně vyplývá jak z judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 15/2007 – 106), tak i z judikatury Ústavního soudu (rozhodnutí ze dne 23. 1. 2007, sp. zn. III. ÚS 103/06; ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07; ze dne 17. 4. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1136/08 a ze dne 17. 6. 2009, sp. zn. I. ÚS 398/09).

[19] Z usnesení Ústavního soudu 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 2323/07, jehož se stěžovatelka opakovaně dovolává, vyplývá Nejvyššímu správnímu soudu pouze to, že rozhodnutí vydané podle 55a odst. 1 zsdp o prominutí daně není vyloučeno ze soudního přezkumu. Toto rozhodnutí Ústavního soudu tedy dospívá pouze k závěru, že použitím neurčitých právních pojmů v § 55a zsdp zákonodárce *„vytvořil prostor veřejné správě, aby zhodnotila, zda konkrétní situace patří do rozsahu neurčitého právního pojmu či nikoli, přičemž s existencí určitého skutkového stavu není jednoznačně spojen jediný právní následek; je pak na uvážení správního orgánu - ve stanovených mezích – takový následek určit, jmenovitě rozhodnout, zda žádosti daňového dlužníka vyhovět a daň či její příslušenství prominout či nikoli“*. Z těchto citovaných závěrů Ústavního soudu zjevně neplyne závěr (srov. *„není jednoznačně spojen jediný právní následek“*), že by stěžovatelka měla v dané věci nárok na to, aby žalovaný rozhodl v souladu s její žádostí o prominutí daně, jak stěžovatelka nesprávně tvrdí.

[20] K témuž výsledku dospěl i Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 – 54, uvedl, že *„pokud tedy jde o smysl institutu prominutí daně a jejího příslušenství, vychází soud z toho, že promíjení daňových dluhů bylo vždy vnímáno jako milost, jako výjimečné osvobození konkrétního případu z všeobecné daňové povinnosti. Je to ostatně pozůstatek královských milostí a pardonů, kdy se stát vzdává daňové pohledávky, na kterou má dle zákona nárok. Tento charakter si přitom promíjení daní dochovalo i do dnešní doby, a lze uzavřít, že rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a d. ř. je rozhodnutím vydávaným ve sféře volného uvážení, přičemž správní orgán i při naplnění zákonných předpokladů daň prominout může, ale také nemusí.“*

pokračování

[21] Tento závěr samozřejmě neznamená, že správní orgán rozhoduje v absolutní libovůli. I při volném správním uvážení je totiž správní orgán omezován principy platícími v moderním právním státě, a to zejména principem ochrany legitimního očekávání, který ač nebývá v zákonných textech výslovně pojmenován, je tradičně považován za součást českého právního řádu; je ostatně odvoditelný také ze základních zásad činnosti správních orgánů (v současné době srov. např. § 2 odst. 3 správního řádu z r. 2004 o ochraně dobré víry). Ačkoli zde není veřejné subjektivní právo na poskytnutí posuzované úlevy, nelze vyloučit, zda nebylo zasaženo do práva stěžovatelky na řádný proces, jež mohlo být dotčeno, resp. porušeno a jehož ochrany se lze u soudu domáhat.

[22] Existují tedy ojedinělá rozhodnutí, na jejichž vydání „právo“ není, ale přesto – je-li takové rozhodnutí vydáno – „právo“ (subjektivní hmotněprávní oprávnění) se jím zakládá. Takovým rozhodnutím je i prominutí daně, které se děje ve volné správní úvaze. Na to, aby byla daň prominuta, skutečně není subjektivní „právo“ („nárok“), ani při splnění jakýchkoli podmínek. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 4. 2014, č. j. 8 Afs 63/2013 – 30, uvedl, že *„institut prominutí daně a jejího příslušenství (tzn. promíjení daňových dluhů) byl vždy vnímán jako milost, jako výjimečné osvobození konkrétního případu od daňové povinnosti. Krajský soud správně uvedl, že rozhodnutí o prominutí daně, resp. jejího příslušenství z důvodu odstranění tvrdosti podle § 55a zákona o správě daní a poplatků, je rozhodnutím vydávaným ve sféře volného uvážení, avšak správní orgán nerozhoduje v absolutní libovůli, ale je povinen za obdobných a srovnatelných podmínek rozhodovat stejně a k tomu v aplikační praxi sloužil pokyn Ministerstva financí D-330. Při přezkoumání rozhodnutí tak soud zkoumá, zda nedošlo ze strany správního orgánu o překročení mezí správního uvážení (§ 78 odst. 1 poslední věta s. ř. s.). (K tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 85/2007 – 54, 8 č. j. Afs 27/2008 – 51, č. j. 5 Afs 44/2009 – 64, www.nssoud.cz).“*

[23] Žalobní legitimace podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je založena tvrzením o porušení hmotného práva, byť i tím, že k tomuto porušení došlo nepřímo, cestou porušení procesních předpisů. (Úspěšným) žalobcem podle tohoto odstavce tedy může být jen ten, kdo skutečně může tvrdit, že se mu nedostalo subjektivního oprávnění, pro které je opora v právu hmotném. O takový případ – jak již bylo vysvětleno shora – se tu ale nejedná. Žalobce, který není k žalobě oprávněn podle § 65 odst. 1 s. ř. s., nicméně může žalovat podle § 65 odst. 2 s. ř. s., a to tvrdí-li, že postupem správního orgánu byl zkrácen na právech, která jemu přísluší, takovým způsobem, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí. Toto ustanovení tak zaručuje právo na soudní ochranu i tomu, kdo není zamítnutím žádosti ukrácen na žádném hmotném právu (a to ani prostřednictvím toho, že by mu bylo upřeno právo procesní); i tento účastník řízení má totiž právo na to, aby o jeho žádosti bylo vedeno řádné řízení s dodržáním všech procesních pravidel.

[24] Pro případ žaloby proti rozhodnutí vydanému ve sféře volného správního uvážení je pak třeba „právy, která jemu (žalobci) přísluší“ rozumět také „právo“ na správní uvážení v zákonných mezích či právo na nezneužití správního uvážení. Žalobci tedy v takovém případě nepřísluší toliko procesní námitky, ale také námitky brojící proti nezákonnosti spočívající v překročení zákonem stanovených mezí správního uvážení nebo v jeho zneužití.

[25] Nejvyšší správní soud přitom v dané věci nezjistil, že by správní orgán zneužil správní uvážení nebo že by překročil zákonem stanovené meze. Závěr žalovaného a městského soudu, že prohlášení mandátní smlouvy z roku 1994 za neplatnou rozhodnutím civilního soudu, které nabylo právní moci v roce 2008, samo o sobě nezakládá důvod pro opravu daně týkající se IV. čtvrtletí roku 1994, považuje Nejvyšší správní soud za logický a nadto věcně správný, neboť odpovídá zákonu o DPH. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 – 113, k této otázce uvedl, že „při rozhodování, zda je konkrétní transakce předmětem daně či nikoli, se posuzuje vždy pouze její objektivní povaha (tj. skutečnost, že zboží bylo fyzicky dodáno nebo služba poskytnuta apod.), a nikoli její výsledek či účel, nebo dokonce úmysl zúčastněných stran. To znamená, že předmětem daně jsou i takové obchody, které jinak nejsou v souladu s ostatními zákony členských států, např. obchody uskutečněné bez potřebných povolení či licencí, dále obchody, které, ač samy legální, jsou součástí obchodního řetězce, v němž jsou některé jiné transakce podvodné, anebo obchody s pašovaným zbožím... Ani v případech, kdy dochází k tzv. zneužití práva, nezpochybnuje judikatura ESD, že se dodání zboží či poskytnutí služby ve smyslu § 2, § 13 a § 14 uskutečňuje, a poskytuje daňové správě jiné nástroje k zamezení zneužívání nebo obcházení zákona.“ Je tudíž irelevantní, pokud mandátní smlouva byla prohlášena následně za neplatnou, pokud si její účastníci v mezidobí plnili, což stěžovatelka ani ve své kasační stížnosti nepopírá. Skutečnost, že na druhého z účastníků této smlouvy v mezidobí byl vyhlášen konkurz, nenaplňuje důvod pro prominutí daně podle § 55a zsdp.

[26] Závěry žalovaného tedy odpovídají platné právní úpravě a logice zákona o DPH, neboť pokud došlo mezi stranami k plnění, které nebylo mezi smluvními stranami vráceno, nemá následné prohlášení smlouvy, na základě níž bylo plněno, za neplatnou, samo o sobě vliv na daňové povinnosti plátce DPH. Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožňuje se závěrem žalovaného, že daňové právo je rovněž ovládáno příslušnými lhůtami, jejichž uplynutí – byť to daňový subjekt považuje ze svého subjektivního pohledu za nepříznivé – neodůvodňuje samo o sobě, že je nutné postupovat podle § 55a zsdp.

[27] Poukazuje-li stěžovatelka na to, že měla být povolena obnova řízení, neboť na danou operaci se vztahovala předchozí právní úprava daně z přidané hodnoty, je tato argumentace nepřipustná, neboť byla uplatněna v rozporu s § 104 odst. 4 s. ř. s., protože stěžovatelka touto argumentací uplatňuje zcela jiné důvody, než které uplatnila v řízení před městským soudem.

[28] Podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

[29] Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009 - 77, „kasační stížnost může účinně směřovat jen proti těm důvodům soudního rozhodnutí, na němž je toto rozhodnutí postaveno.“ K obdobným závěrům se Nejvyšší správní soud přihlásil v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, ve kterém uvedl, že „ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. představuje zavedení koncentračního principu do řízení před Nejvyšším správním soudem. Užití tohoto principu lze považovat za zcela racionální, neboť zajišťuje, aby výhrady účastníků řízení proti (zde) pravomocnému správnímu rozhodnutí byly pořadem práva nejprve projednány krajskými soudy, přičemž Nejvyšší správní soud přezkoumá již pouze

pokračování

zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jim byly v žalobách předestřeny (promítly-li se, pochopitelně, do námitek kasačních). Pokud by bylo v řízení před Nejvyšším správním soudem (myšleno v řízení o kasační stížnosti) připuštěno uplatnění skutkových a právních novot (zde srov. též ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s.) vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. (obdobně jako § 109 odst. 4 s. ř. s., vylučující možnost dodatečného uplatňování argumentů skutkových) tedy nesleduje restriktci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně. Po účastnících předcházejícího žalobního řízení (z logiky věci je zřejmé, že musí jít pouze o účastníky aktivně legitimované) lze jistě spravedlivě požadovat, aby na principu vigilanti bus jura postupovali v řízení shora popsaným způsobem s tím, že v případě, kdy tak neučiní, ponесou (z hlediska možnosti uplatnění procesní argumentace v dalším stupni) případné nepříznivé důsledky.“ V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008 – 39, bylo konstatováno, že „podle § 104 odst. 4 s. ř. s. totiž není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Tato výhrada dopadá i na případy, kdy žalobce sice onu námitku před soudem uplatnil, učinil tak však až po uplynutí lhůty k podání žaloby.“

[30] Řízení o kasační stížnosti jako mimořádném opravném prostředku proti pravomocným rozhodnutím krajských soudů podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. slouží k přezkumu zákonitosti a správnosti rozhodnutí krajských soudů; nevytváří proto novou instanci k přednesu další skutkové a právní argumentace pro žalobce. Nejvyšší správní soud se tedy za dané procesní situace nemůže věcně vyjádřit k argumentaci ohledně aplikovatelnosti předchozí právní úpravy regulující daň z přidané hodnoty. Tuto argumentaci stěžovatelka uvedla až v kasační stížnosti, což je v rozporu s ustanovením § 104 odst. 4 s. ř. s., které ve smyslu výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu zakotvuje koncentraci řízení před krajskými soudy, tj. stěžovatelka měla veškerou svou argumentaci dokládající podle jejího názoru nezákonnost a nesprávnost napadeného rozhodnutí uvést již v řízení před krajským soudem ve lhůtě podle ustanovení 72 s. ř. s. Na tuto skutečnost byla stěžovatelka ostatně již upozorněna v usnesení zdejšího soudu ze dne 31. 7. 2014, č. j. 2 Afs 21/2013 – 43, týkající se rozhodnutí správce daně o vyměření nadměrného odpočtu k dani z přidané hodnoty za II. čtvrtletí roku 2008, přestože stěžovatelka v podaném daňovém přiznání vykávala nadměrný odpočet ve výši 16.313.911 Kč, a to na základě toho, že po vyslovení neplatnosti předmětné mandátní smlouvy provedla dobropis č. 60108 ze dne 30. 6. 2008.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[31] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku Městského soudu v Praze k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., za použití ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Kasační stížnost proto není důvodná a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[32] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla ve věci procesně

úspěšná, proto nárok na náhradu nákladů řízení nemá; žalovanému dle obsahu soudního spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu Nejvyšší správní soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 19. září 2014

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu