



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně: **HAVLENA v.o.s.**
sídlem třída J. P. Koubka 81, Blatná
zastoupena společností Kofroň, daňová kancelář, k.s.
sídlem Tyršova 182, Benešov

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 6. 2016, č. j. 27167/16/5300-21443-708158, a č. j. 27296/16/5300-21443-708158,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobkyně je insolvenční správkyní společnosti EURO SEKOMA s.r.o. (dále jen „úpadce“), na jejíž majetek byl s účinky ode dne 26. 3. 2015 prohlášen konkurs. Nyní projednávanou žalobou se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví uvedených rozhodnutí žalovaného, jimiž bylo pravomocně rozhodnuto o výši DPH úpadce za zdaňovací období říjen a listopad 2012. Úpadci, který obchodoval především s pohonnými hmotami, byla doměřena vyšší než tvrzená daň, neboť žalovaný dospěl k závěru, že nebyl prokázán vznik nároku na odpočet daně v plné výši, v níž byl nárok uplatněn. Žalovaný se též ztotožnil se závěrem Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně I. stupně“), že nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění poskytnutých ze strany úpadce, avšak i přesto ve vztahu k těmto plněním vyměřil daň na výstupu, neboť povinnost přiznat daň úpadci vznikla již na základě vystavení daňových dokladů, v nichž byla daň uvedena.

II. Napadená rozhodnutí

2. Žalovaný v napadených rozhodnutích zaprvé dospěl k závěru, že úpadce neprokázal svá tvrzení o zdanitelných plněních, která přijal od společnosti Teldorix s. r. o., a o vývozu zboží do státu mimo Evropskou unii, konkrétně chorvatské společnosti WER Co d. o. o. Úpadci tedy nebyl přiznán uplatněný nárok na odpočet daně na vstupu související s těmito plněními.

3. Dále se žalovaný ztotožnil se skutkovým zjištěním správce daně I. stupně, dle něž úpadce nemohl reálně poskytnout plnění deklarovaná v říjnu 2012 pro společnost MARPE, s.r.o. (dále jen „Marpe“), neboť nedisponoval zbožím, které mělo být předmětem těchto plnění. K témuž skutkovému závěru dospěl žalovaný ohledně plnění deklarovaných v listopadu 2012 pro společnost TOMINA OIL s.r.o. (dále jen „Tomina Oil“). Žalovaný však, na rozdíl od správce daně I. stupně, dospěl k závěru, že povinnost odvést daň na výstupu úpadci vznikla podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „zákon o DPH“) již vystavením daňových dokladů, v nichž byla daň uvedena, a to bez ohledu na reálné uskutečnění poskytnutých zdanitelných plnění.

III. Žaloba

4. Žalobkyně v žalobě zaprvé namítala, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena, neboť úpadce byl při jejím zahájení zastoupen zmocněnkyní na základě plné moci, již správce daně I. stupně následně vyhodnotil jako vadnou. Další procesní pochybení žalobkyně spatřovala v tom, že nedošlo k projednání zprávy o daňové kontrole na ústním jednání, ačkoliv se žalobkyně z ústního jednání řádně omluvila a žádala jeho konání v jiném termínu.

5. Pokud jde o věc samu, uvedla žalobkyně, že dle jejího názoru plnění úpadce ve prospěch společnosti Marpe nebyla fiktivní a jejich uskutečnění bylo v daňovém řízení prokázáno. Plnění ve prospěch společnosti Tomina Oil naopak dle žalobkyně fiktivní byla.

Dále žalobkyně uvedla, že úpadce dle jejího názoru neplnil v daňovém řízení své důkazní povinnosti, a proto měla být daň stanovena na základě pomůcek v souladu s § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, (dále jen „daňový řád“).

IV. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že žalobní body namítající vady řízení jsou zcela účelové, neboť byly poprvé uplatněny až v žalobě. Úpadce byl dle názoru žalovaného v daňovém řízení zcela pasivní a neprokazoval svá tvrzení. Daň však bylo možné stanovit na základě předložených daňových evidencí, a tedy nebylo namístě daň stanovit podle pomůcek.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

7. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s.), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.).

8. Soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez nařízení ústního jednání, neboť žalobkyně s tímto postupem výslovně souhlasila v podání ze dne 1. 9. 2016 a žalovaný po poučení soudem nevyjádřil s projednáním věci bez jednání nesouhlas.

9. Nejprve bylo třeba zabývat se otázkou, zda žalobkyně byla aktivně legitimována k podání žaloby. Otázkou vztahu insolvenčního řízení a řízení před správními soudy se obecně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 - 121, č. 3767/2018 Sb. NSS, dle něž se na řízení ve správním soudnictví neuplatní ustanovení § 140a až 140c zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), a tedy i po rozhodnutí insolvenčního soudu o úpadku může úpadce vlastním jménem podávat žaloby proti správním rozhodnutím, která se týkají majetkové podstaty. V rozsudku ze dne 29. 8. 2018, č. j. 10 Afs 179/2017 - 32, č. 3803/2018 Sb. NSS, dále Nejvyšší správní soud dovodil, že se uvedené závěry rozšířeného senátu vztahují na podání žaloby proti jakémukoliv správnímu rozhodnutí.

10. Skutečnost, že žalobu proti správnímu rozhodnutí může podat úpadce, však ještě nevylučuje její podání insolvenčním správcem. V rozsudku ze dne 30. 4. 2019, č. j. 2 Afs 318/2018 - 42, bodu 10, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„vzhledem k možným rozdílům v motivaci aktivně vystupovat před správními soudy a k tomu, že předmětem soudního přezkumu je vždy určitý akt veřejné správy (např. rozhodnutí správce daně) a správní soudy testují zákonnost v zásadě jen z pohledu řádně uplatněných žalobních bodů, je žádoucí umožnit jak insolvenčnímu správci, tak dlužníku, aby iniciovali soudní přezkum správních aktů i ve věci plnění daňových povinností úpadce v režimu daňového řádu“*.

11. Městský soud má za to, že z nyní projednávané žaloby jednoznačně vyplývá, že ji podala žalobkyně jako insolvenční správce úpadce vlastním jménem. Takto je žaloba označena v záhlaví i závěru a také v plné moci připojené k žalobě je jako účastník řízení

označena přímo žalobkyně jako insolvenční správkyň. Odůvodnění žaloby je sice na některých místech formulováno zavádějícím způsobem, neboť jako „žalobce“ je střídavě označována žalobkyně (insolvenční správkyň) i úpadce (daňový subjekt). Tato zmatečnost však nic nemění na tom, že ji podala žalobkyně jako insolvenční správkyň, a nikoliv úpadce. Z výše uvedeného vyplývá, že její žaloba je přípustná.

12. Úpadce naopak žádnou žalobu proti napadeným rozhodnutím nepodal. Městský soud jej poučil o možnosti uplatnit v tomto řízení práva osoby zúčastněné na řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2020, č. j. 5 Afs 100/2019 - 55, bod 29). Úpadce však ve stanovené lhůtě práva zúčastněné osoby neuplatnil.

13. Dále soud zvažoval, které části žaloby lze považovat za žalobní body a zda jsou všechny uplatněné žalobní body přípustné. Je třeba přisvědčit žalovanému, že žaloba byla formulována nevhodným způsobem, který jí podstatně ubírá na srozumitelnosti. Drtivou většinu textu žaloby totiž tvoří rekapitulace průběhu správního řízení, jíž se jen na některých místech prolínají vlastní tvrzení žalobkyně. Jelikož však lze za žalobní bod považovat „každé vyjádření žalobce, z něhož by i jen v nejhrubších obrysech lze dovodit, že napadené správní rozhodnutí z určitého důvodu považuje za nezákonné“ (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 33), bylo možné některé pasáže žaloby vyhodnotit jako žalobní body.

14. Žalobní bod týkající se plnění poskytnutých ze strany úpadce společnosti Marpe v říjnu 2012 byl však nepřípustný. Žalobkyně se totiž shodovala se závěrem žalovaného, že z těchto plnění měla být úpadci vyměřena daň na výstupu. Konkrétně v části IV. žaloby uvedla, že „dle názoru žalobce vystavené faktury a bezhotovostní platby za dodání zboží společnosti MARPE nejsou účelové, daňová povinnost vznikla na základě skutečného dodání zboží a uskutečnění zdanitelných plnění“. Ohledně výše vyměřené daně tedy mezi žalobkyní a žalovaným není sporu. Žalobkyně polemizovala jen se závěrem žalovaného, že faktické uskutečnění plnění žalobkyně vůči společnosti Marpe nebylo prokázáno, a že povinnost odvést daň vznikla jen na základě vystavení příslušných daňových dokladů. Tato námitka ale směřovala pouze proti odůvodnění napadeného rozhodnutí, nikoliv proti jeho výroku. Žaloba směřující jen proti důvodům správního rozhodnutí je podle § 68 písm. d) s. ř. s. nepřípustná, a tedy je nepřípustné i uplatnění žalobních bodů směřujících jen proti důvodům napadeného rozhodnutí. Jelikož byla žalobkyně s žalovaným ve shodě, že za deklarovaná plnění poskytnutá úpadcem společností Marpe měla být úpadci stanovena daň, soud se žalobním bodem polemizujícím s odůvodněním tohoto závěru nezabýval.

15. Soud tedy napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích přípustných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

16. Žalobkyně zaprvé tvrdila, že daňová kontrola na příslušná zdaňovací období nebyla nikdy zahájena, protože úpadce byl při tomto úkonu zastoupen zmocněnkyní, pro niž ve spise nebyla založena bezvadná plná moc. Zahájení daňové kontroly proběhlo dne 20. 3. 2013 v budově Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro

Prahu 10 (protokol č. j. 735305/13/2010-05401-109937). K tomuto úkonu se za úpadce dostavila zmocněnkyně O. N., která se prokázala plnou mocí ze dne 1. 3. 2013 podepsanou jednatelem úpadce P. K. V plné moci bylo uvedeno, že je zmocněnkyně zmocněna k zastupování úpadce „*k zahájení daňové kontroly za měsíce 8, 10, 11/2012 ..., k projednání a převzetí písemností týkajících se tohoto řízení před Finančním úřadem pro Prahu 10*“. Správce daně I. stupně dne 10. 4. 2013 vydal výzvu k odstranění vad plné moci; vadu spatřoval v odkazu na neexistující Finanční úřad pro Prahu 10. Následně úpadce doložil novou plnou moc ze dne 19. 4. 2013, která byla s původní plnou mocí obsahově totožná a správně již odkazovala na Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 10.

17. Soud konstatuje, že již plná moc ze dne 1. 3. 2013 byla jednoznačná, obsahovala všechny zákonné náležitosti, a bez pochybností z ní vyplývalo, že zmocněnkyně byla oprávněna úpadce zastupovat při zahájení daňové kontroly, k němuž se dostavila. Nesprávný odkaz na Finanční úřad pro Prahu 10 představoval zjevnou chybu, která na obsahu a srozumitelnosti plné moci nemohla nic změnit. Dle názoru soudu byl tedy rozsah zmocnění již v původní plné moci vymezen přesně ve smyslu § 28 odst. 2 daňového řádu, a plná moc tedy neobsahovala vady, které by bylo nutné odstraňovat. I kdyby však původní plnou moc bylo možné hodnotit jako nejednoznačnou, následným doložením opravené plné moci byly veškeré možné pochybnosti odstraněny. Pokud tedy správce daně I. stupně při zahájení daňové kontroly jednal se zmocněnkyní úpadce, nezatížil řízení vadou, která mohla vést k nezákonnosti rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

18. Dále žalobkyně namítla, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána. Správce daně I. stupně žalobkyni přípisem ze dne 3. 4. 2015 informoval o tom, že ústní jednání k projednání zprávy o daňové kontrole se bude konat dne 23. 4. 2015. Tento přípis byl žalobkyni doručen dne 4. 4. 2015 (v uvedené době již byla žalobkyně insolvenční správce úpadce, a proto správce daně jednal přímo s ní). Dne 22. 4. 2015 žalobkyně doručila správci daně omluvu z ústního jednání, v níž uvedla, že má v uvedený den nařizeno jednání u Krajského soudu v Českých Budějovicích, a požádala o stanovení náhradního termínu. Dne 24. 4. 2015 správce daně žalobkyni zaslal zprávu o daňové kontrole písemně, přičemž uvedl, že tak činí podle § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť žalobkyně se k ústnímu jednání nedostavila, ani se z něj neomluvila.

19. V uvedeném postupu lze spatřovat vadu řízení. Podle § 88 odst. 5 daňového řádu se zpráva o daňové kontrole doručí daňovému subjektu bez projednání jen tehdy, pokud se s ní kontrolovaný subjekt odmítne seznámit nebo se jejímu projednání vyhýbá. Žalobkyně se sice z ústního jednání omluvila až jeden den před jeho konáním, uvedla však důvod omluvy a výslovně žádala o stanovení nového data projednání zprávy o daňové kontrole. Nebylo tedy možné bez dalšího uzavřít, že žalobkyně zprávu projednat odmítla nebo se jejímu projednání chtěla vyhnout, a k postupu podle § 88 odst. 5 daňového řádu tedy nebyl důvod. Tato vada řízení však nemohla způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé, a tedy se nejedná o důvod pro vyhovění žalobě podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Úpadce, respektive žalobkyně jako jeho insolvenční správce, totiž mohli zprávu o daňové

kontrole zpochybňovat jak před jejím projednáním (návrh zprávy byl zaslán žalobkyni k případnému vyjádření již dne 4. 4. 2015), tak následně v odvolání. Žalobkyně netvrdila, jak konkrétně byla zkrácena na svých právech tím, že s ní zpráva nebyla projednána na ústním jednání, a dle názoru soudu k žádnému reálnému zkrácení jejích práv, respektive práv úpadce, dojít nemohlo. Veškerá tvrzení, která úpadce uplatňoval na svou obranu, byla posouzena v odvolacím řízení, a tím byla vada daňové kontroly zhojena. Jakkoliv tedy správce daně I. stupně pochybil, když zprávu neprojednal na ústním jednání, nejedná se o důvod pro zrušení napadených rozhodnutí o stanovení daně.

20. Žalobkyně také tvrdila, že zdanitelná plnění poskytnutá úpadcem společnosti Tomina Oil ve zdaňovacím období listopad 2012 byla fiktivní a mohla sloužit k neoprávněnému odpočtu daně na vstupu. V tomto tvrzení se však žalobkyně s žalovaným shoduje, a tedy jím nemůže jeho závěry zpochybnit. Žalovaný také dospěl k závěru, že plnění poskytnutá společnosti Tomina Oil se nemohla uskutečnit, neboť úpadce neměl k dispozici zboží, které mělo být předmětem deklarovaných plnění. I přesto však dle žalovaného vznikla úpadci povinnost odvést daň na výstupu, a to již na základě vystavení příslušných daňových dokladů. Žalobkyně nezpochybnila, že daňové doklady na plnění poskytnutá společnosti Tomina Oil byly úpadcem skutečně vystaveny, ani právní závěr žalovaného, že vystavení daňových dokladů postačovalo ke vzniku povinnosti úpadce odvést daň na výstupu, a závěry žalovaného tedy obstály.

21. Soud pouze nad rámec nutného odůvodnění rozsudku ve stručnosti konstatuje, že úvaha žalovaného týkající se plnění poskytnutých společnosti Tomina Oil byla v souladu se zákonem. Podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2012 vznikala povinnost přiznat daň na výstupu již na základě vystavení daňového dokladu. Z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 31. 1. 2013, C-642/11, *Stroy Trans*, bodu 38, vyplývá, že osobě, která vystaví fakturu, na níž uvede daň, vzniká povinnost tuto daň odvést, i když byla faktura vystavena na fiktivní plnění. I kdyby tedy žalobkyně svým žalobním bodem zpochybňovala právní hodnocení žalovaného, nemohl by jí soud přisvědčit.

22. Konečně žalobkyně v části VI. žaloby tvrdila, že „*daňová povinnost úpadce za zdaňovací období nemohla být stanovena na základě dokazování, ale měla být stanovena na základě pomůcek podle § 98 daňového řádu*“. Z žaloby není zřejmé, ke kterým konkrétním okolnostem věci se má toto tvrzení vztahovat, v každém případě však tento žalobní bod nemůže být důvodný. Pokud snad žalobkyně naznačuje, že měl být úpadci uznán nárok na odpočet daně na vstupu, ačkoliv úpadce neprokázal uskutečnění zdanitelných plnění, na jejichž základě tento nárok uplatnil, vychází z nesprávného pochopení zákonných podmínek vzniku nároku na odpočet daně. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH vzniká plátcí nárok na odpočet daně na vstupu jen při splnění hmotněprávních podmínek, kterými je skutečné přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce a použití tohoto plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Splnění podmínek nároku na odpočet prokazuje daňový subjekt (rozsudky ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107; ze dne 24. 1. 2008,

č. j. 7 Afs 112/2007 - 40, č. 1836/2009 Sb. NSS; a ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79) Pokud sama žalobkyně v žalobě výslovně uznala, že „*daňový subjekt nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností své zákonné povinnosti*“, vyplývá z toho, že nárok na odpočet daně na vstupu vůbec nevznikl, a tedy není namístě jeho zohlednění ve výši vyměřené daně, a to ani stanovením podle pomůcek.

23. Stanovení daně podle pomůcek by nebylo namístě ani ve vztahu k dani na výstupu ze zdanitelných plnění, na která úpadce vystavil daňové doklady. Jak totiž bylo vysvětleno výše, povinnost odvést daň na výstupu úpadci vznikla již na základě vystavení faktur, v nichž byla daň uvedena, a to bez ohledu na to, zda skutečně došlo k plněním, na něž byly faktury vystaveny. Daň na výstupu tedy byla stanovena v souladu s daňovými doklady vystavenými úpadcem, a tudíž nebylo třeba k ní vést žádné dokazování, případně daň stanovit na základě pomůcek.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

24. Jelikož žádný z uplatněných žalobních bodů nebyl důvodný, soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

25. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něž má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů ten účastník, který měl ve věci úspěch. Žalobkyně v nyní projednávané věci úspěch neměla a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly; proto právo na náhradu nákladů nemá ani jeden z nich.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 28. května 2020

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu