

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce **Zrůstek a partneři v. o. s.,** se sídlem Praha 5, Arbesovo náměstí 257/7, insolvenčního správce společnosti ČKD PRAHA DIZ, a. s., se sídlem Praha 9, Kolbenova 942/38a, zastoupeného JUDr. Ing. Michaelem Šefčíkem, Ph.D., advokátem se sídlem Pardubice, Jungmannova 881, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 1. 2021, č. j. 8 Af 8/2018 - 28,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 1. 2018, č. j. 2112/18/5300-21441-702127, zamítl odvolání žalobce – insolvenčního správce společnosti ČKD PRAHA DIZ, a. s. (dále jen „dlužník"), a potvrdil platební výměr Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně") ze dne 20. 3. 2017, č. j. 47114/17/4227-21794-601351, kterým správce daně vyměřil dlužníkovi daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2016 ve výši vlastní daně 84 985 Kč. Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil žalobou, kterou Městský soud v Praze shora uvedeným rozsudkem zamítl.

[2] Městský soud neshledal důvodnou první žalobní námitku, dle které měl správce daně pochybit tím, že v úředním záznamu ze dne 9. 2. 2017, č. j. 28101/17/4227-21794-605060 (dále jen „úřední záznam"), kterým byl žalobci sdělen výsledek postupu k odstranění pochybností, nepoučil žalobce o právu navrhnout pokračování v dokazování a provedení dalších důkazních prostředků ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu. Městský soud k této námitce uvedl, že správce daně vydal dne 14. 2. 2017 pod č. j. 28140/17/4227-21794-605060 sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností (dále jen „sdělení"), jehož součástí bylo jednak poučení o tom, že k odstranění všech pochybností nedošlo, jednak poučení ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu; žalobce tedy byl o právu podat návrh na pokračování dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků výslovně poučen. Městský soud dodal, že úřední záznam byl přílohou tohoto sdělení. Ačkoli ve správním spisu chybí doklad o doručení tohoto úředního záznamu, je zjevné, že s ním byl žalobce seznámen, neboť na jeho obsah výslovně reagoval ve svém podání ze dne 22. 2. 2017.

[3] Důvodnou neshledal městský soud ani druhou žalobní námitku, kterou žalobce daňovým orgánům vytýkal, že se až z rozhodnutí žalovaného dozvěděl, že neunesl důkazní břemeno mj. ohledně uplatněného odpočtu za uhrazené nájemné z faktury ze dne 1. 4. 2016, č. 1630220533, a jaké důkazy měl předložit, aby mu byl tento odpočet uznán. Dle žalobce správce daně na jednu stranu potvrdil, že dlužník měl v rozhodné době pronajatou provozovnu, na druhou stranu nárok na odpočet za nájemné neuznal, a po žalobci chtěl, aby prokázal, že dlužník předmětný nárok na odpočet neuplatnil již v dřívějších zdaňovacích obdobích; takový postup je třeba považovat za uplatňování presumpce viny. Městský soud k tomu uvedl, že z faktury č. 1630220533 je zjevné, že platba se týkala nájemného za II. čtvrtletí roku 2016 a splatná byla již 1. 5. 2016, žalobce však uplatnil nárok na odpočet až ve zdaňovacím období říjen 2016. Správce daně v úředním záznamu vyzval žalobce k doložení, že se jedná o první a jediné uplatnění tohoto nároku; to však nelze označit za vynucované sebeobviňování. Uvedené je po žalobci možné požadovat i přesto, že obecně platí, že negativní skutečnosti se nedokazují. Podle městského soudu mohl žalobce výzvě snadno vyhovět návrhem, aby správce daně v rámci dokazování ověřil podle daňových přiznání dlužníka za předcházející období, že nárok nebyl dříve uplatněn. To, že žalobce žádný důkazní návrh neučinil, nelze klást k tíži daňových orgánů.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel") kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.").

[5] Pokud jde o vypořádání první žalobní námitky, stěžovatel namítl, že § 39 daňového řádu závazně stanoví, jakým způsobem se v daňovém řízení doručují písemnosti. Městský soud přesto presumuje, že stěžovatel byl s obsahem úředního záznamu seznámen, aniž by blíže vysvětlil, co jej k tomuto závěru vedlo. Jelikož ve správním spisu chybí doklad o doručení úředního záznamu stěžovateli, nelze mj. určit počátek běhu tam uvedené lhůty k podání návrhu na pokračování v dokazování. Městský soud si tedy nesprávně vyložil § 90 odst. 2 daňového řádu, neboť slovní spojení *„kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností"* v něm obsažené je nutno vykládat tak, že daňový subjekt je s výsledkem postupu seznámen řádným doručením úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností; nikoliv tehdy, když se lze jen na základě *„jakýchsi*

indicií“ domnívat, že se s obsahem úředního záznamu seznámil. Stěžovatel zdůraznil, že s předmětným úředním záznamem seznámen nebyl, a tedy ani nebyl poučen o právu podat návrh na pokračování v dokazování. Podání, kterým dle slov městského soudu měl stěžovatel reagovat na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, „*vůbec nechystal stěžovatel, ale bylo předloženo právním zástupcem dlužníka. Stěžovatel toto podání zaslal správci daně z procesní opatrnosti.*“ To však neznamená, že správce daně může obcházet stěžovatele - insolvenčního správce tím, že bude nadále místo insolvenčního správce doručovat písemnosti pouze dlužníkovi. Nedoručení sdělení spolu s úředním záznamem pak vytváří pochybnosti též o tom, zda se stěžovatel měl možnost seznámit s poučením dle § 90 odst. 2 daňového řádu, které bylo součástí těchto listin. Závěr městského soudu, že lze daňové subjekty v daňovém řízení s písemnostmi kvalifikovaně seznamovat i jinak než doručováním, nadto městský soud nijak neodůvodnil.

[6] K vypořádání druhé žalobní námitky stěžovatel uvedl, že jakožto insolvenční správce je odlišnou osobou od daňového subjektu (dlužníka), a požadavek aby on prokazoval, že dlužník (v období před úpadkem, a tedy před přechodem dispozičních oprávnění na insolvenčního správce) neuplatnil nadměrný odpočet z určité faktury již v dřívějších zdaňovacích obdobích, je proto zcela nepřiměřený. Není žádný důvod, proč by stěžovatel, jako insolvenční správce dlužníka, měl navrhovat důkaz čtením daňových přiznání za předcházející zdaňovací období, nebyl-li vůbec poučen o tom, že měl nějaký návrh na pokračování v dokazování či na provedení důkazů podat. Stěžovatel dále poznamenal, že nárok na odpočet DPH uplatnil včas, neboť žádný právní předpis nestanoví povinnost uplatnit jej v nejbližším možném období; podle § 73 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je možné nárok na odpočet DPH uplatnit až po dobu tří let od jeho vzniku. Stěžovatel rovněž namítl, že správce daně měl své pochybnosti ohledně uplatněného nároku na odpočet rozptýlit z vlastní iniciativy, neboť daňové řízení je ovládáno zásadou vyšetřovací. Připomenul, že podle § 5 odst. 3 daňového řádu má správce daně šetřit práva daňových subjektů. Pokud stačilo k rozptýlení pochybností správce daně toliko provést důkazy daňovými přiznáními dlužníka za předchozí zdaňovací období, které měl správce daně k dispozici, jistě to bylo možné bez toho, aby to stěžovatel navrhl. Stěžovatel konečně shrnul, že správce daně po stěžovateli jednak požadoval prokázání negativních skutečností, jednak rezignoval na doručování písemností v daňovém řízení. Porušil tedy zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí a nepřímo si tak uzurpoval pravomoci, které mu zákon nesvěřuje, zejména pokud jde o povinnosti, které může ukládat účastníku řízení.

[7] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zcela jiné námitky než v žalobě. Kasační stížnost by tedy měla být odmítnuta podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Přesto z procesní opatrnosti k první kasační námitce podotkl, že městský soud jasně vysvětlil, jak dospěl k závěru, že stěžovatel byl seznámen s úředním záznamem i se sdělením. Žalovaný zdůraznil, že obě tyto listiny byly doručeny přímo stěžovateli, což doložil doručenkou ze dne 15. 2. 2017; její absenci v tištěném spise vysvětlil pravděpodobným lidským pochybením. Tvrzení stěžovatele, že mu předmětné listiny nebyly doručeny, označil za vědomou lež vyřčenou za účelem diskreditace rozhodnutí daňových orgánů. Lživé je tedy i tvrzení stěžovatele, že jej (jakožto insolvenčního správce) daňové orgány obcházely. Ke druhé kasační námitce, týkající se nepřiměřených nároků na insolvenčního správce, žalovaný odkázal na § 20 odst. 3 daňového řádu, ze kterého

se podává, že insolvenční správci mají postavení daňového subjektu, který vstupuje do práv a povinností dlužníka a plní za něj veškeré povinnosti související s majetkovou podstatou. Správce daně tedy vůči insolvenčním správcům využívá všech pravomocí s cílem správně stanovit daň a zabezpečit její úhradu. Nadto se z § 36 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon"), podává, že insolvenční správce je povinen mj. vyvinout veškeré úsilí, které po něm lze spravedlivě požadovat, aby co nejvíce uspokojil pohledávky věřitelů a neznehodnocoval majetkovou podstatu. Sám stěžovatel pak odkázal na usnesení Městského soudu v Praze ze dne 21. 10. 2016, č. j. MSPH 99 INS 13278/2016-B-20, kterým soud dlužníkovi zakázal mj. vést daňová řízení, přičemž toto oprávnění přenesl právě na stěžovatele, jakožto insolvenčního správce. Požadavek, aby insolvenční správce prokázal, že dlužník neuplatnil nadměrný odpočet z určité faktury již dříve, tedy není nepřiměřený. Daňové orgány nemohly rozptýlit své pochyby pouhým náhledem do daňových přiznání dlužníka za předchozí zdaňovací období, neboť daňová přiznání k DPH obsahují kumulované hodnoty bez vazby na konkrétní daňový doklad. Konečně, není pravdou, že by daňové řízení (respektive v něm vedené dokazování) bylo založeno na vyšetřovací zásadě. Naopak je založeno na povinnosti daňového subjektu prokazovat vše, co sám tvrdí. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že první část kasační argumentace zrekapitulovaná v odst. [5] tohoto rozsudku, v níž stěžovatel zejména namítá, že mu sdělení a úřední záznam nebyly nikdy doručeny a že tedy nelze určit počátek běhu lhůty k podání návrhu na pokračování dokazování, je nepřípustná, neboť nemá svůj předobraz v žalobě. Stěžovatel v řízení před městským soudem namítal pouze to, že mu správce daně úředním záznamem sice sdělil výsledek postupu k odstranění pochybností, nepoučil jej však o právu navrhnout pokračování dokazování a provedení dalších důkazů. Stěžovatel tedy nejen, že v řízení před městským soudem tyto námitky vůbec neuplatnil (ač tak učinit mohl), ale dokonce uváděl skutečnosti zcela odporující nyní namítaným tvrzením. Nejvyšší správní soud se proto tímto okruhem kasačních námitek věcně nezabýval (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.).

[11] Nejvyšší správní soud se věcně nezabýval ani námitkou stěžovatele, dle které nárok na odpočet DPH byl uplatněn včas. Stěžovatel v žalobě k otázce včasnosti uplatnění předmětného nároku ničeho neuváděl, přičemž ani městský soud se v napadeném rozsudku k této otázce nijak nevyjadřoval. Rovněž v této části je tedy kasační stížnost nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), neboť (i) stěžovatel tuto námitku poprvé uplatnil až v kasační stížnosti, byť tak mohl učinit dříve, a (ii) tato námitka nijak nereaguje na *ratio decidendi* městského soudu vyslovené v odůvodnění napadeného rozsudku (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2022, č. j. 3 Ads 273/2020 - 31, ze dne

15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016 - 38, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351; rozsudky tohoto soudu jsou dostupné z: www.nssoud.cz).

[12] Stěžovatel dále namítá, že je zcela nepřiměřené po něm požadovat, aby jakožto insolvenční správce (tj. osoba odlišná od dlužníka) prokazoval skutečnosti nastalé před úpadkem dlužníka, a tedy *„před přechodem dispozičních oprávnění“*. S tímto názorem se kasační soud neztotožňuje. Jak zcela přiléhavě poznamenal žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, městský soud v rámci insolvenčního řízení usnesením č. j. MSPH 99 INS 13278/2016-B-20, zakázal dlužníkovi uskutečňovat určitá právní jednání, zejména *„zahájení, vedení a ukončení správních (včetně daňových) a jiných sporů či řízení“*, a současně převedl oprávnění činit tato jednání v plném rozsahu na insolvenčního správce, tj. stěžovatele [viz výrok 2. písm. a) a c) tohoto usnesení]. Počínaje okamžikem vykonatelnosti tohoto usnesení tedy začal stěžovatel v předmětném daňovém řízení vedeném ve věci dlužníka vystupovat jako *osoba, která plní povinnosti stanovené daňovému subjektu* ve smyslu § 20 odst. 3 daňového řádu; disponoval tedy stejnými (procesními) právy a povinnostmi jako daňový subjekt (k tomu blíže srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2014, č. j. 9 Afs 7/2013 - 36). Skutečnost, že povinnosti uložené daňovému subjektu - dlužníku v rámci daňového řízení za něj fakticky plní jeho insolvenční správce, nemá žádný dopad na povinnost daňových orgánů zjistit a stanovit daň ve správné výši. Rozhodnutím o úpadku se daňová řízení nepřerušují [viz § 140d odst. 2 písm. a) insolvenčního zákona, a § 243 odst. 1 daňového řádu], přičemž daňové orgány jsou oprávněny po daňovém subjektu (respektive po jeho insolvenčním správci) i po zjištění úpadku požadovat (v rámci postupu k odstranění pochybností) stejné penzum informací, jako před rozhodnutím o úpadku; tedy včetně požadavku na prokázání skutečností nastalých před úpadkem daňového subjektu.

[13] Stěžovatel konečně namítá, že pokud stačilo k rozptýlení pochybností správce daně toliko provést důkazy daňovými přiznáními dlužníka za předchozí zdaňovací období, které měl správce daně k dispozici, jistě to bylo možné i bez návrhu stěžovatele, a to i s přihlédnutím ke skutečnosti, že daňové řízení je ovládáno vyšetřovací zásadou. Ani tato námitka není důvodná.

[14] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.* Podle § 92 odst. 4 daňového řád *daňový subjekt prokazuje také další skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, byl-li k tomu správcem daně vyzván a vyžaduje-li to průběh řízení.*

[15] Výše citovaná ustanovení jsou projevem tradičního principu daňového práva, podle kterého daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdí a k nimž byl správcem daně (důvodně) vyzván. To znamená, že daňový subjekt může být vyzván k prokázání všech skutečností, které ve svých podáních tvrdil nebo tvrdit měl. Dokazování v daňovém řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS).

[16] Stěžovateli lze nicméně v obecné rovině přisvědčit, že pokud by k rozptýlení pochybností správce daně stačilo pouhé provedení důkazů daňovými přiznáními dlužníka

k DPH za předchozí zdaňovací období, která měl správce daně k dispozici (jak chybně uvedl městský soud v odstavci 39 napadeného rozsudku), nebylo by s ohledem na zásadu přiměřenosti zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu na místě zahajovat postup k odstranění pochybností. Jak ovšem trefně poznamenal žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, v posuzovaném případě nebylo možné pochybnosti správce daně (spočívající mj. v tom, zda si dlužník neuplatnil nárok na odpočet DPH z faktury č. 1630220533 již v předchozích zdaňovacích obdobích) tímto způsobem rozptýlit, neboť daňová přiznání k DPH obsahují pouze agregované hodnoty bez vazby na konkrétní daňový doklad. Žalovaný přitom v odstavci 33 napadeného rozhodnutí výslovně uvedl, že stěžovatel měl za účelem odstranění pochybností správce daně doložit *evidenci pro účely DPH* od dubna 2016 do září 2016, přičemž stěžovatel v žalobě namítal pouze to, že požadavek správce daně vyjádřený ve výzvě k odstranění pochybností představoval uplatňování *„presumpce viny"* (což městský soud v napadeném rozsudku vyvrátil a stěžovatel se proti tomu v kasační stížnosti neohradil).

[17] Dle názoru Nejvyššího správního soudu lze tento dílčí chybný závěr městského soudu, vyjádřený v odst. 39 odůvodnění napadeného rozsudku, považovat nikoliv za součást *ratio decidendi* jeho rozsudku, nýbrž spíše za úvahu *obiter dictum*; tato nesprávnost proto nemůže mít na zákonnost napadeného rozsudku žádný vliv (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2007, č. j. 8 As 52/2006 - 74, č. 1655/2008 Sb. NSS). Městský soud v napadeném rozsudku podal odpověď na uplatněné žalobní námitky a pouze nad rámec nosných důvodů rozsudku (aniž by přímo reagoval na závěry žalovaného uvedené v odst. 33 odůvodnění jeho rozhodnutí) chybně poznamenal, že výzvě k odstranění pochybností bylo možné vyhovět mj. i předložením daňových přiznání dlužníka. Nelze však pominout, že současně v odstavci 43 odůvodnění napadeného rozsudku aproboval, že žalovaný v napadeném rozhodnutí *„obdobně jako městský soud vyložil, jakým způsobem měl žalobce splnit svou povinnost, aby jím uplatněný nárok na odpočet DPH obstál"*. Nelze vyloučit, že městský soud jen chybně zaměnil termín *evidence pro účely DPH* s termínem *daňového přiznání*, aniž by si plně uvědomil rozdíly mezi těmito instituty. Rozhodující nicméně je, že žalovaný v odst. 33 odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že požadavek správce daně mohl být splněn předložením daňové evidence, tento závěr stěžovatel v kasační stížnosti výslovně nezpochybnil a logicky se tedy k této otázce explicitně nevyjadřoval městský soud; ten závěry žalovaného k této otázce aproboval a pouze nad rámec nutné argumentace předestřel další možnost, jakou bylo dle jeho názoru možné požadavek stěžovatelem splnit.

[18] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není (v rozsahu, ve kterém mohla být věcně projednána) důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* zamítl.

[19] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

pokračování

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

V Brně dne 6. dubna 2023

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu