



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **KOMODITATION a.s.**, se sídlem Jakubská 647/2, Praha 1, zastoupen JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2016, č. j. 40602/16/5300-22441-711309, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 9. 2019, č. j. 6 Af 86/2016 – 76,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 9. 2019, č. j. 6 Af 86/2016 - 76, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek městského soudu

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) rozhodnutím ze dne 28. 11. 2014, č. j. 6760148/14/2001-52522-110298, neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014 související s vkladem majetku do základního kapitálu žalobce při jeho založení – nepeněžitým vkladem od společnosti WAKE spol. s r.o. (dále jen „WAKE“).

[2] Žalovaný žalobcovu odvolání zamítl a platební výměr potvrdil.

[3] Žalobce proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobou u Městského soudu v Praze, který ji zamítl. Konstatoval, že si je vědom pohledu žalobce, který považuje neuznání

nároku na odpočet DPH za nesprávné s ohledem na skutečnost, že vkladatel – společnost WAKE – daň z přidané hodnoty za plnění (byť opožděně) přiznala a jak bylo v soudním řízení zjištěno, i uhradila. Soud proto právě s ohledem na odvedení daně státu od společnosti WAKE zvažoval, zda i za nesplnění podmínek nutných k prokázání nároku na odpočet daně nevyjít ze závěru, že daň ze zdanitelného plnění státu touto společností odvedena byla, a proto tuto skutečnost učinit rozhodnou pro uplatnění nároku ze strany žalobce, aniž ten by svůj nárok řádně prokázal. Nakonec však městský soud tomuto svému zvažování nepřisvědčil, neboť podle jeho názoru by tím podstatně změnil jasné dané zákonné podmínky prokazování nároku na odpočet daně, což nepovažoval za výklad zákona, ale za jeho doplnění, k němuž nemá pravomoc. V posuzovaném případě pak navíc žalobcem předkládané důkazní prostředky budí takovou pochybnost o tom, kdy vlastně bylo uskutečněno zdanitelné plnění a vkladu jakých movitých věcí se týkalo, že rezignace na prokázání těchto skutečností by byla z hlediska systému daně z přidané hodnoty nežádoucí.

[4] Městský soud nepřisvědčil žalobci, že předložený interní doklad je fakticky daňovým dokladem. Interní doklad postrádá základní náležitosti daňového dokladu, zejména zde není přesně vymezený předmět plnění, není z něj patrné, kdo je odběratelem a existuje důvodná pochybnost o tom, kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění (interní doklad předložený žalobcem a společností WAKE se v tomto datu rozcházejí). Žalobce neprokázal nárok na odpočet DPH ani jiným způsobem (neprokazuje jej samotná skutečnost založení společnosti s nepeněžitým vkladem ani karty majetku vyhotovené společností WAKE). Uskutečnění zdanitelného plnění mezi dvěma konkrétními subjekty neprokazuje ani znalecký posudek určující hodnotu movitých věcí.

[5] Skutečnosti, které žalobce v žalobě dále namítal (jeho registrace k dani z přidané hodnoty a plnění povinností z toho vyplývajících), podle názoru soudu s danou věcí přímo nesouvisí a nebyly součástí rozhodovacího důvodu. Totéž je možné uvést k okolnosti, že žalobce a společnost WAKE měly v daňovém řízení společného zástupce.

[6] Pokud žalobce uváděl, že není a nebylo důvodné zjišťování správce daně ve vztahu ke společnosti WAKE, zda ta prokázala vlastnické právo k vkládanému majetku (zdanitelnému plnění) či zda sama uplatnila při jeho pořízení nárok na odpočet, pak tato okolnost souvisela s koncepcí společného přiznání příslušné daně a měla v řízení pouze doplňující význam při zjištění, že příslušné skutečnosti (uskutečnění zdanitelného plnění) žalobce dostatečně neprokázal. Pro samotné rozhodnutí (tedy závěr, že tyto okolnosti žalobce při neexistenci daňového dokladu neprokázal jinak) však nemají přímý vliv a sloužily pouze v určité fázi daňového řízení pro zjišťování správce daně s ohledem na již provedené dokazování.

II. Kasační stížnost

[7] Žalobce (stěžovatel) brojí kasační stížností proti rozsudku městského soudu a navrhuje jeho zrušení a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel nejprve shrnul skutkový a právní základ svého případu. Není sporu o tom, že nárok na odpočet DPH lze prokazovat buď daňovým dokladem s náležitostmi podle § 29 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), případně v souladu s § 73 odst. 5 zákona o DPH jiným způsobem.

[9] Rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť se nijak nevypořádává s argumentací v části 4.2.4. žaloby, ke které byl jako důkaz předložen mj. též opravný daňový doklad. V tomto kontextu neobstojí výtky městského soudu, že na interních dokladech chybí vymezení konkrétních movitých věcí, které jsou předmětem zdanitelného plnění. Konkrétní movité věci, které byly předmětem vkladu do nově zakládané společnosti (stěžovatele), byly jasně a nezaměnitelně označeny ve znaleckém posudku založeném ve sbírce listin.

[10] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem žalovaného a městského soudu, že neprokázal nárok na odpočet DPH jiným způsobem podle § 73 odst. 5 zákona o DPH. Správce daně stejně jako městský soud zcela přehlédli speciální úpravu okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění v případě nabytí práv k vkladu. Namísto toho na případ aplikovali obecná ustanovení, která na něj však nedopadají. Stěžovatel poukazuje na § 21 odst. 5 písm. e) zákona o DPH, podle kterého se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem, ke kterému dochází k pozbytí vlastnického práva k nepeněžitému vkladu, popřípadě jiných práv k tomuto vkladu, při vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě, s výjimkou nemovité věci. V dané věci došlo k uskutečnění zdanitelného plnění dnem vzniku stěžovatele, neboť tímto dnem pozbyla společnost WAKE vlastnické právo k nepeněžitému vkladu. Skutečnost, že společnost byla zapsána do obchodního rejstříku, sama o sobě svědčí o tom, že nepeněžitý vklad společnosti WAKE byl splacen. Písemné prohlášení správce vkladů o splacení vkladů je povinnou přílohou návrhu na zápis společnosti do obchodního rejstříku. Veškeré listiny jsou uloženy ve sbírce listin obchodního rejstříku. Městský soud se s touto zásadní námitkou nijak nevypořádal.

[11] Stěžovatel na několika místech žaloby uvedl, že movité věci vložené do základního kapitálu byly pronajaty společnosti WAKE. Zdanitelná plnění ve formě nájmu movitých věcí, která byla uskutečňována podle nájemní smlouvy, stěžovatel řádně přiznával a vykazoval již za jednotlivá zdaňovací období v roce 2014. Ani skutečnost, že dochází k nájmu vložených movitých věcí, nepovažoval žalovaný za relevantní pro prokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Městský soud pak nesprávně uzavřel, že nebylo prokázáno, že stěžovatel movitými věcmi disponuje. Tento závěr je v rozporu se spisovým materiálem a důkazy, které svědčí o opaku.

[12] Závěrem stěžovatel připomíná, že společnost WAKE daň na výstupu ze sporného zdanitelného plnění (byť dodatečně) přiznala a uhradila. V tomto postupu správce daně neviděl žádný problém, zatímco u stěžovatele nárok na odpočet odepřel z důvodu neunesení důkazního břemene, což stěžovatel považuje za absurdní a rozporné se zákazem libovůle a diskriminace. Jedná se o porušení principu neutrality daně z přidané hodnoty. Odůvodnění rozsudku působí dojmem, že si městský soud byl vědom nespravedlivosti výsledku daňového řízení pro stěžovatele, avšak rozhodl formalisticky až alibisticky.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předeslal, že se s posouzením provedeným městským soudem ztotožňuje. Stěžovatel opravný interní doklad v daňovém řízení vůbec nepředložil, učinil tak poprvé až v žalobě. Žalovanému tento doklad nebyl spolu s žalobou zaslán. S ohledem na § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.) však tento doklad nemohl mít na daňové (a soudní) řízení žádný vliv, neboť soud vychází ze skutkového stavu v době rozhodování správního orgánu. Do této doby žádný opravný doklad předložen nebyl. Argumentace v části 4.2.4 žaloby byla

uvedena v rámci žalobního bodu „Uplatnění nároku na odpočet“, který soud detailně vypořádal. Městský soud hodnotil nejen předložené interní doklady, ale i znalecký posudek. Žalovaný se shoduje se závěrem soudu, že předložený znalecký posudek (ve spojení s dalšími důkazy) neprokazuje oprávněnost uplatněného nároku na odpočet.

[14] Stěžovatel byl povinen k uplatněnému nároku předložit daňový doklad (vystavený dodavatelem, který je plátcem) a prokázat fakticitu uskutečnění deklarovaných plnění v deklarovaném rozsahu. Této povinnosti však nedostál. Skutečnost, že stěžovatel vznikl zapsáním do obchodního rejstříku, nesouvisí s jeho povinností prokázat splnění zákonných podmínek pro nárok na odpočet. I k této námitce se městský soud vyjádřil. Žalovaný doplňuje, že úplné splacení vkladů není nutnou podmínkou pro samotný vznik společnosti (společnost může vzniknout i přesto, že společníci své vklady plně nesplatili).

[15] Námitka existence speciálního ustanovení - § 21 odst. 5 písm. e) zákona o DPH, není podle žalovaného přípustná, neboť nebyla uplatněna v žalobě. Pokud by byla přípustná, je nedůvodná. Ustanovení § 21 odst. 5 zákona o DPH navíc není speciální úpravou, ale pouze definičním ustanovením, které určuje okamžik uskutečnění zdanitelného plnění v jednotlivých případech. Nemůže tedy suplovat prokázání nároku na odpočet daně.

[16] Stěžovatel nájem věcí (které byly předmětem vkladu) zmiňuje na s. 23 žaloby, tato zmínka však nemohla být samostatným žalobním bodem. Městský soud se jí proto nemusel zabývat. Stěžovatelovo vlastnické právo ke vkládaným věcem nebylo prokázáno, je proto bezpředmětné zabývat se nájmem těchto věcí, neboť právo nájmu svědčí toliko vlastníkově. Skutečnost, že společnost WAKE jakožto vkladatel dodatečně uhradila DPH, nemá vliv na vznik nároku na odpočet u stěžovatele.

[17] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

[18] V replice k vyjádření označil stěžovatel argumentaci žalovaného za formalistickou jak v procesní, tak v hmotněprávní rovině. Je stěží pochopitelné, že žalovaný považuje argumentaci zápisem do obchodního rejstříku nebo existencí nájemní smlouvy za nezpůsobilou být samostatným žalobním bodem. Stěžovatel trvá na tom, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (nevypořádání několika žalobních bodů). Stěžovatel v rozhodné době disponoval daňovým dokladem, který předložil správci daně. K vystavení daňového dokladu ve vztahu ke spornému plnění byla povinna výlučně společnost WAKE, která nesla odpovědnost i za jeho obsah. Interní (pomocný/účetní) doklad vystavený stěžovatelem je v tomto ohledu bez významu a nemůže sloužit jako podklad pro zpochybňování údajů uvedených na dokladu vystaveném (a následně opraveném) společností WAKE.

[19] Stěžovatel zastává názor, že je bez ohledu na § 75 odst. 1 s. ř. s. oprávněn předložit nový důkazní prostředek i v řízení o správní žalobě. Takový důkazní prostředek musí vypovídat o skutečnosti, která nastala před rozhodnutím správního orgánu. V případě zmíněného opravného dokladu byl tento požadavek naplněn, neboť jím je prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění v roce 2014, tedy dávno před rozhodnutím správního orgánu.

[20] Existence bezvadného daňového dokladu nepředstavuje v souladu s judikaturou Soudního dvora materiální podmínku pro vznik či uplatnění nároku na odpočet daně. Stěžovatel bezpochyby prokázal nárok na odpočet jiným způsobem ve smyslu § 73 odst. 5

zákona o DPH. Stěžovatel dále rekapituluje rozhodnou právní úpravu týkající se prokázání hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH. Podle stěžovatele je klíčové, že závěr o vnesení předmětu nepeněžitěho vkladu a o nabytí vlastnického práva k předmětu nepeněžitěho vkladu vyplývá přímo ze zákona a ze skutečnosti, že byla společnost stěžovatele zapsána do obchodního rejstříku. Jinak řečeno, závěr o neuskutečnění zdanitelného plnění v podobě vkladu movitých věcí do společnosti stěžovatele není kompatibilní se závěrem o vzniku společnosti jejím zápisem do obchodního rejstříku. Jedno zkrátka není možné bez druhého. Výpis z obchodního rejstříku obsahuje údaj o splacení vkladu v plném rozsahu. Jedná se o veřejnou listinu, u níž platí presumpce správnosti jejího obsahu. Pokud by nebylo splacení vkladu doloženo, rejstříkový soud by tento údaj nemohl zapsat do obchodního rejstříku. Stěžovatel rovněž prokázal, že se movité věci, které byly předmětem vkladu, dostaly do jeho dispozice a že s nimi nakládá jako vlastník. O tom svědčí kromě zápisu do obchodního rejstříku též existence nájemní smlouvy mezi stěžovatelem a společností WAKE. Stěžovatel pro tuto činnost disponoval živnostenským oprávněním a veškeré příjmy z pronájmu těchto věcí řádně přiznával v daňových tvrzeních. Stěžovatel nemůže souhlasit s formalistickým postojem žalovaného, podle něhož *„argumentace nájemní smlouvou nemá ve světle ostatních zjištění právní relevanci“*, neboť *„případný nájem nabytých věcí je již jiným právním vztahem, který předpokládá nabytí vlastnického práva stěžovatelem, což však v řízení prokázáno nebylo“*. Stěžovatel trvá též na tom, že postup žalovaného a posouzení městského soudu je přepjatým formalismem.

III. Posouzení kasační stížnosti

[21] Kasační stížnost splňuje formální náležitosti požadované zákonem, je přípustná a projednatelná.

[22] Důvodnost kasační stížnosti posoudil soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku městského soudu. Pouze přezkoumatelné rozhodnutí soudu totiž může být způsobilé meritorního přezkumu v řízení o kasační stížnosti.

[24] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (např. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74). Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je i takový rozsudek, z něhož není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce a proč podřadil popsany skutkový stav pod zvolené právní normy (rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52).

[25] Nejvyšší správní soud shledává rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným jak z důvodů, které vytyčil stěžovatel v kasační stížnosti, tak z důvodů, ke kterým musel přihlédnout z úřední povinnosti (byť v kasační stížnosti uplatněny nebyly).

[26] Podle § 13 odst. 4 písm. e) zákona o DPH se za dodání zboží za úplatu také považuje vložení nepeněžitěho vkladu do obchodní korporace ve hmotném majetku, *pokud vkladatel při nabytí majetku uplatnil u něj nebo u jeho části odpočet daně*, s výjimkou vložení hmotného majetku, který je součástí vkladu obchodního závodu; vkladatel i nabyvatel v takovém případě odpovídají za splnění povinnosti přiznat daň společně a nerozdílně.

[27] Podle § 14 odst. 3 písm. d) zákona o DPH se za poskytnutí služby za úplatu pro účely tohoto zákona také považuje vložení nepeněžitěho vkladu do obchodní korporace v nehmotném majetku, *pokud vkladatel při nabytí majetku uplatnil u něj nebo u jeho části odpočet daně*, s výjimkou vkladu obchodního závodu; vkladatel i nabyvatel v takovém případě odpovídají za splnění povinnosti přiznat daň společně a nerozdílně.

[28] Soud pro zpřehlednění projednávané věci níže shrnuje skutkové okolnosti, které jsou mezi účastníky nesporné, a také důvody, které vedly správce daně (resp. žalovaného) k neuznání nároku na odpočet DPH.

[29] Stěžovatel byl založen (dne 20. 12. 2013) společností WAKE jakožto jediným akcionářem. O založení a přijetí zakladatelské listiny stěžovatele sepsala notářka JUDr. Alena Matějková, notářský zápis NZ 980/2013, N 1001/2013, který je uložen ve sbírce listin (v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze jako listina č. B 19636/SL4/MSPH). Základní kapitál společnosti byl rozdělen na 100 kusů akcií o jmenovité hodnotě každé akcie 249.000 Kč. Emisní kurz akcií byl zcela splacen nepeněžitým vkladem společnosti před podáním návrhu na zápis společnosti do obchodního rejstříku, a to nemovitostmi a movitými věcmi, jejichž hodnota byla stanovena znaleckým posudkem - ocenění majetku č. 0123-002/2013 ze dne 30. 11. 2013 vypracovaném znalcem Vladimírem Fremrem (dále jen „znalecký posudek“). Stěžovatel byl zapsán do obchodního rejstříku dne 6. 3. 2014 s údajem, že základní kapitál společnosti byl plně splacen.

[30] Dne 25. 7. 2014 podal stěžovatel řádné přiznání k DPH za zdaňovací období červen 2014. Stěžovatel dne 12. 8. 2014 předložil „podklady k dani z přidané hodnoty“, interní doklad č. 14IN00001 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 6. 2014 – předmětem interního dokladu je „odpočet DPH z nepeněžitěho vkladu WAKE-movité věci“, základ daně 10.433.317,40 Kč, DPH 2.190.996,65 Kč. Dále předložil znalecký posudek, v němž je jmenovitě uvedena časová cena jednotlivých položek hmotného a nehmotného majetku. Hodnota oceňovaného souboru majetku činila ke dni ocenění 10.433.317 Kč. Správce daně následně (dne 15. 8. 2014) stěžovatele vyzval k odstranění pochybností o tom, zda byl tvrzený nárok na odpočet uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, zejména zda byla přijatá zdanitelná plnění použita k uskutečnění ekonomické činnosti.

[31] Při ústním jednání u správce daně dne 17. 9. 2014 stěžovatel uvedl, že společnost byla založena za účelem správy majetku zakladatelské společnosti. Předložil karty dlouhodobého majetku, hlavní účetní knihu od 1. 1. 2014 do 31. 8. 2014 a obratovou předvahu za stejné období. Následně předložil nájemní smlouvu uzavřenou mezi stěžovatelem jako pronajímatelem a společností WAKE jako nájemcem ze dne 1. 4. 2014, jejímž předmětem je nájem movitých věcí specifikovaných ve znaleckém posudku.

[32] Správce daně dne 29. 9. 2014 vyzval společnost WAKE, aby předložila důkazní prostředky prokazující nabytí dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku vloženého do akciové společnosti, vlastnictví vloženého majetku ke dni vkladu do akciové společnosti, dále důkazní prostředky prokazující uplatnění odpočtu daně z přidané

hodnoty při nabytí vloženého majetku do akciové společnosti v souladu s § 13 odst. 4 písm. e) zákona o DPH a § 14 odst. 3 písm. d) téhož zákona a evidenci pro účely daně z přidané hodnoty podle § 100 zákona o DPH včetně vystavených daňových dokladů podle § 28 zákona o DPH.

[33] Společnost WAKE na základě této výzvy správci daně předložila přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2014, sestavu s názvem „podklady k dani z přidané hodnoty (březen)“, interní doklad č. 14IN00194 vyhotovený společností WAKE dne 6. 3. 2014 s datem uskutečnění zdanitelného plnění téhož dne a znalecký posudek.

[34] Stěžovatel po seznámení s výsledky postupu k odstranění pochybností správci daně zaslal „návrh na pokračování v dokazování“, k němuž přiložil dokumenty společnosti WAKE (celkem šlo o 89 příloh - deník došlých faktur za září 2003, sběrný účetní doklad z prosince 2005, přehledy daňových dokladů na vstupu, karty dlouhodobého majetku, faktury a kupní smlouvy).

[35] Správce daně důvody k pokračování v dokazování neshledal a dne 28. 11. 2014 vydal výše specifikovaný platební výměr. V něm popsal údaje ze všech karet dlouhodobého majetku předložených společně s návrhem na pokračování v dokazování. Zjistil, že tužkou napsaná čísla v pravém horním rohu karet jsou shodná s pořadovým číslem uvedeným v tabulce s výpočty, která je součástí znaleckého posudku. Správce daně zjistil rozdíly mezi soupisem oceňovaného majetku a předloženými kartami dlouhodobého majetku (popsané na str. 10 platebního výměru). Uvedl, že z předložených kopií nemůže prověřit nárok na odpočet daně uplatněný stěžovatelem, neboť kopie písemností nebyly předloženy společností WAKE a správci daně není známo, jak stěžovatel kopie písemností získal a zda souhlasí s originály písemností. Správce daně shrnul, že společnost WAKE sice dodatečným přiznáním povinnost odvést daň na výstupu z vkladu do stěžovatele přiznala, avšak daň dosud neuhradila a ani správci daně nedoložila, že uskutečnila zdanitelné plnění ve smyslu § 13 odst. 4 písm. e) a § 14 odst. 3 písm. d) zákona o DPH. Dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně, jelikož nepředložil daňový doklad a neprokázal, že přijal zdanitelné plnění ve smyslu § 13 odst. 4 písm. e) a § 14 odst. 3 písm. d) zákona o DPH. Stěžovatel oproti tomu uplatnil nárok na odpočet daně z vkladu, aniž by doložil daňový doklad vystavený vkladatelem. S ohledem na úzké propojení obou společností se správci daně jevil převod majetku na stěžovatele účelový, provedený s cílem čerpat nadměrný odpočet.

[36] Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl, že stěžovatel předložil pouze interní doklad, který si sám vystavil. Tento doklad nemůže být považován za daňový doklad prokazující nárok na odpočet daně podle § 73 odst. 1 zákona o DPH. Společnost WAKE předložila interní doklad č. 14IN00194, na němž je uvedena pouze společnost WAKE, strana „odběratel/dodavatel“ není vyplněna. Srovnáním interních dokladů žalovaný zjistil, že se neshoduje datum uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný se proto dále zabýval otázkou, zda stěžovatel prokázal nárok na odpočet jiným způsobem ve smyslu § 73 odst. 5 zákona o DPH. Připomněl, že správce daně zjistil, že ve znaleckém posudku absentují tyto položky notářského zápisu: „vodovod.přípoj. Nové městečko, Přípojka elektro Nové Městečko, Fotovoltaická elektrárna Stříbro, Vzdušník+rozvody tlak.vzduchu, Přístavek RO, Vzduchotechnika Stříbro“.

[37] Uvedl, že vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě je předmětem daně vždy, pokud vkladatel při nabytí majetku nebo jeho části uplatnil odpočet daně. Správce

daně proto vyzval společnost WAKE, aby poskytla listiny svědčící o nabytí dlouhodobého majetku, vlastnictví vloženého majetku a aby předložila listiny vztahující se k uplatnění odpočtu daně při nabytí vloženého majetku a evidenci pro účely DPH. Společnost WAKE však nepředložila žádné důkazy svědčící o vlastnictví vkládaného majetku ani o uplatnění odpočtu daně při nabytí vloženého majetku. Tyto skutečnosti podle žalovaného neosvědčují ani dokumenty stěžovatelem předložené v rámci „návrhu na pokračování v dokazování“. Žalovaný shrnul, že stěžovatel neprokázal nárok na odpočet, neboť nepředložil daňový doklad a neprokázal, že „*přijal zdanitelné plnění ve smyslu § 14 odst. 3 písm. e) a § 13 odst. 4 písm. d) zákona o DPH*“.

[38] Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené konstatuje, že daňové orgány stěžovateli nárok na odpočet daně nepřiznaly jednak pro nesplnění formální podmínky spočívající v předložení daňového dokladu (§ 73 odst. 1 zákona o DPH), přičemž podle daňových orgánů stěžovatel neprokázal nárok na odpočet ani jiným způsobem ve smyslu § 73 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Současně z rozhodnutí správních orgánů vyplývá, že neměly za prokázané splnění hmotněprávní podmínky obsažené v § 14 odst. 3 písm. e) a § 13 odst. 4 písm. d) zákona o DPH, tedy že vkladatel uplatnil při pořízení předmětu vkladu nárok na odpočet DPH (srov. zejména body 29, 30 a 33 rozhodnutí žalovaného).

[39] Stěžovatel závěry daňových orgánů napadl správní žalobou. Ač byla žaloba formulována místy nepřehledně, obecně a nepřiměřeně obsáhle, bylo z jejího obsahu bez pochyb možno dovodit, že stěžovatel svou argumentací mířil právě proti oběma skupinám výše shrnutých závěrů daňových orgánů.

[40] K otázce prokázání splnění hmotněprávní podmínky podle § 14 odst. 3 písm. e) a § 13 odst. 4 písm. d) zákona o DPH, tedy že společnost WAKE uplatnila odpočet DPH při pořízení předmětu vkladu, namítal, že tuto skutečnost prokázal předloženými kartami majetku vystavenými společností WAKE (na kterých byly sice drobné chyby, nebo nepřesnosti, které ale nijak nesouvisely s posouzením otázky uplatnění odpočtu při pořízení). Dále uvedl, že nemusel splnění této podmínky vůbec prokazovat, neboť požadavek obsažený v § 13 odst. 4, resp. 14 odst. 3 zákona, je v rozporu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, a nárok na odpočet mu tedy vznikl (neboť byl řádně prokázán).

[41] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v odůvodnění rozsudku městského soudu nelze nalézt vůbec žádnou reakci na tuto žalobní argumentaci. Zcela v závěru rozsudku (s. 7) městský soud toliko poznamenal, že prokazování otázky, zda společnost WAKE sama uplatnila při pořízení majetku nárok na odpočet, souviselo „*s koncepcí společného přiznání příslušné daně*“ a mělo „*v řízení pouze doplňující význam*“. Takové konstatování jednak nelze považovat za přezkoumatelné vypořádání výše rekapitulovaných žalobních námitek, současně je v příkrém rozporu se skutečnostmi plynoucími ze správního spisu. Jak kasační soud zdůraznil shora, prokázání uplatnění odpočtu u společnosti WAKE při pořízení vkládaného majetku bylo naopak jedním ze zásadních důvodů pro neuznání nároku na odpočet stěžovateli.

[42] S odůvodněním rozhodnutí správních orgánů i s žalobními body se pak zcela míjí též úvahy městského soudu týkající se předložených karet dlouhodobého majetku společnosti WAKE. Podle městského soudu nemohly osvědčit, že stěžovatel má příslušné movité věci ve svém majetku. Městský soud uvedl, že stěžovatel předložil karty dlouhodobého majetku vystavené společností WAKE, „*aniž by alespoň tyto listiny upravil a*

uvvedl na nich své obchodní jméno“. Nejvyšší správní soud opakuje, že v daňovém řízení nebyla spornou otázkou prokázání vlastnického práva stěžovatele k předmětu vkladu. Z odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů a zejména z výzvy správce daně společnosti WAKE ze dne 29. 9. 2014 vyplývá, že v řízení vyvstaly pochybnosti stran vlastnického práva společnosti WAKE k předmětu vkladu a zejména stran prokázání skutečnosti, že při pořízení movitých věcí, které byly předmětem vkladu, uplatnil nárok na odpočet DPH. Za účelem prokázání těchto skutečností proto stěžovatel předložil mj. karty dlouhodobého majetku vystavené společností WAKE (srov. návrh na pokračování v dokazování ze dne 14. 11. 2014), nikoli však za účelem prokázání svého vlastnického práva k předmětu vkladu, jak mylně dovozuje městský soud. Stěžovatel nebyl k prokázání vlastnictví ve vztahu k vloženému majetku nikdy v průběhu daňového řízení vyzván, tato skutečnost se tedy nestala předmětem dokazování. Kasační námitka, že závěr městského soudu, podle kterého nebylo prokázáno, že stěžovatel movitými věcmi disponuje, je v rozporu se spisovým materiálem, je proto též důvodná.

[43] Stěžovatel v žalobě dále namítal k otázce prokázání nároku na odpočet daně „jiným způsobem“ (§ 73 odst. 5 zákona o DPH), že realizace vkladu (tj. uskutečnění zdanitelného plnění) je plně doložitelná již samotným vznikem stěžovatele a zakladatelským právním jednáním, které bylo spojeno s vnesením movitých věcí do základního kapitálu. Stěžovatel odkázal na znalecký posudek a sbírku listin obchodního rejstříku, dále poukázal na nájemní smlouvy uzavřené mezi společností WAKE a stěžovatelem (předmětem nájmu měly být movité věci oceněné ve znaleckém posudku). Uvedl, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo ke dni vzniku stěžovatele, tímto dnem na něj též přešlo vlastnické právo. Závěrem žaloby stěžovatel předestřel důvody, pro které byla na předložených interních dokladech uvedena rozdílná data uskutečnění zdanitelných plnění. Současně uvedl, že nárok na odpočet DPH mu neměl být odepřen, protože předložený daňový doklad neobsahoval veškeré náležitosti. Společnost WAKE totiž provedla opravu interního dokladu. Doplnění (opravu) interního dokladu přiložil jako důkaz k žalobě.

[44] Též ve vztahu k těmto žalobním námitkám je rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. S otázkou vlivu vzniku stěžovatele (zápisu do obchodního rejstříku) a souvisejícím splněním vkladové povinnosti na prokázání nároku na odpočet (uskutečnění zdanitelného plnění spočívajícího ve vkladu movitých věcí do vznikající akciové společnosti) se městský soud vypořádal lakonickým konstatováním, že nárok na odpočet nebyl prokázán „*pouhým založením společnosti s nepeněžitým vkladem, i když na základě těchto skutečností byla společnost zapsána do obchodního rejstříku*“. Tímto zcela obecným a nijak neodůvodněným tvrzením městský soud nijak nereagoval na konkrétní žalobní argumentaci. Ve vztahu k námitkám existence nájemního vztahu, přechodu vlastnického práva ke dni vzniku společnosti (stěžovatele), k vysvětlení rozdílných dat uskutečnění zdanitelného plnění na interních dokladech ani k poukazu na existenci opravného daňového dokladu (který měl zhojit nedostatky původně předložených dokladů) se pak městský soud v odůvodnění rozsudku nevyjádřil vůbec.

[45] Co se týče kasační výtky, podle které městský soud a správce daně přehlédli speciální úpravu definující, ke kterému okamžiku dochází k uskutečnění zdanitelného plnění v případě nepeněžitého vkladu do společnosti (§ 21 odst. 5 písm. e) zákona o DPH], je pravdou, že nebyla součástí žaloby. Současně je však třeba podotknout, že okamžik uskutečnění zdanitelného plnění správce daně ani žalovaný nezpochybnili, resp. jej neměli za sporný. Poukazem na rozdílné datum uskutečnění zdanitelného plnění uvedené na

předložených interních dokladech toliko zpochybňovali průkaznost těchto důkazních prostředků. Tuto otázku (aniž by byla předmětem zkoumání ve správním řízení, či uplatněna v žalobě) vnesl do řízení až městský soud, který na vícero místech rozsudku uvedl, že není zřejmé, kdy k uskutečnění zdanitelného plnění došlo. Kasační důvod poukazující na § 21 odst. 5 písm. e) zákona o DPH je proto reakcí na novou argumentaci obsaženou v rozsudku městského soudu. Jde tedy o důvod, který stěžovatel nemohl uplatnit v řízení před městským soudem, a jako takový proto není nepřipustný ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Avšak vzhledem k tomu, že však městský soud otázku prokázání okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění řešil v rozsudku nad rámec uplatněných žalobních námitek (tedy v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s.), nemůže se jí meritorně věnovat ani Nejvyšší správní soud. Lze však konstatovat, že mezi účastníky řízení není sporu o tom, že v případě zdanitelného plnění spočívajícího v učinění nepeněžitého vkladu do společnosti, je okamžik uskutečnění takového zdanitelného plnění speciálně definován v § 21 odst. 5 písm. e) zákona o DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

[46] Soud pro shora uvedené důvody napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.). V něm bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Zejména tedy přezkoumatelně vypořádá všechny řádně uplatněné žalobní námitky.

[47] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. dubna 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu