



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **AŽU GROUP, a.s. v konkursu**, (dříve ČKD GROUP, a. s.), Kolbenova 609/38, Praha 9, zastoupená advokátem Mgr. Miroslavem Lahodou, nám. Komenského 124, Tišnov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2018, čj. 51932/18/5300-21441-708460, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 2. 2021, čj. 6 Af 4/2019-55,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal dne 30. 6. 2017 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2014 až prosinec 2014, leden 2015 a srpen 2015. Těmito platebními výměry správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, podle § 147, § 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, na základě výsledků daňové kontroly doměřil žalobkyni DPH včetně penále ve výši celkem 100 461 Kč. Správce daně neuznal žalobkyni uplatněný nárok na odpočet podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty z přijatých plnění od některých dodavatelů, protože dovodil, že žalobkyně neprokázala, že se přijatá plnění uskutečnila, resp. že byla použita v rámci její ekonomické činnosti.

[2] Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání a žalovaný nyní napadeným rozhodnutím dané platební výměry změnil částečně ve prospěch a částečně v neprospěch

žalobkyně. V důsledku toho celkovou výši doměřené DPH žalovaný stanovil včetně penále na částku 91 783 Kč.

[3] Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně přes výzvu správce daně ze dne 25. 10. 2016 neprokázala správnost a oprávněnost uplatněných nároků na odpočet DPH. Ve vztahu k sporným plněním žalobkyně u nároku na odpočet od společnosti Svencom s. r. o. (služby public relations) dle žalovaného nedoložila, v čem poskytované služby měly konkrétně spočívat a jak souvisely s její ekonomickou činností. Přitom podle smlouvy, kterou uzavřela žalobkyně se jmenovanou společností, má mít žalobkyně k dispozici podklady, na základě nichž bylo fakturováno. Obdobně tomu je v případě nároku na odpočet od společnosti Investment Consulting Limited, Ltd., s. r. o. (právní poradenství, věcná kontrola smluvní dokumentace, konzultace dle potřeb příkazce a přítomnost na obchodních jednáních), kdy žalobkyně neprokázala, že se posuzovaná zdanitelná plnění v její prospěch uskutečnila (nedoložila specifikaci fakturovaných služeb). Finanční orgány také vyloučily související fakturované náklady na pohonné hmoty aj., protože podle předložené příkazní smlouvy byly tyto náklady zahrnuty v odměně příkazníka. Pokud se jedná o nárok na odpočet od společnosti R. B. P. A. Invest, a. s, který se týkal pronájmu vozidel Rolls-Royce Phantom, Audi A 8 a AUDI S8, žalobkyně neprokázala své tvrzení, že tato vozidla měla sloužit k propagaci aktivit skupiny ČKD.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou městský soud zamítl.

[5] Městský soud na rozdíl od žalovaného dovodil, že výzva správce daně ze dne 25. 10. 2016 nespĺňuje požadavky, které na výzvu správce daně přenášejí dŭkazní břemeno klade relevantní judikatura. Na straně druhé ovšem městský soud dospěl k závěru, že existenci pochybností o nárocích na odpočet DPH správce daně žalobkyni sdělil při dalších procesních úkonech (poprvé při seznámení s kontrolními zjištěními) a žalobkyně měla možnost konkrétní pochybnosti správce daně vyvrátit. Vzhledem k tomu městský soud nepřisvědčil žalobní námitce, že správce daně neupřesnil své pochybnosti a v důsledku toho neunesl své dŭkazní břemeno.

[6] Dále se městský soud k obecným žalobním námitkám ztotožnil se závěry (pochybnostmi žalovaného), a to jak ve vztahu k vymezení předmětu plnění na daňových dokladech (u podstatné části z nich není zřejmé, co přesně plnění zahrnují), tak i ve vztahu k charakteru daných plnění (služby PR, poradenské služby, pronájem luxusních vozidel).

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost.

[8] Stěžovatelka má v první řadě výhrady k závěru městského soudu, že skutečnost, že správce daně výslovně pochybnosti stěžovatelce sdělil až v seznámení s kontrolními zjištěními, nezakládá nezákonnost postupu finančních orgánů (neúčinnost přesunu dŭkazního břemene). Podle názoru stěžovatelky daňové řízení i soudní řízení správní je řízením formálním a nedostatek konkrétního vymezení pochybností by neměl být vyvažován výkladem.

[9] Stěžovatelka dále namítla, že pronajaté vozy užívala k propagaci aktivit skupiny ČKD na základě rámcové smlouvy o pronájmu s uvedením paušálních částek za pronájem

pokračování

včetně spotřeby pohonných hmot bez ohledu na ujeté kilometry. Tuto smlouvu ale nemá k dispozici, protože byla zabavena Policií ČR a dosud (v rozhodné době) nebyla vydána. Danou smlouvou by stěžovatelka prokázala, že cena pronájmu byla stanovena paušálně (nezávisle na faktickém provozu automobilů). Požadavek správce daně na sdělení osob, které tyto vozy užívaly, není důvodný. Podstatné je, že automobily byly pronajaty a stěžovatelka měla možnost je užívat a hradila nájem. Podle stěžovatelky byl zdanitelným plněním samotný pronájem automobilů, a to bez ohledu na to, kolikrát a kým byly vozy užívány. Stěžovatelka uvedla, že podmínkou nároku na odpočet DPH není konkrétní užití automobilu v rámci její ekonomické činnosti, ale úmysl použít odpočet k ekonomické činnosti.

[10] Ohledně plnění od společnosti Svencom stěžovatelka namítla, že tato společnost plnila na základě smlouvy o poskytování služeb ze dne 1. 8. 2010, podle níž jí náležela paušální měsíční odměna ve výši 20 000 Kč za tzv. základní měsíční servis. Teprve v případě, že by byl časový limit základního servisu vyčerpán, vznikla by stěžovatelce povinnost hradit dohodnutý nadstavbový servis. Podle daňových dokladů účtované částky převážně přesahují částku 20 000 Kč. Finanční orgány však neuznaly daňový odpočet u všech daňových dokladů, a to v plném rozsahu, aniž vzaly v úvahu, že část fakturovaných částek tvoří právě paušální odměna, u které není nutné plnění nijak prokazovat.

[11] Dále stěžovatelka namítla, že služby společnosti Investment Consulting Limited, která plnila na základě příkazní smlouvy ze dne 3. 2. 2014, řádně specifikovala. V daňových dokladech byl uveden druh služby (právní a daňové poradenství) s počtem účtovaných hodin.

[12] Žalovaný k námitkám stěžovatelky uvedl, že výzva správce daně ze dne 25. 10. 2016 splňuje všechny zákonné náležitosti. Městský soud sice částečné pochybení (s tímto závěrem žalovaný nesouhlasí) shledal ve vymezení konkrétních pochybností správce daně ohledně daňových dokladů specifikovaných ve výzvě, ale také zdůraznil (s tímto závěrem se žalovaný ztotožňuje), že považuje za zásadní, že stěžovatelka měla prostor seznámit se s kontrolními zjištěními při provádění daňové kontroly, mohla na ně reagovat a pochybnosti správce daně vyvrátit. Tuto možnost měla stěžovatelka zachovánu i v odvolacím řízení.

[13] Stěžovatelka však ani v žalobě nevznesla konkrétní námitky. Stěžovatelka zejména nspecifikovala, v čem přesně sporná plnění spočívala (PR a poradenské služby), resp. k nim nepředložila žádné podklady (pronájem 3 automobilů či pronájem nebytových prostor), což žalovaný dále rozvedl.

[14] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[15] S ohledem na rozsudky rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 1 Afs 58/2017-42, a ze dne 10. 7. 2018, čj. 4 As 149/2017-121, považoval NSS za možnou osobu zúčastněnou na řízení insolvenčního správce stěžovatelky Voleský a partneři, v.o.s. (usnesení Městského soudu v Praze ze dne 23. 9. 2022, čj. MSPH 91 INS 9470/2022-B-32). Přípisem ze dne 21. 2. 2023 jej proto vyzval, aby se ve lhůtě

jednoho týdne vyjádřil, zda bude uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení. Výzva byla doručena dne 22. 2. 2023, ve stanovené lhůtě se však insolvenční správce nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost je částečně nedůvodná a částečně nepřijatelná.

[17] Úvodem NSS konstatuje, že městský soud správně dovodil, že výzva správce daně ze dne 25. 10. 2016 nesplňuje požadavky, které na výzvu přenášející důkazní břemeno klade relevantní judikatura. Jak uvedl již městský soud, výzva správce daně ze dne 25. 10. 2016 řádně specifikuje sporné daňové doklady a obsahuje též vymezení toho, co by měla stěžovatelka prokázat. Výzva však neobsahuje vymezení konkrétních pochybností správce daně ve vztahu k označeným daňovým dokladům, a to zejména, z jakého konkrétního důvodu správce daně považuje tyto doklady za nevěrohodné, neprůkazné, nesprávné či neúplné (viz např. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 191/2019-32).

[18] Městský soud se touto otázkou pečlivě zabýval (v podrobnostech NSS na jeho rozsudek odkazuje), přičemž NSS též podotýká, že se soud musí náležitostmi dané výzvy zabývat již proto, aby mohl posoudit unesení důkazního břemene, které bylo žalobou i kasační stížností napadeno. Má-li totiž soud posuzovat unesení důkazního břemene, musí si nejprve ujasnit, zda daňový subjekt toto břemeno v dané fázi daňového řízení nesl (rozsudek NSS ze dne 6. 9. 2021, čj. 2 Afs 232/2020-70).

[19] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Z podstaty věci však v případě, má-li být výzvou přeneseno důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu zpět na daňový subjekt, musí tato výzva obsahovat, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané. Zákon však nevyklučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu při jednání [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stanoví pouze to, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem]. Byť by jistě bylo vhodnější, aby tak činil prostřednictvím výzev, které má právě za tímto účelem k dispozici, nelze sdělení pochybností při jednání (či jiném vhodném procesním úkonu) považovat za nezákonné. I v tomto případě se však daňový subjekt musí prokazatelně seznámit s konkrétními pochybnostmi, které vyplývají z konkrétních zjištěných skutečností. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat (rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020,

pokračování

čj. 5 Afs 191/2019-32, srov. obdobně též usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007-102).

[20] Na základě právě uvedeného nemůže NSS než souhlasit s navazujícím závěrem městského soudu, že přes nedostatky dané výzvy správce daně v průběhu daňové kontroly a v dalším řízení konkretizoval své pochybnosti a důvody, proč považuje daňové doklady předložené žalobkyní za nedostatečné, a to zejména při jejím seznámení s kontrolními zjištěními. Skutečnost, že existenci pochybností správce daně žalobkyni poprvé sdělil až při seznámení s kontrolními zjištěními, nezakládá ani dle výše citované judikatury nezákonnost. Městský soud proto správně nepřisvědčil žalobní námitce, že správce daně neupřesnil své pochybnosti a v důsledku toho neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Důvodná tedy není ani námitka, kterou stěžovatelka v tomto směru vznesla v kasační stížnosti.

[21] Dále NSS konstatuje, že městský soud správně uvedl, že stěžovatelka v žalobě [mimo námitku, že správce daně (ve výzvě ze dne 25. 10. 2016) neupřesnil své pochybnosti] pouze velmi obecně uvedla, že předloženými doklady unesla své důkazní břemeno a že žalovaný vykládá použití plnění v rámci její ekonomické činnosti zcela formálně. Blíže však své žalobní námitky k jednotlivým plněním nekonkretizovala (viz bod 38 napadeného rozsudku). S tímto závěrem NSS souhlasí a přisvědčuje městskému soudu též v tom, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce (stěžovatelka), kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není úlohou soudu, aby za stěžovatelku dotvářel žalobní či kasační argumentaci. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78).

[22] Pro úplnost pak NSS dodává, že v projednávané věci byly v žalobě uvedeny žalobní body tak, aby z nich bylo možno alespoň v obecné rovině seznat, co stěžovatelka vytyká rozhodnutí žalovaného, resp. byl uveden alespoň jeden konkrétní žalobní bod (nezdůvodnění pochybností správcem daně k uplatněným nárokům na odpočet). Nebyl tedy dán důvod k tomu, aby městský soud stěžovatelku vyzýval k doplnění důvodů žaloby (§ 37 odst. 5 s. ř. s.).

[23] Obecně formulované žalobní námitky pak stěžovatelka „dohání“ teprve nyní v kasační stížnosti, v které již uvádí konkrétnější námitky. Z § 104 odst. 4 s. ř. s. však plyne, že kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. NSS tak nemůže zkoumat důvodnost jednotlivých námitek, jimiž se městský soud pro dřívější pasivitu stěžovatelky nemohl zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.; k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006-155, či rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, čj. 10 Afs 338/2017-70). Soudní řád správní tedy staví překážku tomu, aby NSS jako první řešil stěžovatelkou nově vznesené právní argumenty (§ 104 odst. 4 s. ř. s.) či skutkové novoty (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[24] Stěžovatelka přitom poprvé až v kasační stížnosti ve vztahu k pronájmu automobilů konkrétně namítla, že podle jejího názoru je podstatné jen to, že automobily byly pronajaty a stěžovatelka měla možnost je užívat, za což hradila nájem. Podle stěžovatelky byl také zdanitelným plněním jen samotný pronájem automobilů, a to bez ohledu na to, kolikrát a kým byly automobily používány. Stěžovatelka je přesvědčena, že podmínkou nároku na odpočet DPH není konkrétní užití automobilu k ekonomické činnosti, ale úmysl použít odpočet k ekonomické činnosti.

[25] V žalobě stěžovatelka v uvedeném směru žádnou určitou námitku nevznesla. Nelze ani dovést, že by tímto způsobem blíže zdůvodnila již uplatněnou žalobní námitku. Jedná se tedy o kasační námitku nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[26] Totéž platí ohledně kasačních námitek, které se týkají plnění poskytnutých společnostmi Svencom a Investment Consulting Limited, jak jsou výše rozvedeny. I tyto námitky, které rovněž nebyly v žalobě určité uplatněny, jsou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustné.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Kasační stížnost stěžovatelky je tedy částečně nedůvodná a částečně nepřipustná, proto ji NSS v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[28] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, náhrada nákladů řízení jí nepřisluší. Žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 30. března 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu