



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Ing. L. Š.**, zastoupená JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 1. 2016, č. j. 9 Af 7/2012 - 38,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.

II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 12. 2007, č. j. 282254/07/008913/8872, Finanční úřad pro Prahu 8 (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dle zákona č. 558/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o DPH z roku 1992“), daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období duben roku 2004 ve výši 26.339 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 12. 2007, č. j. 282262/07/008913/8872, správce daně doměřil žalobkyni dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o DPH“) daň z přidané hodnoty za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí roku 2004 ve výši 23.554 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 7. 12. 2011, č. j. 15061/11-1300-105683, Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dále také „odvolací orgán“) změnilo k odvolání žalobkyně dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období duben roku 2004 tak, že doměřenou daň snížilo na částku 21 250 Kč. Rozhodnutím ze dne 7. 12. 2011, č. j. 15059/11-1300-105683, pak Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo

odvolání žalobkyně a potvrdilo dodatečný platební výměr správce daně na DPH za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí roku 2004.

II.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutím o odvolání žaloby k Městskému soudu v Praze, ve kterých dovozovala nesprávnost předmětného doměření daně z přidané hodnoty. Podle žalobkyně mělo být z částek náhrad hotových výdajů přiznaných konkursními soudy stěžovatelce jako správci konkursní podstaty vyloučeno poštovné a cestovní výdaje, neboť daná činnost nespadá pod předmět daně z přidané hodnoty (není službou ve smyslu DPH) a poštovné je od této daně osvobozeno.

[4] Žaloby městský soud zamítl rozsudkem ze dne 20. 1. 2016, č. j. 9 Af 7/2012 - 38. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že bylo na žalobkyni, aby ve vztahu k náhradě hotových výdajů (vzniklých jí jako správci konkurzní podstaty v rámci konkurzního řízení) nesla důkazní břemeno a svá tvrzení dostatečně doložila v rámci daňového řízení. Této povinnosti ovšem žalobkyně nedostála. Městský soud dále podotkl, že z § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „ZSDP“), resp. z § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „daňový řád“), plyne, že správce daně ani odvolací orgán nemohli posuzovat rozhodnutí konkursních soudů o výši náhrady hotových výdajů přiznané žalobkyni a *ex officio* zjišťovat, zda některá z položek tvořících tuto náhradu spadá pod předmět daně z přidané hodnoty či zda není od této daně osvobozena. Samotná skutečnost, že žalobkyně byla povinna daň za rozhodná zdaňovací období odvést, plynula dle názoru městského soudu z § 2 odst. 1 písm. b) a § 10 zákona o DPH z roku 1992 a § 2 odst. 1 písm. b), § 14 odst. 2 písm. a) a § 21 zákona o DPH. Městský soud dále v rozsudku uvedl, že žalobkyně o své povinnosti odvést DPH z předmětných plnění věděla, neboť v případě konkursního řízení vedeného Krajským soudem v Ústí nad Labem si hotové výdaje uplatnila včetně daně z přidané hodnoty.

III.

[5] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[6] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla pouze to, že některé cestovní náklady a poštovné nejsou službami za úplatu ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH a poštovné je nadto v § 51 odst. 1 písm. a) zákona o DPH uvedeno jako plnění osvobozené od DPH bez nároku na odpočet. Dle stěžovatelky má zákonný text přednost před usneseními konkursních soudů (kdy jedno z nich nadto, co do vyčíslení DPH, neodpovídá zákonu) a je tudíž nesprávný závěr městského soudu, že správce daně ani odvolací orgán si z důvodu vázanosti usneseními konkursních soudů nemohli učinit závěr o tom, zda některé z položek tvořících náhradu hotových výdajů stěžovatelky nemohou být zdaněny daní z přidané hodnoty.

IV.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na změny v argumentaci stěžovatelky, která ve svých žalobách tvrdila, že správce daně a odvolací orgán jsou vázáni

pokračování

usneseními konkursních soudů, přičemž v kasační stížnosti tvrdí, že tomu tak není. Žalovaný ve shodě s městským soudem dále uvedl, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, co se týče skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Tvrzení stěžovatelky žalovaný označil za účelová a navrhl kasační stížnost zamítnout.

V.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost 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. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka v předmětných zdaňovacích obdobích vykonávala funkci správce konkursní podstaty dle zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“). Správce daně zahájil u stěžovatelky dne 1. 3. 2006 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty týkající se mimo jiné předmětných zdaňovacích období (viz protokol č. j. 54668/06/008934/5193). V rámci daňové kontroly správce daně zaslal výzvy soudům, které vedly konkursní řízení úpadců, správu jejichž konkursní podstaty stěžovatelka vykonávala. Z odpovědí soudů bylo zjištěno, že dne 17. 4. 2004 nabylo právní moci usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 3. 2004, č. j. 27 K 73/98 - 71, jímž byla stěžovatelce ve věci úpadce Továrna na výrobu nábytku s.r.o. (vymazán z obchodního rejstříku dne 11. 6. 2005) přiznána odměna ve výši 21.680 Kč a náhrada hotových výdajů ve výši 106.520 Kč. Dne 4. 11. 2004, tj. ve zdaňovacím období čtvrté čtvrtletí roku 2004, pak nabylo právní moci usnesení Městského soudu v Praze ze dne 12. 10. 2004, č. j. 80 K 56/99 - 107, kterým tento soud schválil konečnou zprávu o zpeněžování majetku z podstaty a vyúčtování odměny a výdajů správce konkursní podstaty, čímž určil, že odměna stěžovatelky jako správce konkursní podstaty úpadce PRACAR GO s. r. o. (nyní PRACAR GO, spol. s r. o. "v likvidaci") činila částku 52.000 Kč a její hotové výdaje částku 95.488 Kč. Správce daně odměnu stěžovatelky jako správce konkursní podstaty a náhradu jejích hotových výdajů plynoucí z obou výše uvedených usnesení zdanil daní z přidané hodnoty, neboť činnost správce konkursní podstaty je dle jeho názoru zdanitelným plněním ve formě poskytnutí služby ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH z roku 1992, resp. zákona o DPH. Datem uskutečnění předmětných zdanitelných plnění pak dle názoru správce daně byly dny, kdy obě usnesení konkursních soudů nabyly právní moci.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda činnosti, které stěžovatelka jako správce konkurzní podstaty vykonávala, lze z pohledu daně z přidané hodnoty považovat za jediné plnění, nebo za několik samostatných plnění. Při takovém posouzení je nutné zohlednit relevantní judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), a to i přes fakt, že jde o věc částečně skutkově spadající do doby předcházející vstupu České republiky do Evropské unie. Jak totiž Nejvyšší správní soud s odkazem na svoje předešlé rozhodnutí uvedl v rozsudku ze dne 22. 3. 2007, č. j. 9 Afs 5/2007 - 70, zabývajícím se zákonem o DPH z roku 1992: „*Jakkoliv jde v předmětu sporu o věc skutkově spadající do doby předcházející vstupu České republiky do Evropské unie, má Nejvyšší správní soud za to, že (obdobně jako tomu bylo ve věci rozhodnuté rozsudkem tohoto soudu ze dne 29. 9.*

2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, zveřejněném pod č. 741/2006 Sb. 9 Afs 5/2007 – 75 NSS, www.nssoud.cz) i v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, a rozhodným právem je právo tehdy účinné, je nutno ustanovení českého právního předpisu, přijatého nepochybně za účelem sblížení českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, vykládat konformně s touto normou, a tedy i příslušnou judikaturou ESD.“.

[12] Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že ačkoliv je v zásadě každé poskytování služeb nutné posuzovat za oddělené a samostatné, za určitých okolností je nutno i několik plnění, která by mohla být poskytnuta odděleně, považovat za plnění jediné. Jde zejména o případy, kdy je třeba jeden nebo více prvků považovat za plnění hlavní a zbývající prvky představují plnění vedlejší sdílející s hlavním plněním daňový režim. Dále je jako jediné a nedílné plnění nutné posuzovat stav, kdy dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (viz např. rozsudek ze dne 27. 10. 2005, *Levob Verzekeringen a OV Bank*, C-41/04, body 19 až 22, nebo rozsudek ze dne 21. 2. 2008, *Part Service*, C-425/06, body 48 až 53, či rozsudek ze dne 11. 6. 2009, *RLRE Tellmer Property*, C-572/07, body 17 až 19). Podpůrně lze odkázat i na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2010, č. j. 8 Afs 71/2009 - 77, ze dne 8. 4. 2010, č. j. 2 Afs 6/2009 - 64, či ze dne 14. 10. 2011, č. j. 5 Afs 3/2011 - 102.

[13] V daném případě stěžovatelka v předmětných zdaňovacích obdobích vykonávala funkci správce konkursní podstaty dle zákona o konkursu a vyrovnání (u úpadců PRACAR GO, spol. s r. o. "v likvidaci" a Továrna na výrobu nábytku s.r.o.). Taková činnost se skládá z mnoha dílčích činností rozdílné povahy – správce konkursní podstaty předkládá soudu konečnou zprávu, vyzývá věřitele k odstranění vad přihlášek pohledávek, přezkoumává přihlášené pohledávky a sestavuje jejich seznam, podává zprávy o zpeněžování majetku z podstaty, účastní se jednání konkursního soudu, zpeněžuje majetkovou podstatu, v obecné podobě nakládá s majetkem úpadce atp. [srv. nálezy Ústavního soudu ze dne 25. 6. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 36/01: „Jeho oprávnění, jež jsou zakotvena v řadě ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání (§ 14, § 17 až 20, § 24, § 26 až 29), vzhledem k jejich heteronomní povaze (když správce nelze považovat za zástupce konkursních věřitelů, ani za zástupce úpadce), pak představují výkon pravomoci].

[14] Ačkoliv se plnění poskytované stěžovatelkou skládá z několika dílčích plnění, je dle názoru Nejvyššího správního soudu nutné dojít v daném případě k závěru, že veškeré úkony, které stěžovatelka v souvislosti se správou konkursní podstaty předmětných úpadců činila, jsou velice těsně spojeny a tvoří jedno hospodářské plnění. Je totiž zřejmé, že k výkonu funkce správce konkursní podstaty nevedou dílčí úkony, ale až jejich souhrn. Jednotlivá plnění tak nemají samy o sobě, co se týče spravování konkursní podstaty, vlastní ekonomický význam a jejich rozdělení by bylo umělé. Ostatně i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2008, č. j. 8 Afs 16/2008 - 87, definoval zdanitelné plnění poskytované správcem následovně: „Za službu se považuje, jak vyplývá z názvu funkce, spravování konkursní podstaty.“. Za den poskytnutí této služby pak Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku označil den právní moci usnesení o schválení konečné zprávy a není-li tohoto usnesení, den právní moci usnesení o zrušení konkursu. Je tudíž zřejmé, že Nejvyšší správní soud nepovažoval jednotlivé činnosti poskytované správcem konkursní

pokračování

podstaty za svébytná zdanitelná plnění mající rozdílný daňový osud, nýbrž veškeré činnosti vyhodnotil jako jediné plnění ve formě komplexního spravování konkursní podstaty, k jehož realizaci z pohledu DPH dochází až ve fázi skončení konkursu. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že plnění poskytované stěžovatelkou v souvislosti se správou konkursní podstaty úpadce Továrna na výrobu nábytku s.r.o. bylo pro účely daně z přidané hodnoty jedním nedílným zdanitelným plněním ve formě poskytování služeb dle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH z roku 1992, podléhajícím jako celek DPH na výstupu dle § 10 zákona o DPH z roku 1992. Stejný závěr je na místě učinit, i co se týče plnění poskytnutého stěžovatelkou při konkursu úpadce PRACAR GO, spol. s r. o. "v likvidaci", kdy povinnost zdanit celou poskytnutou službu plyne z § 2 odst. 1 písm. b), § 14 odst. 2 písm. a) a § 21 zákona o DPH.

[15] Nutno doplnit, že sama stěžovatelka si v případě konkursního řízení vedeného Krajským soudem v Ústí nad Labem vyčíslila celou částku svých hotových výdajů explicitně včetně DPH (viz žádost stěžovatelky o zrušení konkursu pro nedostatek majetku a o přiznání odměny a hotových výdajů správce, doručená soudu dne 15. 1. 2013), a to i co se týče jí akcentovaného poštovního a cestovních výdajů. Z této skutečnosti plyne za prvé, že stěžovatelka si byla vědoma své povinnosti odvést daň z přidané hodnoty z celé částky náhrady hotových výdajů (a to minimálně ode dne 8. 12. 2002, ke kterému je datována její žádost), a za druhé, že stěžovatelce byla částka DPH soudem přiznána a tato ji měla následně jako plátce DPH odvést do státního rozpočtu.

[16] Nejvyšší správní soud dále ve shodě s městským soudem zdůrazňuje, že stěžovatelka v souvislosti s námitkou týkající se vyloučení některých položek ze zdanění nedostála v daňovém řízení své povinnosti tvrdit a prokázat skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní (srv. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2006, č. j. 2 Afs 210/2005 - 89). Stěžovatelka však v rámci prvostupňového ani odvolacího řízení relevantně netvrdila ani nedokládala, že některé z položek tvořících hotové výdaje jsou dle jejího názoru plněními nepodléhajícími DPH. Přehlédnout nelze ani vývoj právní úpravy. Ust. § 8 odst. 3 zákona o konkursu a vyrovnání, ve znění účinném od 1. 5. 2005, explicitně stanovilo, že správce konkursní podstaty má nárok na odměnu a na náhradu hotových výdajů; tento nárok správce, je-li plátcem daně, se zvyšuje o částku odpovídající této dani, kterou je správce povinen z odměny a z náhrad hotových výdajů odvést podle zvláštního právního předpisu.

[17] Městský soud tudíž oprávněně zamítl žaloby stěžovatelky. Jak je však z výše provedené rekapitulace rozsudku městského soudu zřejmé, městský soud zamítnutí žalob vystavěl na částečně odlišných důvodech. Nejvyšší správní soud se proto zabýval otázkou, zda je nutno z tohoto důvodu rozsudek městského soudu zrušit. Jak již několikrát Nejvyšší správní soud vyslovil, rozsudek krajského soudu nezruší, byť je založen zcela nebo zčásti na nesprávných důvodech, pokud je tento rozsudek přezkoumatelný, řízení před krajským soudem netrpělo žádnou procesní vadou, jež mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí o věci samé, a současně může Nejvyšší správní soud postavit na jisto, že výrok rozsudku krajského soudu je v souladu se zákonem, aniž by překročil rámec věci, jak byla definována nejen řízením o kasační stížnosti, ale i předcházejícím řízením žalobním a řízením před správními orgány (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 -

75, publ. pod č. 1865/2009 Sbírky rozhodnutí NSS či rozsudek ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 104/2008 - 66). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nebyla naplněna žádná z výše uvedených podmínek zakládající nutnost zrušení rozsudku městského soudu. Nadto v daném případě zrušil-li by Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek a zavázal městský soud svým právním názorem, tento soud by byl povinován změnit pouze odůvodnění, výrok by zůstal stejný. Zrušení rozhodnutí městského soudu by za těchto podmínek odporovalo principu ekonomie, resp. hospodárnosti řízení. Uvedený postup by nebyl ani v zájmu samotné stěžovatelky, neboť by se jím pouze oddalovalo (řízení před městským soudem bylo zahájeno v únoru 2012) vydání konečného rozhodnutí ve věci (srv. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 104/2008 - 66). Zvoleným postupem nedojde ani ke zkrácení procesních práv stěžovatelky, neboť, jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, *„Není na místě ani obava, že tímto postupem se vlastně žalobci „bere instance“, jestliže Nejvyšší správní soud poprvé vysloví právní názor, který se odchyľuje od právního názoru přijatého krajským soudem. Správní soudnictví nestojí na zásadě dvojinstančnosti, kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem. Stěžovatel, který se na Nejvyšší správní soud obrátí s kasační stížností, činí tak právě proto, aby se domohl jiného právního názoru, než který byl aplikován krajským soudem. Jiný závěr, než krajský soud, ostatně Nejvyšší správní soud může zaujmout jak v rozhodnutí zrušujícím, tak i v zamítavém.“*

[18] Závěrem Nejvyšší správní soud doplňuje, že se nemohl zabývat námitkou, že předmětné usnesení konkursního soudu je nesprávné, neboť neodpovídá textu zákona o DPH. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu *„ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřijatelné.“* (srv. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49). Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval např. v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, 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 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 o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem připuštěno uplatnění skutkových a právních novot, vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno (srv. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011 - 89). Jelikož uvedenou námitku stěžovatelka neuplatnila v podané žalobě, ač tak učinit mohla, Nejvyšší správní soud se jí nemohl dále zabývat. Nad rámec výše uvedeného nutno z procesní opatrnosti doplnit, že v rámci soudního přezkumu podle soudního řádu správního nelze přezkoumávat správnost usnesení soudů rozhodujících v konkursních věcech.

[19] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[20] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná,

pokračování

proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 30. srpna 2016

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu