



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně **JUDr. K. T.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 1. 2013, č. j. 29 Af 48/2011 - 150,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 3. 3. 2011, č. j. 2806/11-1302-708158, bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzen platební výměr Finančního úřadu Brno III (dále též „správce daně“) ze dne 4. 2. 2010, č. j. 28337/10/290912704533, kterým byla žalobkyni vyměřena vlastní daňová povinnost k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za měsíc srpen 2008 ve výši 42 782 Kč, neboť žalovaný shodně se správcem daně neuznal žalobkyni v daňovém přiznání uplatněný nadměrný odpočet DPH ve výši 9 058 218 Kč. Rozhodnutí žalovaného i platební výměr napadla žalobkyně žalobou, kterou usilovala o jejich zrušení. Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 25. 1. 2013, č. j. 29 Af 48/2011 - 150, byla žaloba zamítnuta.

Jak vyplynulo z odůvodnění napadeného rozsudku, pro přiznání odpočtu na daň z přidané hodnoty musí být kumulativně splněny dvě základní podmínky, a sice prokázání přijetí zdanitelného plnění a současně, že tato přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění vlastní ekonomické činnosti. Povinnost prokázat splnění těchto podmínek tíží daňový subjekt, nikoli správce daně, neboť daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Pokud tedy má správce daně důvodné pochybnosti o rozsahu, v jakém daňový subjekt fakturované služby skutečně přijal a daňový subjekt tyto pochybnosti na výzvu neodstraní, nesplní podmínky pro uplatnění nároku

na odpočet DPH. K problematice důkazního břemene v daňovém řízení pak krajský soud odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007 - 40, ze dne 10. 2. 2010, č. j. 5 Afs 57/2009 - 123 (všechny rozsudky zdejšího soudu jsou dostupné z www.nssoud.cz) a na nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>). Krajský soud s přihlédnutím k citovaným rozsudkům dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že žalobkyně neprokázala kumulativní splnění obou podmínek; závěry žalovaného týkající se nepoužití zdanitelného plnění k vlastní ekonomické činnosti ostatně v žalobě explicitně nezpochybnila a soustředila se pouze na úvahy ohledně přijetí zdanitelného plnění.

Krajský soud se dále v napadeném rozsudku zaměřil na rozsudky Okresního soudu v Jindřichově Hradci ze dne 27. 7. 2009, č. j. 4 C 110/2009 - 24, a ze dne 23. 11. 2009, č. j. 6 C 204/2009 - 60, jimiž žalobkyně prokazovala nabytí vlastnictví k předmětu zdanitelného plnění („*know-how technologie výroby světlého, polotmavého a tmavého piva plzeňského typu s minimalizační energetických vstupů, včetně jednotlivých receptur*“) od společnosti EDHESSA, s. r. o (dále též jen „EDHESSA“). S poukazem na fakt, že okresní soud v obou případech rozhodoval rozsudky pro uznání, a tím pádem neprováděl dokazování ohledně uskutečnění převodu vlastnického práva, a nezabýval se (ani se nemohl zabývat) ani otázkou, zda toto zdanitelné plnění žalobkyně následně použila k vlastní ekonomické činnosti, a s přihlédnutím k tomu, že uznání nároku žalovaným nebylo opatřeno souhlasem správce podniku podle § 338k odst. 2 občanského soudního řádu (dále jen „o. s. ř.“), krajský soud uzavřel, že daňovým orgánům nelze vytýkat, že uvedené rozsudky neosvědčily jako jednoznačné důkazy potvrzující oprávněnost uplatněného odpočtu. Odmítl také argumentaci žalobkyně, že neobstojí argument finančního ředitelství, dle kterého EDHESSA nemohla předmětné *know-how* na žalobkyni převést, neboť již jeho předcházející vlastník, společnost BGC Developers, a. s. (dále též jen „BGC“) jej nebyl oprávněn převádět, a to pro nařízení exekuce Okresním soudem Brno – venkov, ve věci sp. zn. 19 Nc 5458/2007, na základě níž byla BGC omezena v nakládání se svým majetkem. Žalobkyně argumentovala tím, že exekuční titul (rozhodčí nálezy vydaný dne 8. 3. 2007 pod sp. zn. 1438/07 rozhodkyní Mgr. Lucíí Jamborovou) nebyl pro nařízení exekuce způsobilý, neboť blíže označenými rozsudky Městského soudu v Brně byly zrušeny rozhodčí nálezy vydané na základě stejné rozhodčí doložky (tu soud označil za absolutně neplatnou). Krajský soud k tomu uvedl, že ani jeden z rozsudků městského soudu, které žalobkyně předložila, se nezabývá přímo otázkou platnosti rozhodčího nálezu sp. zn. 1438/07. Krajský soud rovněž nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, že správce daně postupoval v rozporu s ustanovením § 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) tím, že si v předkládací zprávě (s odkazem na trestní rozsudky Městského soudu v Brně ve věci sp. zn. 2 T 36/2008 a Krajského soudu v Brně ve věci sp. zn. 9 To 599/2008) osoboval pravomoc rozhodovat, zda neuznané zdanitelné plnění bylo dosaženo trestným činem. Zde krajský soud konstatoval, že předmětem soudního přezkumu není předkládací zpráva, ale rozhodnutí finančního ředitelství; nadto daňové orgány z obsahu těchto rozsudků vycházely pouze při vypořádání některých námitek žalobkyně, týkajících se možnosti dispozice předmětem zdanitelného plnění ze strany BGC.

Z opatrnosti se krajský soud vyjádřil i k námitkám, které žalobkyně uplatnila nikoli již (v zákonem stanovené lhůtě) v žalobě, ale teprve v několika jejích následujících doplněních. Připustil, že správce daně v protokolu č. j. 4307/10/290540706462 skutečně uvedl, že žalobkyně porušila ustanovení § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“), neboť k převodu vlastnických práv na žalobkyni nedošlo, poukázal však na to, že neoprávněnost uplatněného odpočtu shledal správce daně i na základě dalších zjištění, mj. nekonzistentnosti a účelovosti

pokračování

tvrzení žalobkyně. Navíc se finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí zabývalo splněním i druhé podmínky pro uznání odpočtu DPH, jejíž splnění taktéž neshledalo. Shrnující věta správce daně, že „nedošlo ke převodu vlastnických práv“, nemůže ničeho změnit na meritu souzené věci, tedy na nesplnění obou zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu DPH. Krajský soud dodal, že pokud žalobkyně postrádala ve zprávě o výsledcích vytykácího řízení výslovný závěr o nesplnění druhé zákonné podmínky, měla to namítat již v odvolání proti platebnímu výměru; nadto krajský soud shledal, že se žalovaný srozumitelně a přezkoumatelně vypořádal se všemi odvolacími námitkami. Tvrzení o použití přijatého zdanitelného plnění k vlastní ekonomické činnosti žalobkyně prokazovala fakturami, které měly dokládat prodej *know-how* společnosti G&C Pacific, a. s. (dále též jen „G&C“), ty však finanční ředitelství vyhodnotilo jako účelově vyhotovované, neboť původní doklady byly žalobkyní označeny jako předložené omylem, následně byly stornovány s tím, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo vůbec, a konečně žalobkyně deklarovala převod technologie na společnost G&C Pacific Niue Ltd. (právního nástupce G&C, který přitom jako jediný zúčastněný subjekt byl po celou dobu držitelem povolení pro provozování daňového skladu pro pivovarskou činnost, pivo vařil a odváděl spotřební daň). Krajský soud ke sporným fakturám s odkazem na ustálenou judikaturu uvedl, že pouhé jejich předložení neprokazuje, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, a připomněl, že důkazní břemeno ohledně této skutečnosti leželo na žalobkyni, která ho neunesla.

Krajský soud nepřijal ani argumentaci žalobkyně, poukazující na výsledek řízení vedených u Městského soudu v Brně sp. zn. 63 C 206/2011 a u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 13 Co 494/2008; v první věci byl zrušen rozhodčí nález sp. zn. 1438/07 pro absolutní neplatnost rozhodčí doložky, v druhé věci bylo změněno usnesení prvoinstančního soudu o zastavení řízení ve věci žaloby na určení vlastnictví k nemovitostem, mezi G&C Pacific Niue Ltd., jako žalobcem a Městem Oslavany, jako žalovaným; správní soud pak při svém přezkumu vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud poukázal i na to, že rozhodnutí v těchto řízeních byla vydána teprve poté, co finanční ředitelství ve věci rozhodlo, a proto mu nelze klást k tíži, že k nim nepřihlíželo. Nadto daňové orgány svá rozhodnutí nestavěly pouze na exekučním usnesení Okresního soudu Brno – venkov sp. zn. 19 Nc 5458/2007, ale opíraly je také o jiné důvody a zjištění, například o výsledky vytykácího řízení u BGC a G&C za zdaňovací období červen 2007, která byla ukončena nevyměřením DPH, neboť tyto společnosti deklarovaly převod technologie mezi sebou, a Ing. J. T. (manžel stěžovatelky a statutární orgán obou společností) uznal, že úmyslem převodu bylo zabránit skutečnému zahájení nařízeného výkonu rozhodnutí. Ani v případě, kdy by bylo uvedené exekuční usnesení zrušeno, nic by to neměnilo na závěru, že pro uplatnění odpočtu DPH nebyla splněna podmínka použití uskutečněného plnění pro vlastní ekonomickou činnost žalobkyně.

Krajský soud konečně k odkazu žalobkyně na rozsudek Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) ze dne 8. 2. 1990, č. j. C-320/88 konstatoval, že ze spisu nelze dovodit, že by se žalobkyně domáhala aplikace tohoto rozhodnutí v rámci daňového řízení. Nelze přitom požadovat, aby správní orgány ve svých rozhodnutích reflektovaly veškerá soudní rozhodnutí či jiné akty. Citovaný rozsudek ESD navíc ničeho nemění na správnosti závěrů daňových orgánů.

Proti tomuto rozsudku brojila žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností odkazující na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatelka především uvádí, že napadla rozhodnutí žalovaného toliko do výroku a odůvodnění uvedeného ve třetím odstavci strany 46 zprávy o výsledku vytykácího řízení, v němž správce daně konstatoval, že daňový subjekt porušil ustanovení § 72 odst. 1 a 2 písm. a)

a § 73 odst. 1 zákona o DPH, neboť nedošlo k převodu vlastnických práv. Tím správce daně explicitně vyjádřil, v čem spočívají jeho pochybnosti, a z toho vyplývající povinnost stěžovatelky tyto pochybnosti vyvrátit. Podle § 32 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSPD“), který dopadal i na odvolací řízení před žalovaným, je nutno v odůvodnění rozhodnutí uvést, které skutečnosti má správce daně za prokázané a o které důkazy opřel svá skutková zjištění, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a jak věc posoudil po právní stránce. Právní a skutkové hodnocení je shrnuto právě ve výše citovaném závěru zprávy o výsledku vytykácího řízení. V souladu se zásadou apelační podala stěžovatelka odvolání pouze proti tvrzenému nedostatku důkazů o tom, že na ni přešlo vlastnické právo k předmětu zdanitelného plnění. Toho si ostatně byl vědom i krajský soud v napadeném rozsudku, když stěžovatelku poučil, že své výhrady proti absentujícími závěrům měla uplatnit v odvolání. Má-li krajský soud za to, že shrnující věta správce daně nemění nic na meritu věci, stěžovatelka s ním nesouhlasí a namítá, že z procesních předpisů vyplývá její právo bránit se odvoláním pouze proti tomu, co správce daně výslovně tvrdí, nikoli proti tomu, co by tvrdit mohl. Stěžovatelka připomíná zákonné požadavky na přesnost a určitost výroku správního aktu, kterým finanční ředitelství nedostalo. Trvá tedy na tom, že meritem věci bylo pouze posouzení otázky, zda stěžovatelka nabyla vlastnického práva k předmětu zdanitelného plnění.

I přes uvedenou argumentaci se stěžovatelka vyjadřuje i k údajně neprokázanému využití předmětu zdanitelného plnění pro vlastní ekonomickou činnost. S odkazem na četná rozhodnutí ESD (např. ve věci C-32/03, C-97/90, C-269/00, C-110/94 a C-110/98 až C-147/98) podotýká, že ekonomický přínos přijatého zdanitelného plnění nejenže nemusí být okamžitý, ale dokonce může být i nulový. V této souvislosti apeluje na posouzení věcné a časové souvislosti přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obratu. Na posouzení přijatých zdanitelných plnění a vlastních uskutečněných zdanitelných plnění musí být dle jejího názoru uplatněna obdobná kritéria jako ve vztahu k uplatnění výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z příjmu“). Správce daně nevyhodnotil přijetí zdanitelného plnění tak, že by jej vyloučil z nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za účelem zjištění základu daně z příjmů, a takto nepostupoval ani krajský soud. I s vědomím obsahu § 109 odst. 5 s. ř. s. stěžovatelka poukazuje na to, že i přes několikrát neúspěšné pokusy o využití předmětu zdanitelného plnění a jeho vrácení do jejího vlastnictví má v současnosti uzavřenu smlouvu o využívání *know-how* k výrobě piva s výrobcem zařízení, na němž byla tato technologie výroby piva vytvořena a ověřena v provozních podmínkách („*Smlouva o výhradním užívání know-how*“ se společností VPS engineering, a. s. ze dne 4. 10. 2012). Prvním ekonomickým přínosem stěžovatelky z této smlouvy je zdanitelné plnění ve výši 250 000 Kč bez DPH, vyúčtované v únoru 2013. Stěžovatelka má proto za prokázané, že předmět zdanitelného plnění použila pro vlastní ekonomickou činnost.

Dále stěžovatelka znovu poukazuje na rozsudky Okresního soudu v Jindřichově Hradci, kterými bylo potvrzeno nabytí vlastnického práva k předmětnému *know-how* EDHESSA od BGC, a následně stěžovatelkou od EDHESSA. Krajský soud podle jejího názoru nepřipustně posuzuje hmotně právní účinky rozsudků pro uznání. Z ustanovení § 159a odst. 4 a 5 o. s. ř. vyplývá, že v rozsahu, v jakém je výrok pravomocného rozsudku (tedy i rozsudku pro uznání) závazný pro účastníky řízení a popřípadě jiné osoby, je závazný též pro všechny orgány. Jakmile bylo o věci pravomocně rozhodnuto, nemůže být v rozsahu závaznosti výroku věc projednána znovu. Je tedy vyloučen jakýkoliv přezkum účinků rozsudku v daňovém řízení i ve správní žalobě proti rozhodnutí správce daně. Okresní soud v Jindřichově Hradci nekonstatoval, že by žaloba představovala zjevně bezdůvodné uplatňování práva (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne

pokračování

20. 1. 2005, sp. zn. 26 Cdo 779/2004). Měly-li daňové orgány pochybnosti o výše zmíněných hmotně právních účincích rozsudků, měly je zpochybnit žalobou na určení jejich neúčinnosti v režimu § 10 odst. 3 daňového řádu, a za pomoci institutu odporovatelnosti, upraveného v § 42a zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Stěžovatelka proto trvá na tom, že správci daně a žalovanému nepříslušelo posuzovat okolnosti vydání pravomocných soudních rozhodnutí (o což se finanční ředitelství *contra legem* snažilo zmínkou o tom, že soud nebyl seznámen se všemi okolnostmi uskutečnění zdanitelného plnění a že ve věci nejednal správce podniku), neboť soud není povinen vydat rozsudek pro uznání automaticky a musí zkoumat splnění všech podmínek pro takový postup (například § 99 odst. 2 o. s. ř.). Veškeré úvahy o platnosti nebo neplatnosti exekučních titulů a o nesprávném zastoupení v řízeních před Okresním soudem v Jindřichově Hradci jsou irelevantní, neboť si je byl naposledy jmenovaný soud povinen zodpovědět ještě před vydáním obou rozsudků.

Stěžovatelka kasační stížnost několikrát doplnila. V prvním doplnění (doručeném zdejšímu soudu dne 12. 5. 2014) uvedla, že její tvrzení, dle kterého ani nařízená exekuce na majetek dlužníka (BGC) nemohla vyloučit jím učiněný majetkový převod, bylo potvrzeno rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci ze dne 28. 1. 2014, sp. zn. 13 VSOL 118/2013-143, který v kopii přiložila. Vrchní soud zde zaujal názor, že rozhodčí doložky (jiné, než v nyní posuzovaném případě – pozn. NSS) byly neplatně sjednané, v důsledku čehož nemohly sloužit jako exekuční tituly. Dle názoru stěžovatelky se s touto skutečností měly odpovídajícím způsobem vypořádat jak krajský soud (v žalobě toto tvrzení uplatnila), tak i daňové orgány (*ex officio*).

Ve druhém doplnění stěžovatelka přeložila kopii výzvy Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 4. 2013, č. j. 12426/13/5000-14305-708158, s poukazem na právní názor v něm vyjádřený. Uvedla, že odvolací orgán v řízení o její daňové povinnosti na DPH (za jiné zdaňovací období – pozn. NSS) akceptoval názor, že i nakládání s majetkem povinného poté, co byla na jeho majetek nařízena exekuce, není neplatným úkonem, nedovolají-li se neplatnosti osoby uvedené v ustanovení § 440 odst. 1 věty třetí (správně zřejmě § 44a odst. 1) zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „exekuční řád“). Dle jejího názoru tak lze dovodit, že i kdyby byla v nyní posuzovaném případě exekuce na majetek BGC po právu nařízena, smlouva, na jejímž základě přijala zdanitelné plnění, nebyla neplatná.

Konečně ve třetím doplnění kasační stížnosti stěžovatelka předložila kopii zprávy o výsledku vytykácího řízení ve věci její daňové povinnosti na DPH za zdaňovací období červenec 2008. Uvedla, že v tomto řízení správce daně akceptoval její tvrzení, že na základě smlouvy ze dne 30. 6. 2008 přijala zdanitelné plnění a použila je ke své ekonomické činnosti (nadměrný odpočet daně jí byl uznán). Jestliže daňové orgány, při vědomí existence jiného posouzení rozhodné skutkové okolnosti v jiném řízení, dospěly k odlišnému závěru, porušily ustanovení § 28 odst. 1 ZSPD, neboť předcházejícím rozhodnutím byly v tomto směru vázány.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti setrval na tom, že stěžovatelka neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění, tj. jeho přijetí a použití k vlastní ekonomické činnosti. Ani v odvolacím řízení, ani v žalobě nijak nezpochybňovala závěr o nepoužití zdanitelného plnění k vlastní ekonomické činnosti a učinila tak teprve v doplněních žaloby; krajský soud se z opatrnosti těmito námitkami zabýval, ačkoli byl dán důvod pro jejich odmítnutí pro opožděnost. Uvedené námitky vznáší nyní stěžovatelka znovu. Žalovaný v této souvislosti upozorňuje, že daň z příjmů fyzických osob podléhá samostatnému daňovému řízení, vedenému podle jiného zákona, a proto tato řízení nelze dávat do vzájemné souvislosti, jak to činí stěžovatelka. K tvrzení, že prvním ekonomickým přínosem stěžovatelky je zdanitelné plnění

vyúčtované v únoru 2013, žalovaný připomíná, že daňové přiznání za I. čtvrtletí roku 2013 byla stěžovatelka povinna podat do 25. 4. 2013, a proto k jeho obsahu nelze po více jak dvou letech od vydání odvolacího rozhodnutí přihlídnout. K rozsudkům, které měly prokázat nabytí předmětu plnění stěžovatelkou, žalovaný opakuje, že Okresní soud v Jindřichově Hradci rozhodoval rozsudky pro uznání, a tedy neprováděl ve věci dokazování, navíc ve věci sp. zn. 6 C 204/2009 nebylo uznání nároku opatřeno souhlasem správce podniku. Nelze také přehlédnout, že v souzených věcech panoval společný zájem všech stran sporu na výsledku řízení, který byl důsledkem personálního a majetkového propojení účastníků řízení; nadto ve věci sp. zn. 6 C 204/2009 nebyla stěžovatelka vůbec účastníkem řízení, nýbrž pouhým právním zástupcem svého manžela Ing. J. T., jakožto žalobce. Výsledek těchto soudních řízení nemohl mít vliv na právní postavení společnosti EDHESSA, které se daňové řízení se stěžovatelkou vůbec netýkalo. Z výše uvedených důvodů se žalovaný necítil těmito rozsudky vázán a byl povinen posoudit věc podle zjištěného skutkového stavu. Ke *Smlouvě o převodu práv k průmyslovému vlastnictví – poskytnutí know-how pro výrobu piva a použití značek* uzavřené mezi BGC a EDHESSA dne 15. 12. 2007 musel žalovaný přihlížet jako k absolutně neplatnému právnímu úkonu (§ 39 občanského zákoníku, ve spojení s § 47 exekučního řádu. Správcem daně bylo prokázáno neuskutečnění zdanitelného plnění mezi propojenými společnostmi EDHESSA, BGC a G&C, v jejichž případě Ing. J. T., jako jejich jednatel, vyňal uvedené transakce z daňové povinnosti na vstupu i výstupu. Stěžovatelka, poskytující právní služby těmto subjektům, uvedla, že prodej technologie mezi BGC a G&C v lednu 2007 (dle smlouvy ze dne 20. 1. 2007) uskutečněn nebyl, čímž popřela uskutečnění předmětného plnění. Následně předložená *Smlouva o smlouvě budoucí a o zajištění závazku převodem práva vlastnického*, uzavřená mezi BGC a EDHESSA dne 23. 3. 2007, vykazovala vady jako nesrozumitelnost, neurčitost a dále podpis „jednatele“ Václava Kozla, který se však jednatelem stal teprve ke dni 23. 4. 2007. Žalovaný má za to, že se s vyloučením předmětné smlouvy jako důkazu dostatečně vypořádal ve svém rozhodnutí. Vzhledem k výše uvedenému navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Vzhledem k tomu, že v době po podání kasační stížnosti nabyt účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (1. 1. 2013), kterým došlo k reorganizaci orgánů daňové správy, musel zdejší soud zohlednit fakt, že nově vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům nově zřízené Odvolací finanční ředitelství [§ 7 písm. a) tohoto zákona]. Jelikož současně došlo ke zrušení původního žalovaného (Finančního ředitelství v Brně), nachází se v jeho postavení již zmiňované Odvolací finanční ředitelství, se kterým je proto v řízení o kasační stížnosti dále jednáno.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek 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 přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Jak již bylo uvedeno, stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na stížnostní důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Namítala tedy jak nezákonnost rozhodnutí krajského soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, tak i existenci vad daňového řízení, spočívajících v tom, že skutková podstata, z níž daňové orgány vycházely, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu; namítala taktéž nepřezkoumatelnost rozhodnutí finančního ředitelství. Pro tyto vytýkané vady měl krajský soud, dle jejího názoru, žalobou napadené rozhodnutí zrušit.

pokračování

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval důvodem podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., který stěžovatelka naplnila tvrzením, že ani v odvolacím rozhodnutí, ani v platebním výměru, v návaznosti na zprávu o výsledku vytykáčoho řízení, jí nebylo srozumitelně podáno, že správce daně a finanční ředitelství mají pochybnosti ohledně použití přijatého zdanitelného plnění pro vlastní ekonomickou činnost stěžovatelky. Jestliže daňové orgány tyto pochybnosti měly, bylo jejich povinností to stěžovatelce sdělit, umožnit jí tyto pochybnosti vyvrátit a tento aspekt věci se měl též promítnout do odůvodnění rozhodnutí; v opačném případě je odvolací rozhodnutí nepřezkoumatelné a pro tuto vadu mělo být krajským soudem zrušeno. V kasační stížnosti přitom stěžovatelka explicitně odkazuje na shrnující větu uvedenou na str. 46 zprávy o výsledku vytykáčoho řízení: „*Daňový subjekt porušil ustanovení § 72 odst. 1 a 2 písm. a) a ustanovení § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění, neboť nedošlo k převodu vlastnických práv.*“

Před vyhodnocením této kasační námitky je nutné nejprve vypořádat námitku žalovaného, který ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že na závěry finančního ředitelství, týkající se (ne)použití přijatého zdanitelného plnění k vlastní ekonomické činnosti, stěžovatelka v žalobě nijak nereagovala. Teprve poté, co se seznámila s vyjádřením žalovaného k podané žalobě (kde upozornil, že žalobní námitky míří pouze do závěru o nepřijetí zdanitelného plnění, a fakticky tak nezpochybňují závěr o neprokázání kumulativního splnění obou podmínek pro uplatnění odpočtu DPH), žalobu doplnila. Až v tomto doplnění vytkla daňovým orgánům, že ve svých rozhodnutích nesplnění podmínky použití přijatého zdanitelného plnění k vlastní ekonomické činnosti nekonstatovaly; přitom trvala na tom, že splnění této podmínky dostatečně prokázala. Toto doplnění žaloby však již soudu došlo po uplynutí lhůty zákonem k tomu určené.

S názorem žalovaného, že k popsanému rozšíření žaloby o další žalobní bod [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., § 75 odst. 2, věta první s. ř. s.] došlo skutečně až po uplynutí lhůty k podání žaloby (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Je pravdou, že po uplynutí této lhůty již nelze žalobní body rozšiřovat (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), nejde-li pouze o upřesnění a precizaci žalobních bodů již uplatněných. Pokud soud i takto opožděně uplatněné žalobní body meritorně projedná, je jeho procesní postup chybný.

V nyní posuzované věci si opožděnosti této žalobní námitky byl krajský soud vědom. K jejich věcnému vypořádání nicméně přistoupil z důvodu „*procesní opatrnosti*“, s poukazem na vzájemnou provázanost této argumentace stěžovatelky s argumentací vztahující se k otázce prokázání přijetí zdanitelného plnění. Tento postup krajského soudu lze do značné míry akceptovat. Nelze totiž přehlédnout, že otázkou (ne)přezkoumatelnosti správního rozhodnutí, (zde nastolenou v doplnění žaloby) je soud povinen se zabývat *ex officio*, tedy bez ohledu na to, zda se této vady žalobce dovolává či nikoliv (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, sp. zn. 5 A 157/2002, publikovaný pod č. 359/2004 Sb. NSS. Stěžovatelkou uváděné důvody nepřezkoumatelnosti přitom s běžným chápáním tohoto pojmu korespondují a nelze tak krajskému soudu vytýkat, že při hodnocení této otázky reagoval na její konkrétní výhrady.

Je nicméně zřejmé, že krajský soud, poté, co dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí odvolacího orgánu není nepřezkoumatelné (neboť obsahuje argumentaci vztahující se i ke splnění druhé podmínky pro nárokování nadměrného odpočtu), již v dalším hodnocení věci vykročil směrem k vlastnímu hodnocení zákonnosti závěrů odvolacího orgánu, neboť věcně vypořádal (opožděně podané) námitky stěžovatelky i v té části, jimiž dávala najevo nesouhlas se závěrem, že neprokázala použití zdanitelného plnění pro vlastní ekonomickou činnost (viz body [54] a [55] odůvodnění); tím svůj procesní postup (z důvodů výše popsaných) zatížil vadou.

Na nastalou procesní situaci je ovšem nutno nahlížet optikou kasačního přezkumu. Stěžovatelka toto pochybení krajského soudu v kasační stížnosti (logicky) nenamítá; žalovaný na tuto skutečnost poukázal ve svém vyjádření ke kasační stížnosti; vlastní kasační stížnost však nepodal. Předmět řízení o kasační stížnosti (zde tedy výlučně o kasační stížnosti stěžovatelky) je vymezen jejím rozsahem (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a důvody v ní uvedené (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Důvody kasační stížnosti není Nejvyšší správní soud vázán pouze v případech uvedených v ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s.; jedním z těchto důvodů je nicméně taková vada řízení před krajským soudem, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé. Zbývá tedy zhodnotit, zda popsaná procesní vada byla natolik závažná, že by z ní plynul jednoznačný závěr o jejím vlivu na zákonnost napadeného rozsudku.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu se o natolik intenzivní vadu nejedná. Konstatované připuštění přezkumu správního rozhodnutí ve větším rozsahu, než jakému mělo být podrobeno, nevedlo ke zrušení tohoto rozhodnutí; krajský soud naopak po věcném posouzení námitek stěžovatelky tyto odmítl jako nedůvodné. Z hlediska výsledku řízení před krajským soudem tak předmětný procesní deficit neměl pro žalovaného žádné negativní důsledky. Stejně je tomu v případě žalobkyně, neboť soud věcně vypořádal její veškerou žalobní argumentaci.

Pokud by Nejvyšší správní soud jen z tohoto důvodu rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, jednalo by se výraz přepjatého právního formalismu, neboť takový postup by fakticky nic neřešil a ve svých důsledcích by nemohl přinést prospěch žádné ze stran tohoto sporu. Z tohoto důvodu tedy zdejší soud přistoupil k věcnému posouzení i této části argumentace krajského soudu, a to v intencích uplatněných kasačních námitek. Nejvyššímu správnímu soudu tak nic nebrání posoudit, zda bylo z platebního výměru správce daně, respektive odvolacího rozhodnutí finančního ředitelství, seznatelné, že daňové orgány nepovažovaly za prokázané splnění obou podmínek pro uplatnění nadměrného odpočtu DPH. Jinými slovy, zdejší soud může přezkoumat závěr krajského soudu, dle kterého byl takový názor daňovými orgány vysloven a jimi vydaná rozhodnutí tak nejsou nepřezkoumatelná.

Nejprve je vhodné zareagovat na výhrady stěžovatelky vůči podobě výroku platebního výměru a odvolacího rozhodnutí [„*Požadavek na určitost a přesnost výroku správního aktu obecně vyplývá v posuzované věci jednak z obecných principů, na nichž nutně spočívá právní stát (...), jednak z procesní normy, kterou je v daném případě ZSDP*“]. Zde je třeba připomenout, že ZSDP kladl poněkud jiné nároky na obsah výroku rozhodnutí než jiné procesní předpisy; podle § 32 odst. 2 písm. d) musí rozhodnutí (platební výměr) obsahovat výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na nějž má být částka zaplácena. Platební výměr tedy ve svém výroku nemusel obsahovat důvody, pro které byla daňovému subjektu vyměřena daň rozdílně oproti daňovému přiznání, jak se stěžovatelka domnívá. Obdobně se i rozhodnutí, jímž finanční ředitelství rozhodlo o odvolání stěžovatelky, omezuje na konstatování, jak bylo o odvolání rozhodnuto; při formulaci výroku rozhodnutí odvolací orgán vybíral některou z variant výslovně zmíněnou v § 50 odst. 6 daňového řádu. K podrobné specifikaci důvodů rozhodnutí z povahy věci slouží právě jeho odůvodnění (§ 50 odst. 7 ZSPD), v případě platebního výměru pak sdělení rozdílu mezi přiznanou a vyměřenou daní podle § 32 odst. 9 ZSPD, potažmo zpráva o výsledku vytykácího řízení či zpráva o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 ZSPD). Platební výměr správce daně je proto v dané věci nezbytně nutné vnímat v kontextu zprávy o výsledku vytykácího řízení.

Ověřením obsahu zprávy o výsledku vytykácího řízení bylo zjištěno, že správce daně v ní podrobně popsal průběh daňového řízení se stěžovatelkou, zejména jednotlivá ústní jednání

pokračování

a doklady, které byly stěžovatelkou v jejich průběhu předloženy. Těmito procesními kroky ověřoval správce daně naplnění dvou podmínek pro uplatnění odpočtu DPH. Podmínkou použití zdanitelného plnění k vlastní ekonomické činnosti stěžovatelky se však zabývá pouze první odstavec na str. 39 zprávy o výsledku vytykácího řízení, v němž správce daně (v návaznosti na dílčí závěr, že fakticky nedošlo k převodu vlastnických práv k *know-how* na výrobu piva již ze společnosti G&C na společnost BGC, neboť technologické postupy k výrobě piva využívala v letech 2007 a 2008 a i nadále společnost G&C) konstatuje, že: „*Tento názor (...) potvrzuje i skutečnost, že zástupce daňového subjektu předložil dne 14. 10. 2009 (...) daňový doklad – fakturu č. 078/2009 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 13. 10. 2009, na základě kterého převádí předmětná vlastnická práva společnosti G&C Pacific Niue Ltd., a to dle sdělení zástupce daňového subjektu, právnímu nástupci společnosti G&C Pacific, a. s. a BGC Developers, a. s., jejímž výkonným ředitelem je také pan Ing. J. T. Předmět zdanitelného plnění se tak vrátil zpět k původnímu vlastníku. Správce daně celý průběh převodu zdanitelného plnění považuje za účelově vytvořený, poněvadž převod se uskutečnil vždy mezi majetkově a personálně propojenými osobami a po uskutečnění celého procesu převodu de facto nedošlo ke změně vlastníka.*“ Za situace, kdy se prakticky celá část zprávy o výsledku vytykácího řízení (čítající celkem 48 stran) týká pochybností správce daně o reálném převodu vlastnického práva k *know-how* na výrobu piva ze společnosti EDHESSA na stěžovatelku, zatímco pochybnostem o použití zdanitelného plnění k vlastní ekonomické činnosti stěžovatelky je věnována pouze okrajová zmínka, to vše navíc v kontextu shrnujícího závěru na str. 46 odst. 5 zprávy o výsledku vytykácího řízení, lze s jistou tolerancí pochopit, že stěžovatelka za meritum projednávané věci považovala otázku (ne)prokázání nabytí vlastnictví k *know-how* na výrobu piva (jak ostatně uvádí i v žalobě), což následně determinovalo charakter odvolacích námitek.

Krajský soud obsah zprávy o výsledku vytykácího řízení v odůvodnění svého rozhodnutí správně reflektoval (odstavec [50] odůvodnění); konzistentně se však zabýval i tím, zda se úvahy o nenaplnění obou podmínek pro daňový odpočet promítly do odůvodnění odvolacího rozhodnutí (odstavce [50] a [51] odůvodnění). V souladu s ním lze konstatovat, že v odvolacím rozhodnutí byly hodnoceny jak důkazy předložené správci daně stěžovatelkou v průběhu vytykácího řízení, tak i nové důkazy, jejichž provedení navrhla stěžovatelka v odvolání (na tomto místě zdejší soud zdůrazňuje, že stěžovatelkou nově navržené důkazy měly podpořit výhradně tvrzení o naplnění podmínky uskutečnění zdanitelného plnění, nikoli tvrzení o splnění podmínky použití tohoto plnění k vlastní ekonomické činnosti). Postup žalovaného je odrazem zásady dvojinstančnosti daňového řízení, již se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 (viz též dále), které navázalo mj. na rozsudek tohoto soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005 – 74 (publikovaný pod č. 1302/2007 Sb. NSS). Použitím zdanitelného plnění k vlastní ekonomické činnosti stěžovatelky se zabývala strana 3 a dále odstavec třetí a čtvrtý strany 19 rozhodnutí žalovaného, z nichž vyplývá, že stěžovatelka zprvu tvrdila a dokládala, že předmětné *know-how* na výrobu piva převedla dne 15. 8. 2008 na společnost ANDORRA ASSOCIATES Ltd. Poté, co byla správcem daně upozorněna, že tato společnost nebyla v rozhodné době osobou registrovanou k dani v jiném členském státě (a tudíž by se nemohlo jednat o plnění osvobozené od DPH s nárokem na odpočet ve smyslu § 63 a § 64 zákona o DPH), předložila stěžovatelka číselně i datově shodné doklady a smlouvy, pouze s tím rozdílem, že plnění bylo realizováno vůči společnosti WHIRTON ASSOCIATES Limited, která měla být zastoupena společností ANDORRA ASSOCIATES Ltd., přestože smlouva o převodu práv k *know-how* byla podepsána statutární zástupkyní společnosti WHIRTON ASSOCIATES Limited. Finanční ředitelství aprobovalo dílčí závěr správce daně stran nevyvrácených pochybností o faktickém uskutečnění výše popsaného zdanitelného plnění; to logicky znamená, že tímto způsobem stěžovatelka správci daně ani neosvědčila použití přijatého zdanitelného plnění k vlastní ekonomické činnosti. Dále, z prvního odstavce strany 21 odvolacího rozhodnutí, v němž se odkazuje na § 72 odst. 1 a § 31 odst. 9 ZSPD, vyplývá, že správce daně posuzuje nejen formální náležitosti daňových

dokladů, ale rovněž skutkový stav, tedy zda byla přijata deklarovaná zdanitelná plnění a zda byla použita pro uskutečnění vlastní ekonomické činnosti. Finanční ředitelství potom tyto obecné úvahy konkretizovalo shrnujícím sdělením, že: „[p]ředloženými písemnými doklady ani dalšími důkazy provedenými na návrh daňového subjektu i vlastním šetřením správce daně nebylo prokázáno, že se přijetí zdanitelného plnění a jeho použití ke své ekonomické činnosti uskutečnilo tak, jak bylo daňovým subjektem deklarováno.“ Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že ačkoli se odvolací rozhodnutí v otázce použití zdanitelného plnění pro vlastní ekonomickou činnost stěžovatelky v podstatné části opírá o zjištění a závěry správce daně uvedené ve zprávě o výsledku vytykácího řízení, vyjadřuje se ke splnění druhé podmínky pro uplatnění odpočtu DPH podstatně detailněji než tato zpráva. Z takto formulovaného odůvodnění si tudíž stěžovatelka mohla (a měla) učinit úsudek o tom, co z její strany nebylo při uplatnění odpočtu DPH prokázáno a proč.

Zbývá tedy posoudit, zda krajský soud nepochybil, pokud akceptoval postup finančního ředitelství, které deficit správce daně při seznámení stěžovatelky s důvody rozdílu mezi přiznanou a vyměřenou daní odstraňovalo v rámci odvolacího řízení. Nejprve je vhodné připomenout, že bez ohledu na to, zda se sdělení důvodů rozdílu mezi přiznanou a vyměřenou daní uskuteční v režimu ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu (k tomu blíže viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 8/2004 - 76, publikovaný pod č. 400/2004 Sb. NSS), či, jak tomu bylo v nyní souzeném případě, prostřednictvím zprávy o výsledku vytykácího řízení, podstatné je, že jde jen o jakousi neformalizovanou komunikaci mezi daňovým subjektem a správcem daně, jejímž cílem je seznámit daňový subjekt s důvody rozhodnutí. Na odůvodnění zprávy o výsledku vytykácího řízení tak nelze plně uplatňovat tytéž nároky, jako na odůvodnění rozhodnutí (§ 32 odst. 2 ZSDP). V konkrétní rovině lze konstatovat, že pokud by shora zmiňovaným argumentačním deficitem zprávy o výsledku vytykácího řízení bylo zatíženo i rozhodnutí o odvolání (které, dle úpravy ZSDP, na rozdíl od platebního výměru, muselo obsahovat řádné odůvodnění), nemohlo by z hlediska zákona obstát. Na otázku, do jaké míry mohou být v odvolacím řízení odstraňovány nedostatky řízení vedeného před správcem daně, odpověděl především rozšířený senát zdejšího soudu v již zmiňovaném usnesení ze dne 4. 5. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publikovaném pod č. 1865/2009 Sb. NSS. Rozšířený senát konstatoval, že při přezkumu platebního výměru lze přiměřeně vyjít ze zásady dvojinstančnosti, která v praxi znamená, že řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, a nikoliv že každý závěr musí být vždy vysloven první instancí a následně vždy prověřen a aprobován instancí vyšší. Dvojinstančnost, spolu se zásadou úplné apelace, které odvolací řízení ovládají, totiž zajišťují nejen dvojí posouzení věci, ale jsou také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm (samozřejmě za předpokladu, že se jedná o vady odstranitelné). Fakt, že daňové řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), neznamená, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Nejvyšší správní soud tedy nevidí důvod, proč by žalovaný ve svém rozhodnutí nemohl doplnit absentující úvahy správce daně. Podmínkou *sine qua non* takového postupu ovšem je, že bude dodržena zásada součinnosti, vyjádřená v ustanovení § 2 odst. 2 ZSPD, která (mimo jiné) garantuje možnost daňového subjektu zareagovat na důvody, na nichž daňové orgány hodlají vystavět své rozhodnutí. K této problematice se zdejší soud v minulosti již opakovaně vyjadřoval. Zmínit lze například rozsudek ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 - 74, kde se konstatuje, že „postup odvolacího orgánu, kdy přehodnotí důkazní prostředky a následně pak dovodí jiný právní názor, než byl závěr správce daně prvního stupně, není v rozporu se zákonem. Avšak v těchto případech vzhledem ke skutečnosti, že jde o řízení před vydáním konečného rozhodnutí ve věci, proti kterému nemá stěžovatelka právo dalšího odvolání, má stěžovatelka právo na součinnost. Má tedy být s odlišným právním posouzením seznámena, a má jí být dána možnost proti novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy tyto nové závěry vylučující. Za situace, kdy by stěžovatelka nebyla zpravěna o změně právního posouzení učiněné odvolacím orgánem, nelze vyloučit, že se původně uplatněné odvolací námitky, směřující oproti rozhodnutí správce daně prvního stupně založeném na odlišném právním posouzení, budou s novými důvody stanovení daně míjet“.

pokračování

O typově shodný případ jde i v nyní posuzované věci, kdy (jak již bylo opakovaně konstatováno) finanční ředitelství nejen aprobovalo závěry správce daně, týkající se neprokázání přijetí zdanitelného plnění stěžovatelkou, které tvořily *ratio decidendi* jeho rozhodnutí, ale vyslovilo též názor o neprokázání druhé podmínky pro uplatnění daňového odpočtu (použití tohoto plnění pro realizaci své ekonomické činnosti), který byl správcem daně vyjádřen spíše tacitně; to vše bez toho, že by stěžovatelku na takový postup upozornil a umožnil jí uplatnit argumenty tento závěr vyvracející.

Lze tedy uzavřít, že krajský soud pochybil, pokud aproboval závěry odvolacího orgánu týkající se neprokázání použití přijatého zdanitelného plnění stěžovatelkou, v souladu s podmínkami vyplývajícími z ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH.

Uvedený závěr nicméně ještě neznamená, že rozsudek krajského soudu z hlediska zákona neobstojí. Krajský soud totiž aproboval nejen názor daňových orgánů o neprokázání použití zdanitelného plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti stěžovatelky, ale též názor, že stěžovatelka dostatečně neprokázala ani samotné přijetí tohoto zdanitelného plnění. Pokud by tedy obstál alespoň závěr posledně uvedený, nárok na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH by splněn nebyl, a rozhodnutí finančního ředitelství by v celkovém důsledku bylo vydáno v souladu se zákonem. Tento závěr by pak bylo možné konsekventně vztáhnout na napadený rozsudek krajského soudu.

Při posouzení otázky (ne)prokázání přijetí předmětného zdanitelného plnění stěžovatelkou je vhodné připomenout nosné důvody, na kterých odvolací daňový orgán tento závěr vystavěl. Z odůvodnění jeho rozhodnutí je zřejmé, že existenci zdanitelného plnění (tedy převod *know-how* na vaření piva ze společnosti EDHESSA na stěžovatelku) stěžovatelka spojovala se smlouvou ze dne 30. 6. 2008. Nejprve přitom tvrdila, že společnost EDHESSA tuto technologii získala na základě smlouvy se společností BGC, uzavřené dne 15. 12. 2007. Poté, co správce daně vyjádřil o této transakci pochybnosti (absolutní neplatnost smlouvy pro exekuci vedenou na majetek BGC), stěžovatelka svou argumentaci změnila. Dne 7. 4. 2009 její zástupce předestřel jiný skutkový stav, a sice že společnost EDHESSA získala právo s *know-how* nakládat již na základě smlouvy o smlouvě budoucí a o zajištění závazku převodem práva, uzavřené se společností BGC již dne 23. 3. 2007 (tedy před nařízením exekuce); společnost BGC měla toto právo nabýt na základě smlouvy uzavřené se společností G&C, dne 20. 1. 2007. Jelikož správce daně prvně zmíněnou smlouvu označil za evidentně nevěrohodnou, antedatovanou a vnitřně rozpornou (což blíže odůvodnil) a smlouvu ze dne 20. 1. 2007 za právně neplatnou, trvala stěžovatelka opětovně na tom, že k přechodu *know-how* na společnost EDHESSA došlo až výše zmiňovanou smlouvou ze dne 15. 12. 2007. Těžištěm její argumentace (již v rámci výtýkáčích řízení) se tak stala snaha prokázat, že přechodu vlastnického práva ke *know-how* smlouvou ze dne 30. 6. 2008 žádná právní překážka (především exekuce na majetek prodávajícího, potažmo absence souhlasu správce exekvovaného podniku s uznáním nároku před soudem) nebránila.

Správce daně (v rámci výtýkáčích řízení) i finanční ředitelství se logicky s touto argumentací stěžovatelky vypořádali. Jejich závěry (aprobované krajským soudem – viz odstavce [37], [40], [41], [43] – [45] a [56] – [58]), stojící na premise absolutní neplatnosti smlouvy uzavřené mezi společnostmi BGC a EDHESSA dne 15. 12. 2007 (pro překážku nařízené exekuce na majetek převodce, která bránila nakládání s jeho majetkem), v jejímž důsledku nemohlo dojít ani k následnému převodu *know-how* na stěžovatelku, ovšem nemohou samy o sobě (i kdyby byly věcně správné) existenci deklarovaného zdanitelného plnění vyvrátit.

Na rozdíl od daňových orgánů, ale i stěžovatelky a krajského soudu, totiž Nejvyšší správní soud nepovažuje otázku (ne)platnosti úkonu, jímž mělo dojít k převodu *know-how* na stěžovatelku,

za rozhodující pro posouzení, zda k přijetí zdanitelného plnění došlo či nikoli. V judikatuře Soudního dvora EU vztahující se k výkladu čl. 14 odst. 1 Směrnice Rady 2006/112/ES i judikatuře správních soudů se totiž prosadil koncept tzv. „ekonomického vlastnictví“, kdy za *„dodání zboží“* (coby pojmového znaku zdanitelného plnění) je považována již možnost nabyvatele disponovat s přijatým plněním jako vlastník (viz například rozhodnutí C-25/03 *HE* [2004] ECR I-3123, § 64). Z rozsudku zdejšího soudu ze dne 16. 1. 2009 č. j. 7 Afs 4/2008 - 64, se k tomu podává, že dodáním zboží „je třeba rozumět veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k nakládání s uvedeným majetkem. Jde tedy o faktický převod dispozitivního práva k majetku. Tento výklad je v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora, který např. v rozsudku ze dne 8. 2. 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Recueil, s. I-285 vyslovil, že pojem dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví způsobu, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. (...) K uskutečnění zdanitelného plnění dojde jedním z účastníků rozhodné transakce, které druhému z účastníků umožní nakládat s majetkem, jako by byl jeho vlastníkem, a to i bez ohledu na to, že se ve skutečnosti nestal vlastníkem v právním slova smyslu. V daném případě proto není rozhodné, že kupní smlouva byla absolutně neplatná, nýbrž rozhodná je skutečnost, že došlo k faktickému umožnění disponovat majetkem tak, jak může činit vlastník“ (závěry tohoto rozsudku vyslovené ve vztahu k předcházející úpravě, tj. zákonu č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, jsou při zachování podstaty definice zdanitelného plnění recentní úpravou i nadále použitelné). Je tedy zřejmé, že zdanitelné plnění, ve smyslu dodání zboží (§ 2 zákona o DPH), není imanentně spojeno se splněním právních podmínek přechodu vlastnického práva; závěru, že došlo ke zdanitelnému plnění (dodání zboží) tedy nutně nepřekáží fakt, že se smlouva, na jejímž základě k tomuto plnění došlo, ukáže později jako (absolutně) neplatná.

Z tohoto důvodu tedy není nezbytně nutné, aby se Nejvyšší správní soud vyjadřoval k tomu, zda exekuční příkaz č. 072 EX 504/07, vydaný soudním exekutorem JUDr. Pavlem Procházkou dne 29. 3. 2007 (na základě usnesení o nařízení exekuce na majetek společnosti G&C a BGC, vydaného Okresním soudem Brno – venkov ze dne 28. 3. 2007, pod č. j. 19 Nc 5458/2007 - 7) zakládal tzv. *generální inhibitorium*, tedy neplatnost právního úkonu povinného při porušení zákazu nakládání s jeho majetkem po nařízení exekuce, potažmo zda tyto důsledky *de iure* nemohly nastat, byl-li následně exekuční titul (rozhodčí nález Mgr. Lucie Jamborové ze dne 8. 3. 2007, sp. zn. 1438/07) soudem zrušen (rozsudek Městského soudu v Brně ze dne 2. 5. 2011, č. j. 63 C 206/2008 - 169). Obdobně není pro věc rozhodující, zda daňové orgány, potažmo krajský soud, správně uvážily o důsledcích rozsudků pro uznání vydaných Okresním soudem v Jindřichově Hradci dne 23. 11. 2009, sp. zn. 6 C 204/2009 a dne 27. 7. 2009, sp. zn. 4 C 110/2009, jimiž se stěžovatelka snažila vyvrátit závěr o neplatnosti převodu předmětného *know-how* mezi společnostmi BGC a EDHESSA, respektive společností EDHESSA a stěžovatelkou.

Z uvedeného je tedy zřejmé, že pokud by daňové orgány posuzování reálné existence deklarovaného zdanitelného plnění postavily výlučně na právní překážce převodu vlastnického práva, jejich rozhodnutí by z pohledu zákona nemohla obstát.

Tak tomu ovšem není. Nelze totiž přehlédnout, že finanční ředitelství v souvislosti se zmiňovanými převody současně poukázalo na úzké majetkové a personální propojení všech zúčastněných subjektů s tím, že si stěžovatelka musela být vědoma existence nařízených exekucí a jejich důsledků. Dále upozornilo, že v rámci vytykácího řízení na DPH za období červen 2007, vedeného se společnostmi G&C a BGC, jejich statutární orgán Ing. T. uznal, že deklarované převody *know-how* mezi těmito společnostmi byly vedeny úmyslem zabránit zahájení nařízeného výkonu rozhodnutí na majetek těchto společností; daň z těchto deklarovaných plnění také vyměřena nebyla. Odvolací rozhodnutí poukazuje taktéž na vytykácí řízení vedené se společností

pokračování

BGC na DPH za období prosinec 2007, kde byla (na základě dodatečného daňového přiznání) DPH z deklarovaného prodeje předmětného technologického postupu společnosti EDHESSA na výstupu vyloučena; stejně tomu bylo u společnosti EDHESSA, která vyloučila přiznanou částku na odpočet daně ve zdaňovacím období IV/2007. Dalším důvodem, který finanční ředitelství vedlo k závěru o neprokázání přijetí předmětného zdanitelného plnění, bylo zjištění, že Ing. T., jakožto statutární zástupce společností G&C, BGC a EDHESSA, vyňal u těchto subjektů dne 22. 7. 2008 deklarovanou obchodní transakci na vstupu/výstupu z přiznání k DPH. Bez významu přitom není ani ta část odvolacího rozhodnutí, kde se finanční ředitelství zabývalo splněním druhé podmínky daňového odpočtu, tedy použitím zdanitelného plnění pro vlastní ekonomickou činnost. Zjištění správce daně, že předmětnou technologii (*know-how*) fakticky stále užívala (i po jeho deklarovaném převodu na stěžovatelku) společnost G&C (která prokazatelně přiznávala a odváděla spotřební daň z piva) a že dle stěžovatelkou posláze předložených dokladů měla *know-how* v roce 2009 převést na právního nástupce posledně zmiňované společnosti, vyhodnotil tak, že deklarované převody byly vykazovány pouze účelově; fakticky technologickým postupem disponoval po celou dobu jeho původní vlastník, respektive jeho právní nástupce.

Finanční ředitelství tak stvrdilo hodnocení věci správcem daně, jak se podává z výše již zmiňované zprávy o výsledku vytykácího řízení z 3. 2. 2010. Již správce daně podrobně popsal celý řetězec transakcí, který výslovně označil za účelově vytvořený, kdy mezi personálně a majetkově propojenými subjekty fakticky k převodu žádného *know-how* nedocházelo a jeho cílem bylo jen vyjmutí *know-how* z postihu exekucí. V této souvislosti upozornil i na fakt, že stěžovatelka byla v rozhodné době 100% akcionářkou a současně právní zástupkyní společností G&C a BGC v probíhajících exekučních řízeních. Konstatoval také, že řadu dokladů, postupně předkládaných v průběhu vytykácího řízení stěžovatelkou (respektive jejím zástupcem Ing. T.), považuje za nedůvěryhodné (evidentní antedatování, vnitřní rozpornost apod.) s tím, že byly evidentně předkládány v reakci na průběžné hodnocení věci správcem daně (například smlouva mezi společnostmi BGC a EDHESSA ze dne 23. 3. 2007 – viz výše). Zpráva o výsledku vytykácího řízení taktéž obsahuje názor správce daně, že technologický postup k výrobě piva fakticky po celou dobu užívala společnost G&C, a zmiňuje vyjádření Ing. T. o skutečném důvodu deklarovaných převodů (viz výše) atd. Na str. 39, v prvním odstavci, správce daně svá zjištění shrnul tak, že *„celý průběh převodu předmětného zdanitelného plnění považuje za účelově vytvořený, poněvadž převod se uskutečnil vždy mezi majetkově a personálně spojenými osobami a po uskutečnění celého procesu převodu de facto nedošlo ke změně vlastníka“*.

Z uvedeného je tedy zřejmé, že daňové orgány sice při hodnocení prokázání přijetí zdanitelného plnění vycházely především z názoru o právní překážce deklarovaného převodu, nicméně věci se zabývaly i z dalších hledisek. Závěr o absolutní neplatnosti smlouvy o převodu *know-how* na stěžovatelku zasadily do širšího kontextu celé věci a stěžovatelce tak muselo být zřejmé, že jsou zde i další důvody, pro které nebyla faktická existence přijatého zdanitelného plnění shledána.

Předmětem řízení o kasační stížnosti je nicméně posouzení zákonnosti rozsudku krajského soudu. Je tedy rozhodné, jakým způsobem se krajský soud s uvedenými skutečnostmi vypořádal. Zde nelze přehlédnout, že podstatná část argumentace krajského soudu vztahující se k otázce (ne)prokázání přijetí předmětného zdanitelného plnění stěžovatelkou se zabývá otázkou neplatnosti převodu *know-how* na stěžovatelku, tedy již výše podrobně popsanými důsledky nařízené exekuce na majetek převodce (i subjektu, od kterého jej nabyl), účinky rozsudků Městského soudu v Brně (zejména pak rozsudku ze dne 2. 5. 2011, č. j. 63 C 206/2008-169) na tuto exekuci a relevanci rozsudků pro uznání, vydaných Okresním soudem v Jindřichově Hradci ze dne 23. 11. 2009, sp. zn. 6 C 204/2009 a ze dne 27. 7. 2009,

sp. zn. 4 C 110/2009 (viz zejména body [40], [41], [43] – [45], [56] a [58] odůvodnění). Vyřešení této otázky, jak již bylo výše vyloženo, ovšem nemůže být pro posouzení prokázání faktického přijetí zdanitelného plnění rozhodující.

Tuto skutečnost ovšem krajskému soudu nelze vytýkat, neboť reagoval na podstatu žalobní argumentace stěžovatelky, tedy respektoval dispoziční princip projednání žaloby, vyplývající z ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Podstatné přitom je, že jako celek výslovně aproboval závěry finančního ředitelství vztahující se k této otázce (viz bod [37] odůvodnění), přičemž reflektoval i fakt, že daňové orgány své závěry o nenaplnění první podmínky uvedené v § 72 odst. 1 zákona o DPH, ve spojení s § 73 odst. 1 tohoto zákona, opřely rovněž o jiná zjištění. Zde lze poukázat na bod [58] odůvodnění, kde krajský soud přisvědčil názoru finančního ředitelství (vyjádřenému na str. 17, 21 a 22 jeho rozhodnutí), tedy akceptoval jeho názor, že o neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění svědčí též sdělení Ing. T. o skutečném důvodu postupných převodů *know-how* (zabránění skutečného zahájení nařízeného výkonu rozhodnutí), výsledky vytykáčského řízení na DPH za období prosinec 2007 u společnosti BGC, dodatečné daňové přiznání společnosti EDHESSA za zdaňovací období IV/2007, i neustále se měnící tvrzení zástupce stěžovatelky v daňovém řízení, spojená s předkládáním evidentně nepravdivých důkazních prostředků.

Je tedy zřejmé, že krajský soud (byť velmi stručně) výslovně aproboval i tu část závěrů finančního ředitelství o neprokázání faktického přijetí předmětného zdanitelného plnění stěžovatelkou, která nebyla vystavěna na hodnocení platnosti smlouvy, na jejímž základě mělo k převodu dojít (potazmo smluv v rámci celého řetězce převodů). Zároveň lze konstatovat, že správce daně i finanční ředitelství dostatečným způsobem vyjádřili důvody, které je (nad rámec konstatované neplatnosti smlouvy ze dne 30. 6. 2008) vedly ke shora uvedenému závěru; v podrobnostech lze odkázat na předcházející části odůvodnění tohoto rozsudku, kde je o těchto důvodech podrobně pojednáno.

Nejvyšší správní soud sdílí názor daňových orgánů i krajského soudu o nevěrohodnosti stěžovatelkou předkládaných tvrzení a dokladů v daňovém řízení. Důvodem je především série jejích kroků, spočívajících v předkládání smluv nekorespondujících s účetními doklady, jejich následné stornování po sdělení výhrad správce daně a nahrazování doklady jinými, které zjištěné pochybnosti nejenže neodstranily, ale naopak do věci vnášely pochybnosti další a závažnější. Posuzovaný převod *know-how* (tedy *převod zboží*) měl být součástí uceleného řetězce převodů mezi personálně a majetkově propojenými osobami, bez toho, že by bylo některým z jeho aktérů prokázáno, že by předmět plnění reálně použil ke svému podnikání (*pro uskutečnění své ekonomické činnosti*). Celý tento transakční řetězec pak byl završen převodem *know-how* na právního nástupce subjektu, který stál na počátku těchto převodů. Tato situace vážně implikuje účelovost celého jednání, bez reálného ekonomického pozadí.

Nejvyšší správní soud proto v návaznosti na výše uvedené dospěl (ve shodě s krajským soudem) k závěru, že stěžovatelka neprokázala faktické přijetí deklarovaného zdanitelného plnění (nabytí vlastnictví ke *know-how* výroby piva). Přestože krajský soud pochybil, pokud aproboval závěr daňových orgánů o současném neprokázání i druhé podmínky pro uplatnění daňového odpočtu (použití přijatého zdanitelného plnění pro vlastní ekonomickou činnost stěžovatelky), není jen tato skutečnost důvodem pro zrušení jeho rozsudku, neboť podmínky pro uplatnění tohoto odpočtu musí být splněny kumulativně. Pokud tedy krajský soud neshledal důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí finančního ředitelství, jeho rozsudek z hlediska zákona ob stojí. Za situace, kdy bylo *ratio decidendi* rozsudku krajského soudu i přes vytknuté vady zachováno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS), zdejšímu soudu nezbylo,

pokračování

než za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s., rozsudkem kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Pro úplnost je třeba dodat, že námitkami stěžovatelky uplatněnými ve třetím doplnění kasační stížnosti (viz výše) se Nejvyšší správní soud věcně nezabýval, neboť jde o argumentaci, kterou mohla stěžovatelka uplatnit již v řízení před krajským soudem; v této části tak byla kasační stížnost nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 26. února 2015

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu