



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **CEODEUX S. A.**, se sídlem Rue de Diekirch 24, 7440 Lintgen, Lucembursko, zastoupené JUDr. Tomášem Kociánem, advokátem se sídlem Jetelová 2, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 8732/11-1300-104880, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 10. 2014, č. j. 11 Af 61/2011 - 42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dále také „finanční ředitelství“) v záhlaví označeným rozhodnutím zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále také „finanční úřad“ nebo „správce daně“) ze dne 6. 4. 2009, č. j. 129063/09/001533108607, kterým bylo zastaveno řízení o žádosti žalobkyně ze dne 30. 6. 2008 o vrácení daně z přidané hodnoty osobě registrované k dani v jiném členském státě Evropské unie za kalendářní rok 2007. Žádost byla nečitelně podepsána neznámou a blíže neidentifikovanou osobou. Finanční úřad proto vyzval žalobkyni, aby ve lhůtě 25 dnů od doručení dané výzvy doložila originál žádosti opatřený podpisem a otiskem razítka žadatele nebo zmocněného zástupce. V souladu s § 21 odst. 9

zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“), poučil žalobkyni, že pokud budou vady žádosti odstraněny až po uplynutí této lhůty, bude se na danou žádost hledět, jako by byla podána v den podání po opravě. Lhůta uplynula 8. 12. 2008. Žalobkyně ji zmeškala a vady odstranila s třídním zpožděním. Za datum podání její žádosti proto finanční úřad považoval 11. 12. 2008. Z toho důvodu však žalobkyně zmeškala zákonnou lhůtu pro podání žádosti o vrácení daně, která podle § 82 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), uplynula 30. 6. 2008. Finanční úřad sice ještě poté vyzval žalobkyni k doložení určitých skutečností, podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní však řízení následně zastavil.

[2] Finanční ředitelství v řízení o odvolání žalobkyně vytklo finančnímu úřadu některé nadbytečné úkony učiněné po uplynutí lhůty k odstranění vad žádosti. Nešlo však o úkony, které by žalobkyni způsobily jakoukoliv újmu. Žalobkyně vědomě nezareagovala na výzvu k odstranění vad, čímž způsobila zákonem předvídané důsledky zániku nároku na vrácení daně. Žalobkyně v odvolacím řízení doložila, že osoba, která žádost původně podepsala, byla oprávněna za ni jednat. Tato skutečnost však vzhledem k uplynutí příslušných lhůt a zániku nároku na vrácení daně již nemohla mít právní účinky.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Městského soudu v Praze. Namítala, že ji finanční úřad nesprávně vyzval k odstranění vad žádosti, protože špatně označil vady, které měly být odstraněny. Ty mohl spatřovat pouze v tom, zda osoba, která podepsala žádost, měla oprávnění za žalobkyni jednat. Neměl z čeho dovodit, že žádost je, resp. není podepsána oprávněnou osobou. Podle § 21 odst. 8 zákona o správě daní přitom daňový subjekt může odstranit vady pouze postupem, který odpovídá pokynům správce daně ve výzvě. Finanční úřad měl vyzvat žalobkyni, ať doloží, že osoba, která podepsala žádost, má oprávnění za žalobkyni jednat, což ovšem neučinil. Finanční ředitelství také mělo provést dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad, resp. mělo tuto povinnost uložit finančnímu úřadu. Žalobkyně totiž doložila, že osoba, která žádost podepsala, byla oprávněna za ni jednat. S tvrzením, že nárok na vrácení daně již nevratně zanikl, finanční ředitelství ovšem takto nepostupovalo. Navíc nedostatečně zjistilo skutkový stav, protože se spokojilo se závěrem finančního úřadu, že žádost nebyla opatřena podpisem oprávněné osoby. Nijak ale nezkoumalo, zda tato skutečnost plyne ze spisu.

[4] Městský soud uvedl, že pokud za právnickou osobu jedná někdo jiný než statutární orgán, pak musí podle § 9 odst. 2 zákona o správě daní prokázat své jednatelské oprávnění. Dokud tak neučiní, nelze jej považovat za osobu oprávněnou jednat za daňový subjekt. Finanční úřad se mohl důvodně domnívat, že žádost nepodala oprávněná osoba. Nijak nepochybil, pokud vyzval žalobkyni, aby doložila originál žádosti opatřený podpisem a otiskem razítka žadatele nebo zmocněného zástupce. Bylo na žalobkyni, aby vady žádosti odstranila. Neprokázala však finančnímu úřadu ve stanovené lhůtě, že by žádost podala osoba oprávněná za ni jednat. Po uplynutí lhůty navíc žalobkyně zareagovala na výzvu finančního úřadu doložením žádosti podepsané zástupkyní, jejíž plnou moc obsahoval daňový spis. Žalobkyně tak byla srozuměna s tím, jak má vytýkanou vadu odstranit a obsah výzvy nemohl poškodit její práva. Prokázala pak sice, že osoba, která žádost podepsala, byla oprávněna za ni jednat, ale učinila tak až v odvolacím řízení po uplynutí lhůty k odstranění vad a zániku nároku na vrácení daně. Finanční úřad tak podle

městského soudu zjistil skutkový stav dostatečně a své závěry řádně odůvodnil. Městský soud proto žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku městského soudu brojí žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížností. Opírá ji o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a navrhuje zrušení rozsudku městského soudu.

[6] Stěžovatelka namítá, že městský soud a předtím i správní orgány nesprávně použily § 82 ZDPH a ze zjištěného skutkového stavu vyvodily nesprávné závěry. Na základě její žádosti jí vznikl nárok na vrácení daně z přidané hodnoty za období kalendářního roku 2007. Bylo zahájeno řádné vyměrovací řízení podle zákona o správě daní. Pokud měl finanční úřad pochybnosti o správnosti, pravdivosti nebo úplnosti žádosti, měl podle § 43 zákona o správě daní v režimu vytýkacího řízení sdělit stěžovateli své pochybnosti a vyzvat ji, aby prokázala, že osoba, která podepsala žádost, byla oprávněna za stěžovatelku jednat. Postup finančního úřadu, který vydal výzvu podle § 21 odst. 8 zákona o správě daní, je postupem vedoucím k zahájení daňového řízení. Z toho důvodu nebyl v posuzované věci namístě.

[7] Výzva finančního úřadu navíc nebyla dostatečně konkrétní. Stěžovatelka proto nemohla odstranit vady žádosti postupem, který odpovídá pokynům správce daně, jak vyžaduje § 21 odst. 8 zákona o správě daní. Finanční úřad svým postupem zkrátil práva stěžovatelky, protože nezákonně aplikoval prekluzivní lhůtu předvídanou § 21 zákona o správě daní a neumožnil jí využít jejích práv v rámci tzv. vytýkacího řízení. S výzvou, která měla být učiněna podle § 43 zákona o správě daní, spojil prekluzivní lhůtu pro vyjádření, ačkoliv ZDPH takovou možnost nezná. Došlo tak k porušení práva stěžovatelky na spravedlivý proces. Finanční úřad poté navíc zcela mimo zákon vydal další výzvu, kterou stěžovatelku vyzval k prokázání skutečností relevantních pro rozhodnutí o vrácení daně. Finanční úřad tuto druhou výzvu vydal pravděpodobně podle § 39 odst. 9 zákona o správě daní, není to ovšem zřejmé a finanční úřad tento svůj postup nikdy nezodůvodnil. Městský soud v Praze se nadto zákonností tohoto postupu nezabýval. Daňové řízení přitom bylo nejen nezákonné, ale i zmatečné, protože správce daně sám nevěděl, jaké procesní postupy použít. Městský soud proto měl zrušit předcházející rozhodnutí správních orgánů.

[8] Městský soud také při hodnocení důkazů vůbec nepřihlédl k tomu, že stěžovatelka v rámci odvolání prokázala oprávnění osoby, která podepsala žádost, jednat za stěžovatelku. Pokud tedy došel k tomu, že žádost nebyla podepsána oprávněnou osobou, nerozhodl na základě zjištěného skutkového stavu. Nadto přezkoumatelným způsobem nezodůvodnil svůj závěr, že vada žádosti byla odstraněna až v době, kdy již nárok na vrácení daně zanikl. Stejně tak je nepřezkoumatelné tvrzení městského soudu o nedůvodnosti námitky stěžovatelky, týkající se nedostatečnosti skutkového stavu zjištěného správními orgány. Městský soud se kromě toho nevypořádal se žalobním bodem spočívajícím v nesprávném právním posouzení obsahu výzvy a porušení základních zásad daňového řízení ze strany finančního úřadu.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se zcela ztotožňuje s rozsudkem městského soudu, který se důkladně vypořádal se všemi žalobními body. Stěžovatelka opomíjí zákonný požadavek, podle nějž osoba jednající za právnickou osobu, která není statutárním orgánem, musí prokázat své jednatelské oprávnění. Dokud tak neučiní, nelze ji považovat za osobu oprávněnou jednat za daňový subjekt. Z podané žádosti skutečně nebylo poznat, kdo tuto žádost podepsal. Správce daně se mohl důvodně domnívat, že ji nepodala oprávněná osoba, protože podpis začínal písmenem „W“, což neodpovídalo žádnému ze jmen osob oprávněných jednat za společnost. Výzvou k doložení originálu žádosti s podpisem a otiskem razítka žadatele nebo zmocněného zástupce tedy finanční úřad nepochybil. Stěžovatelka navíc tuto výzvu ani nesplnila a ve lhůtě nezhojila vady žádosti. Ty byly odstraněny až po zániku nároku na vrácení daně. Právní úvahy a závěry městského soudu jsou proto zcela správné.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je přípustná. Její důvodnost Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[11] K osobě žalovaného soud podotýká, že k 31. 12. 2012 finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, zanikly a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) posledně zmiňovaného zákona ve spojení s § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, přešla působnost Finančního ředitelství v Praze jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného je proto třeba považovat v souladu s § 69 s. ř. s. právě Odvolací finanční ředitelství.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť ta je natolik závažnou vadou, že je třeba se jí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatelka konkrétně namítá, že se městský soud nevypořádal s námitkou nesprávného právního posouzení obsahu výzvy finančního úřadu, a přezkoumatelně nezdůvodnil své závěry o odstranění vad žádosti po zániku nároku na vrácení daně a o nedůvodnosti námitky nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

[14] Má-li rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné, s uvedením dostatku důvodů podporujících výrok rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomněl vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 – 58, rozsudek ze dne

18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která: a) postrádají základní zákonné náležitosti, b) nelze z nich seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, c) zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), d) obsahují výrok, který je v rozporu s odůvodněním, e) neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS).

[15] Tato kasační námitka je nedůvodná. Městský soud výslovně uvedl, že obsah výzvy finančního úřadu odpovídá zákonu, a finanční úřad měl pádné důvody vyzvat stěžovatelku k nápravě vad žádosti, protože z ní nebylo seznatelné, kdo ji podepsal, a zda tato osoba měla oprávnění za stěžovatelku jednat. Ve vztahu k zániku nároku na vrácení daně a včasnosti odstranění vad žádosti městský soud odkázal na § 21 odst. 9 zákona o správě daní spolu s § 82 odst. 6 věty páté ZDPH a uvedl, že lhůta pro opravení žádosti uplynula 8. 12. 2008. Zmínil, že opravená žádost podepsaná zmocněnou zástupkyní byla poté podána k poštovní přepravě 11. 12. 2008 a vzhledem k tomu, že lhůta stanovená k opravě původní žádosti uplynula, se tak na žádost nahlíželo jako na podanou v tento den. Městský soud pak zdůraznil, že lhůta k podání žádosti uplynula dne 30. 6. 2008, a proto nárok na vrácení daně zanikl. Tyto jeho závěry proto plně odpovídají požadavkům přezkoumatelnosti. Zhodnotil také dostatečnost zjištění skutkového stavu, který podle městského soudu postačoval k řádně odůvodněnému rozhodnutí o zastavení řízení. Rozsudek městského soudu proto jako celek splňuje kritéria přezkoumatelnosti, jak je ve své judikatuře vymezil Nejvyšší správní soud.

[16] Stěžovatelka poté namítá, že výzva finančního úřadu nebyla dostatečně konkrétní, a proto nemohla odstranit vady žádosti postupem, který odpovídá pokynům správce daně podle § 21 odst. 8 zákona o správě daní. Finanční úřad ve výzvě výslovně uvedl: „*Žádost na vrácení daně osobě registrované k dani v jiném členském státě, podaná k poštovní přepravě dne 30. 6. 2008, doručená správci daně dne 2. 7. 2008, není opatřena podpisem oprávněné osoby. U správce daně je uložena plná moc pro výše uvedeného zmocněného zástupce. Doložte originál žádosti na vrácení daně opatřený podpisem a otiskem razítka žadatele nebo zmocněného zástupce.*“ Jak již bylo uvedeno výše, podle městského soudu tato výzva splňovala podmínky zákona o správě daní. Podle názoru Nejvyššího správního soudu byla dostatečně konkrétní a stěžovatelce z ní muselo být zřejmé, jak má postupovat. To stvrzuje i její vlastní postup, protože po lhůtě doplnila žádost podepsanou zmocněnou zástupkyní. Z tohoto pohledu se námitka stěžovatelky zdá být účelová, protože i jí samé bylo jasné, jaký je obsah výzvy finančního úřadu. Nyní se ovšem snaží zvrátit důsledky zmeškání stanovené lhůty. Vzhledem k tomu, že oprávnění pana V. W., jakožto zaměstnance žalobkyně, plynulo pouze z vnitřních poměrů žalobkyně, nelze správci daně vytýkat, že tuto skutečnost neznal a že vydal výzvu výše uvedeného znění. Nehledě na nečitelnost podpisu bez uvedení jména jednající osoby. Městský soud proto nijak nepochybil, pokud v obsahu výzvy neshledal vady, pro které by bylo nutné rozhodnutí finančního ředitelství a finančního úřadu zrušit. Tato kasační námitka je proto nedůvodná.

[17] Podle stěžovatelky finanční úřad nezákonně aplikoval prekluzivní lhůtu předvídanou § 21 zákona o správě daní. Podle tohoto ustanovení v rozhodné době platilo: „Má-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, vyzve správce daně daňový subjekt nebo jinou osobu zúčastněnou na řízení, aby je podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou správce daně stanoví, odstranil. Současně ho poučí o následcích spojených s jejich neodstraněním. Pokud je den zahájení řízení dnem počátku běhu lhůty pro rozhodnutí správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se vydáním výzvy podle tohoto odstavce přerušuje a nová lhůta počne běžet až ode dne, kdy dojde k odstranění vad.“ Podle § 21 odst. 9 pak platilo: „Bude-li podání opraveno ve stanovené lhůtě, hledí se na ně tak, jako by bylo předloženo bez vady v den původního podání. Bude-li opravené podání předloženo až po uplynutí lhůty, považuje se za podané dnem, kdy bylo podáno po opravě. Nebude-li vyhověno výzvě správce daně, hledí se na toto podání, jako by vůbec nebylo podáno.“ Stěžovatelka předložila opravené podání až po uplynutí lhůty stanovené správcem daně, proto je správce daně považoval za podané dnem, kdy bylo podáno po opravě, tj. 11. 12. 2008. Podle § 82 odst. 6 ZDPH přitom platilo, že „[ž]ádost o vrácení daně za příslušný kalendářní rok lze podat nejpozději do 30. června následujícího kalendářního roku, jinak nárok zaniká.“ Žádost o vrácení daně za rok 2007 proto měla být podána nejpozději 30. 6. 2008. K prekluzi nároku na vrácení daně proto skutečně došlo. Městský soud, finanční ředitelství i finanční úřad tak použily institut prekluze správně. I tato kasační námitka je proto nedůvodná.

[18] Je pravdou, že stěžovatelka v rámci odvolání prokázala oprávnění osoby, která podepsala žádost, jednat za stěžovatelku. V posuzované věci je ovšem třeba vycházet z § 9 odst. 2 zákona o správě daní, podle kterého „[z]a právnickou osobu jedná statutární orgán nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn za ni jednat.“ Osoba, která podepsala žádost o vrácení daně, sice prokázala své oprávnění jednat za stěžovatelku, ale pozdě. V době, kdy probíhalo odvolací řízení, už byl díky opožděnému podání žádosti podepsané zmocněnou zástupkyní nárok na vrácení daně prekludován. Jde o obdobnou situaci, jako by se někdo s platnou jízdenkou domáhal cesty vlakem, který mu mezitím jeho vlastní vinou ujel. Městský soud uvedl, že důkaz o oprávnění osoby, která podepsala žádost o vrácení daně, by býval byl relevantní, pokud by jej stěžovatelka finančnímu úřadu předložila do 8. 12. 2008. V odvolacím řízení již proto nemohl mít relevanci. Nejvyšší správní soud se s těmito závěry zcela ztotožňuje. Jestliže nebylo správcem daně oprávnění fyzické osoby jednat za právnickou osobu včas prokázáno, je z právního hlediska nepodstatné, zda tato fyzická osoba byla oprávněna jednat či nikoliv. Daná kasační námitka, podle níž byla nesprávně aplikována předmětná prekluzivní lhůta, je také nedůvodná.

[19] Stěžovatelka dále namítá, že finanční úřad neměl postupovat podle § 21 odst. 8 zákona o správě daní, ale v režimu § 43 tohoto zákona. Tuto námitku stěžovatelka nevznesla v žalobě. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. platí, že „[k]asační stížnost není přípustná, opírá-li (...) o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.“ Jde proto o kasační důvod, který stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohla (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 3. 2004, č. j. 1 Azs 9/2003 – 33; či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2004, č. j. 4 Azs 50/2003 – 49). Totéž platí i pro námitku týkající se údajné zmatečnosti postupu finančního úřadu, který vydal druhou výzvu k doložení skutečností relevantních pro vrácení daně. Tyto kasační námitky jsou nepřipustné.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[21] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 15. července 2015

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu