

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **Solar Jarošov s.r.o.**, se sídlem Sousedovice 44, zast. JUDr. Lenkou Morejon Michálkovou, advokátkou se sídlem Stroupežnického 30, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 11. 2016, čj. 49710/16/5300-21441-711972, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 4. 2017, čj. 50 Af 1/2017-28,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 11. 2016 čj. 49710/16/5300-21441-711972, zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihočeský kraj o dodatečném doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2012, srpen 2012, říjen 2012, březen 2013, květen 2013, srpen 2013 a říjen 2013 a tato rozhodnutí potvrdil. Žalobu proti rozhodnutí žalovaného krajský soud zamítl.

[2] Krajský soud za účelem posouzení, zda mohla žalobkyně uplatnit nárok na daňový odpočet, hodnotil, jaké služby žalobkyni poskytla obchodní společnost Warren Partners, a.s. Dospěl k závěru, že sjednání jiné úvěrové smlouvy či nižší míry úroku u

stávající úvěrové smlouvy odpovídá sjednání či zprostředkování souvisejícímu s poskytováním úvěrů a peněžních zápůjček [§ 54 odst. 1 písm. y) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty")]. Tato finanční činnost je osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně [§ 51 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty ve znění relevantním pro projednávanou věc]. Byla-li finanční činnost osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně, nemohla žalobkyně nárok na daňový odpočet podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty uplatnit.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka") v kasační stížnosti nejprve zrekapitulovala dosavadní průběh správního i soudního řízení. Poté namítla, že krajský soud nesprávně podřadil služby poskytnuté jí společností Warren Partners, a.s. pod § 54 odst. 1 písm. y) zákona o dani z přidané hodnoty; k tomu zopakovala žalobní argumentaci týkající se § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád a potřeby zkoumat skutečnou povahu a obsah právního jednání bez ohledu na terminologii v právním jednání použitou.

[4] Stěžovatelka namítla, že se krajský soud stejně jako správní orgány nezabýval skutečnou podstatou služeb a nijak nezohlednil charakter služeb podle dodatku č. 1 ke smlouvě o zprostředkování a podle svědeckých výpovědí. Krajský soud nevysvětlil, proč měl pochybnosti o povaze dodatku ke smlouvě; podle stěžovatelky se jedná o platně uzavřený smluvní dokument, jenž žádné pochybnosti nevzbuzuje. Skutečný charakter služeb poskytovaných stěžovatelce prokazovala také e-mailová korespondence a svědecké výpovědi. Pokud by všechny důkazy byly dány do vzájemných souvislostí, musel by krajský soud dát stěžovatelce za pravdu v tom, že jí společnost Warren Partners, a.s. poskytovala i jiné než zprostředkovatelské služby.

[5] Stěžovatelka namítla, že krajský soud zopakoval chybu žalovaného, považoval-li poskytnuté poradenské služby za vedlejší plnění podle § 36 odst. 3 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty. Z důkazů provedených při finanční kontrole vyplynulo, že předmětem plnění byly i poradenské služby technického charakteru ohledně fungování a provozu fotovoltaické elektrárny.

[6] Stěžovatelka též namítla, že žalovaný vycházel z nesprávně zjištěné skutkové podstaty ohledně charakteru poskytovaných služeb. Skutková podstata neměla oporu ve spisech, pročež měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit. K tomu stěžovatelka doslovně zopakovala žalobní argumentaci.

[7] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením věci krajským soudem a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[10] Zákon o dani z přidané hodnoty dělí plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty na dvě skupiny. U první z nich stanoví, že plátce má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, zatímco u druhé (u některých zákonem vyjmenovaných činností) plátce nárok na odpočet nemá. Do druhé skupiny spadají mimo jiné finanční činnosti [§ 51 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty], kterými se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty rozumí také sjednání nebo zprostředkování poskytování úvěrů a peněžních zápůjček [§ 54 odst. 1 písm. c) a y) zákona o dani z přidané hodnoty].

[11] V souzeném případě není sporu o tom, že stěžovatelka dne 31. 5. 2011 uzavřela se společností Warren Partners, a.s. smlouvu o zprostředkování. Touto smlouvou se společnost Warren Partners, a.s. zavázala, že bude pro stěžovatelku vyvíjet činnost směřující k tomu, aby stěžovatelka měla příležitost uzavřít smlouvu nebo jinou obdobnou dohodu s bankou, na jejímž základě poskytne banka stěžovatelce financování tak, aby náklady ve smyslu RPSN byly nižší než 7,4 % p. a. Stěžovatelka se zavázala za zprostředkování zaplatit společnosti Warren Partners, a.s. provizi ve výši 35 % z realizovaných úspor. Sporné je, zda lze služby poskytnuté podle uvedené smlouvy považovat za finanční činnost ve smyslu § 51 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty a tím pádem za plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Stěžovatelka je, na rozdíl od správce daně, názoru, že byla oprávněna k odpočtu daně na vstupu.

[12] Podle Nejvyššího správního soudu smlouva ze dne 31. 5. 2011 důvodně vyvolala u správce daně domněnku, že se jedná o zprostředkovatelskou smlouvu; pro tu je totiž typický závazek zprostředkovatele zprostředkovat určitou smlouvu s třetí osobou nebo příležitost k uzavření smlouvy s třetí osobou a závazek zájemce zaplatit zprostředkovateli odměnu (provizi). Správce daně proto oprávněně po stěžovatelce požadoval prokázání, že odpočet daně (v souvislosti s úhradou 35% provize z realizovaných úspor) učinila v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Uvedené svědčí o tom, že správce daně zkoumal skutečný obsah právního jednání (smlouvu z 31. 5. 2011), takže nevycházel pouze z jeho označení, tak namítala stěžovatelka.

[13] Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že princip daňového řízení je založen na primární povinnosti daňového subjektu tvrdit a prokazovat tvrzené skutečnosti. Uvedenou povinnost zakotvuje § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“* Bylo proto na stěžovatelce, aby pochybnosti správce daně o povaze plnění poskytnutého na základě smlouvy z 31. 5. 2011 vyvrátila. Za tímto účelem stěžovatelka předložila dodatek ze dne 3. 1. 2012 k této smlouvě, kterým byl upřesněn a rozšířen předmět smlouvy o poskytování ekonomického a organizačního poradenství, e-mailovou korespondenci a navrhla výslech svědků.

[14] Podle Nejvyššího správního soudu není z výslechů svědků ani z e-mailové komunikace patrné, že by činnost společnosti Warren Partners, a.s. pro stěžovatelku měla spočívat též v něčem jiném než v uzavření či změně úvěrové smlouvy. Také označení plnění, které společnost Warren Partners, a.s. fakturovala stěžovatelce, jako *„financování Solar Jarošov s.r.o. provize 35 % z celkové hodnoty úspor z úvěru“* nenasvědčuje poskytování ekonomického ani organizačního poradenství. Až v dodatku z 3. 1. 2012, který byl předložen po seznámení se s kontrolním zjištěním, a v písemném prohlášení P. P. S. (předseda představenstva Warren Partners, a.s.) datovaném dnem 24. 11. 2015 a předloženém stěžovatelkou jako doplnění odvolání proti platebním výměrům je zmiňována i jiná než finanční činnost. Formulace dodatku však vzbuzuje silné pochybnosti o věrohodnosti tohoto dokumentu a písemné prohlášení je velmi obecné a nekonkrétní; P. P. S. jako svědek navíc v původní svědecké výpovědi nezmínil jinou formu spolupráce se stěžovatelkou než zprostředkování výhodnějšího financování projektu solárního parku Jarošov a čtvrtletní fakturaci. Stěžovatelčino tvrzení, podle něhož jí společnost Warren Partners, a.s. poskytovala i jiné než finanční služby, proto opodstatněně i krajský soud považoval za neprokázané. Zároveň není pravda, že by krajský soud nevysvětlil, proč měl pochybnosti o povaze dodatku. Jeho pochybnosti pramenily jednak z neuvedení odměny, která měla společnosti Warren Partners, a.s. náležet za služby uvedené v dodatku, a jednak z označení touto společností stěžovatelce fakturovaného plnění.

[15] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem k závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. Neprokázala totiž, že byla oprávněna k odpočtu daně na vstupu za plnění poskytnutého ji společností Warren Partners, a.s.

[16] Krajský soud nepovažoval údajně poskytnuté poradenské služby za vedlejší plnění podle § 36 odst. 3 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, neboť shledal, že z obsahu správního spisu *„vůbec nevyplývá, že žalobci byla poskytnuta poradenská služba při provozu fotovoltaické elektrárny, naopak rozhodným plněním bylo působení při snížení výše původně dohodnutých úroků, což je činnost finanční“*. Nejvyšší správní soud se i s tímto závěrem plně ztotožňuje. Kasační námitka tvrdící, že žalovaným byla nesprávně zjištěna skutková podstata, není proto rovněž důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[18] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně 30. ledna 2018

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu