



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **REZIDENCE ŠATLAVA s. r. o.**, se sídlem Dlouhá 101, Hradec Králové, zastoupena Mgr. Ing. Daliborem Jandurou, advokátem se sídlem Dlouhá 103, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 12. 9. 2012, čj. 5506/12-1500-608960, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 6. 2013, čj. 31 Af 114/2012 – 53,

t a k t o :

- 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.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Žalobkyně a společnost TERRITORY ESTATES a. s. uzavřely dne 11. 10. 2007 kupní smlouvu, jejímž předmětem byly nebytové prostory. Na základě tohoto plnění vznikla společnosti TERRITORY ESTATES daňová povinnost na výstupu (DPH) a žalobkyni nárok na odpočet daně na vstupu (DPH). Smluvní strany si ujednaly, že nadměrný odpočet žalobkyně bude použit na úhradu daňové povinnosti společnosti TERRITORY ESTATES.

[2] Podáním ze dne 24. 2. 2011 požádala žalobkyně Finanční úřad v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) o vrácení nadměrného odpočtu na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007, včetně vyplacení příslušenství v podobě úroku z prodlení ve výši 17,5% p. a. z dlužné

částky. Rozhodnutím ze dne 9. 3. 2011, čj. 87875/11/228914601985, správce daně žádosti žalobkyně nevyhověl. Své rozhodnutí odůvodnil tím, že ke dni podání žádosti neevidoval na DPH vratitelný přeplatek. Nadměrný odpočet za 4. čtvrtletí 2007 byl převeden na daňovou povinnost na DPH společnosti TERRITORY ESTATES. Odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně bylo shora označeným rozhodnutím žalovaného zamítnuto (*pozn.: O odvolání původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Hradci Králové, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství v Hradci Králové, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství*).

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke krajskému soudu. Ten ji shora uvedeným rozsudkem zamítl. Soud uvedl, že nemá pochyb o pravosti listiny „žádost o započtení odpočtu na DPH“ ze dne 25. 1. 2008, a to ať již z hlediska toho, že byla podepsána oběma aktéry, tak z hlediska toho, že její obsah splňuje požadavky § 64 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Dle krajského soudu správce daně nenakládal s vratitelným přeplatkem žalobkyně postupem podle § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, nýbrž v souladu s jejím požadavkem uplatněným v žádosti ze dne 25. 1. 2008. Správce daně zaslal vratitelný přeplatek na platební místo určené žalobkyní, tj. na osobní daňový účet společnosti TERRITORY ESTATES. Takovýto postup umožňuje judikatura NSS. Rozhodnutí žalovaného o žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku nevybočilo z intencí § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Žalobkyně nežádala, aby jí byl sdělen výsledek řízení o žádosti o vrácení přeplatku. Žalovaný tedy nebyl povinen vyrozumět žalobkyni o převedení přeplatku na daňovou povinnost jiného daňového subjektu.

II.

Argumenty obsažené v kasační stížnosti

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Namítá, že při zkoumání pravosti podpisů na žádosti o započtení DPH se soud omezil na porovnání podpisů na této žádosti s podpisy těch osob uvedenými na jiných listinách, jež jsou součástí spisu. Posouzení pravosti podpisu je odbornou otázkou, k níž není soud odborně vybaven ani erudován, a proto měl zadat odborné zkoumání. Stěžovatelka dále poukazuje na to, že v žádosti o započtení DPH není u podpisu osoby jednající jménem společnosti TERRITORY ESTATES nadepsána či vytištěna obchodní firma společnosti. Přitom z obchodního rejstříku plyne, že právě tímto způsobem jedná statutární orgán za společnost. Žalovaný neprokázal, byť se dovolává materiální publicity zápisů v obchodním rejstříku, že dne 25. 1. 2008 ověřil stav zápisu v obchodním rejstříku. Listiny, které žalovaný shromáždil a na jejichž základě dovodil, že žádost o započtení DPH odpovídá skutečné vůli obou smluvních stran, jsou pouze jakousi informací o úmyslu, předpokladu, resp. záměru provést trojstranný zápočet. Žalovaný se dovolává účetní závěrky sestavené před rekonstrukcí účetnictví a snižuje vypovídací hodnotu účetní závěrky sestavené po rekonstrukci účetnictví, ačkoliv jinak proti této účetní závěrce nic nenamítá a na jejím základě vyměřil stěžovatelce daň z příjmů.

[5] Stěžovatelka namítá, že jsou akcentovány toliko skutečnosti, které verzi žalovaného vyhovují, a potlačeny či označeny bez bližšího odůvodnění za nevěrohodné ty skutečnosti, které verzi sledovanou žalovaným nepodporují či přímo vyvracejí. Žádný z důkazů, kterých se stěžovatelka dovolala (čestná prohlášení osob, jež měly spornou listinu podepsat, a jejich svědecká výpověď), žalovaný nehodnotil, nevypořádal se s jejich existencí a významem, nevyvrátil

pokračování

jejich relevanci. Rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného jsou nepřezkoumatelná pro nedostatečné odůvodnění.

[6] Krajský soud dle stěžovatelky v rozporu s ústavněprávními východisky činnosti orgánů veřejné moci aproboval postup správce daně, který převedl přeplatek stěžovatelky na osobní účet jiného daňového subjektu mimo podmínky stanovené § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Vyšel pouze z volné žádosti obsažené ve sporné listině ze dne 25. 1. 2008. V rozporu se závěrem, že správce daně neaplikoval § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, vyšel krajský soud z judikatury NSS, která se ovšem týká cit. ustanovení. Vyloučil-li krajský soud aplikaci § 64 odst. 2, nemůže se poté dovolávat § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, který systematicky navazuje na druhý odstavec tohoto ustanovení. Z judikatury, na níž krajský soud odkázal, plyne, že správce daně vydal rozhodnutí o převodu přeplatku na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu.

[7] Stěžovatelka shrnuje, že pravým důvodem pro zamítnutí žádosti o vrácení daňového přeplatku je snaha zastříti existenci vysoké daňové pohledávky za společností TERRITORY ESTATES, kterou správce daně řádně nevymáhal. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 16. 8. 2013 uvádí, že se zcela ztotožňuje s posouzením věci ze strany krajského soudu, a proto navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta. Napadený rozsudek není dle žalovaného nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Námitku, že způsob jednání neodpovídá zápisu v obchodním rejstříku, uplatnila stěžovatelka až v řízení o kasační stížnosti. Vzhledem k tomu, že sporný dokument představuje žádost stěžovatelky o vrácení přeplatku, postačuje zaměřit se pouze na podpis osoby jednající jménem stěžovatelky. Nebylo nutné, aby žádost byla podepsána též společností TERRITORY ESTATES. Z § 66 odst. 7 obchodního zákoníku vyplývá, že neuvedení firmy u podpisy jednající osoby nezpůsobuje neplatnost právního úkonu.

[9] Není pravda, jak tvrdí stěžovatelka, že by se krajský soud omezil při zkoumání pravosti podpisů pouze na porovnání s podpisy na ostatních listinách. Soud vycházel především z vlastního obsahu žádosti o vrácení přeplatku. Ostatní důkazy vyhodnotil ve vzájemných souvislostech, přičemž své úvahy řádně odůvodnil. Skutkový stav byl zjištěn dostatečným způsobem a tvrzení o jednostranném a účelovém hodnocení důkazů je pouze subjektivním názorem. Písmoznalecké zkoumání podpisů pod žádostí o vrácení přeplatku nemohlo být provedeno proto, že autoři podpisů pan Leo Vychodil a pan Martin Bartolotti odmítli poskytnout své podpisy pro zpracování posudku.

[10] Judikaturu, na níž krajský soud poukázal ve svém rozsudku, lze plně vztáhnout na projednávaný případ. Nejvyšší správní soud dovodil, že nelze-li s přeplatkem disponovat dle § 64 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků, jedná se výlučně o finanční prostředky daňového dlužníka, které spadají do jeho dispoziční sféry. Správce daně je daňovému subjektu vrátí tak, že je poukáže na platební místo uvedené v žádosti o vrácení přeplatku. Ve věcech, k nimž se citovaná rozhodnutí NSS vztahují, bylo vydáno rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku proto, že žádostem nebylo vyhověno v plném rozsahu.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud v první řadě v návaznosti na obsah vyjádření žalovaného předdesílá, že rozšiřovat žalobu o nové žalobní body lze pouze ve lhůtě pro podání žaloby, tj. do uplynutí lhůty dvou měsíců od oznámení napadeného správního rozhodnutí (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.). Rozhodnutí žalovaného bylo stěžovatelce oznámeno dne 24. 9. 2012, takže lhůta pro podání žaloby (a tedy též pro vznesení nových, v žalobě neuplatněných žalobních bodů) uplynula dne 26. 11. 2012.

[13] Žalobní bod, jímž stěžovatelka poukázala na vadu žádosti o započtení DPH spočívající v tom, že k podpisu osob jednajících za společnost TERRITORY ESTATES nebyla připojena firma společnosti, vznesla stěžovatelka až v replice dne 6. 6. 2013. Takovýto žalobní bod byl tedy uplatněn opožděně a krajský soud k němu zcela oprávněně věcně nepřihlédl. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je nepřijatelné uplatňovat v řízení o kasační stížnosti námitky, které nebyly řádně a včas vzneseny již v řízení před krajským soudem, jestliže tomu nic nebránilo. To je právě nyní posuzovaný případ. Stěžovatelka mohla již ve lhůtě pro podání žaloby uplatnit výše uvedený žalobní bod, avšak neučinila tak. Nemůže se proto nyní v řízení o kasační stížnosti domáhat posouzení zákonnosti rozsudku krajského soudu právě z toho hlediska, zda nebyla žádost o započtení DPH podepsána způsobem, jenž neodpovídá způsobu jednání za společnost zapsanému v obchodním rejstříku.

[14] Soud musel dále vážit, zda stěžovatelkou vytykány nedostatek podpisu stěžovatelky na žádosti o započtení DPH nezakládá absolutní neplatnost tohoto úkonu. Z ustálené judikatury NSS i Ústavního soudu plyne, že k absolutní neplatnosti právního úkonu je správce daně i soud povinen přihlížet i bez námitek [viz např. rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2010, čj. 7 Afs 130/2009 - 200, č. 2489/2012 Sb. NSS, a náleze ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1138/08 (N 77/52 SbNU 729)]. Právní úkon, jehož neplatnosti se stěžovatelka z důvodu nedostatků podpisu listiny dovolává, není úkonem hmotněprávním, nýbrž úkonem procesním. Svojí podstatou jde o jednostranný úkon stěžovatelky adresovaný správci daně, jímž se domáhá vrácení daňového přeplatku tak, že přeplatek bude vyplacen na osobní daňový účet jiného daňového subjektu. U procesních úkonů nelze hovořit o absolutní neplatnosti, nýbrž toliko o jejich neúčinnosti. Neúčinnost žádosti o započtení DPH by v daném případě měla za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného. K nezákonnosti rozhodnutí však soud přihlíží pouze k řádně a včas uplatněnému žalobnímu bodu.

[15] Přesto soud nad rámec nezbytně nutného dodává, že z § 66 odst. 7 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, vyplývá, že osoby, které činí jménem společnosti písemné úkony, je podepisují tak, že k firmě společnosti připojí svůj podpis. Neuvedení firmy u podpisu jednající osoby však nezpůsobuje neplatnost právního úkonu. Podstatné je, aby z právního úkonu bylo zřejmé, která osoba jedná. V daném případě byly dodrženy požadavky § 66 odst. 7 obchodního zákoníku, neboť u podpisů osob jednajících za stěžovatelku a společnost TERRITORY ESTATES je vytištěna i firma obou společností. V předtisku firmy společnosti TERRITORY ESTATES je drobná chyba, neboť místo ESTATES je uvedeno ASTATES, ovšem z předchozího textu uvedeného na této listině jednoznačně plyne, že jde o společnost TERRITORY ESTATES. Nadto lze souhlasit se žalovaným, že rozhodující je pouze podpis za společnost REZIDENCE ŠATLAVA, neboť je to právě ona, kdo touto listinou disponoval s vyměřeným nadměrným odpočtem. Pro posouzení otázky, která byla předmětem řízení před správcem daně, tj. zda je na osobním daňovém účtu stěžovatelky evidován vratitelný přeplatek,

pokračování

je relevantní pouze to, zda stěžovatelka dříve neprojevila vůli vůči správci daně, aby jí vrátil přeplatek formou převodu na osobní daňový účet jiného daňového subjektu. Projev vůle společnosti TERRITORY ESTATES je nerozhodný.

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval výsledky dokazování v daňovém řízení ohledně existence vratitelného přeplatku a v této souvislosti též přezkoumatelností rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., **IV.A.**]. Poté se zabýval právní otázkou, zda správce daně byl oprávněn převést vratitelný přeplatek na základě žádosti stěžovatelky na osobní daňový účet jiného daňového subjektu [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., **IV.B.**] a zda tak mohl učinit, aniž o žádosti stěžovatelky vydal formální rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., **IV.C.**].

IV.A.

Výsledky dokazování ohledně existence vratitelného přeplatku

[17] Stěžovatelka předně namítá, že podpisy na žádosti o započtení DPH ze dne 25. 1. 2008 nejsou pravé, protože nebylo možno převést daňový přeplatek stěžovatelky na úhradu daňového nedoplatku společnosti TERRITORY ESTATES.

[18] Nadměrný odpočet za 4. čtvrtletí 2007 byl převeden na daňovou povinnost na DPH společnosti TERRITORY ESTATES v režimu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pro rok 2008. Naproti tomu řízení o vrácení přeplatku na dani se řídilo zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dle jeho § 92 odst. 3 prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. V závislosti na průběhu řízení může být daňový subjekt vyzván k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence (odst. 4 téhož ustanovení).

[19] Stěžovatelka tvrdila, že má u správce daně vratitelný přeplatek na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007. To prokazovala daňovým přiznáním za toto zdaňovací období, na jehož základě byl konkludentně vyměřen nadměrný odpočet. Tím stěžovatelka nepochybně unesla své primární břemeno důkazní dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Správce daně na to reagoval tím, že vyměřený nadměrný odpočet byl použit na úhradu daňové povinnosti společnosti TERRITORY ESTATES, což doložil žádostí ze dne 25. 1. 2008 o započtení DPH.

[20] K dohodě ze dne 25. 1. 2008 je třeba uvést, že byt' je označena jako dohoda o započtení, obsahově se o právní úkon dobrovolného započtení pohledávek (ani formou tzv. trojzápočtu) nejedná. Nejde totiž o situaci, že by společnost TERRITORY ESTATES a stěžovatelka chtěly započíst své vzájemné pohledávky. Vztahy mezi zúčastněným subjekty a správcem daně byly takové, že správce daně měl daňovou pohledávku vůči společnosti TERRITORY ESTATES (daňová povinnost na DPH) a naopak závazek vůči stěžovatelce (nadměrný odpočet). Stěžovatelka požádala správce daně, aby její nárok na vrácení daňového přeplatku vyplatil tak, že jej zašle (převede) na osobní daňový účet společnosti TERRITORY ESTATES. Připsáním této částky na účet uvedené společnosti zanikla její daňová povinnost, a to ve výši vratitelného přeplatku stěžovatelky. Z pohledu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jde tedy o určení způsobu vrácení přeplatku na dani, jehož důsledkem je zánik části daňové povinnosti jiného daňového subjektu. Podstatné není formální označení právního úkonu, nýbrž jeho skutečný obsah a účel, k němuž směřuje (tj. následky, které zamýšlela stěžovatelka tímto úkonem vyvolat). Z § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků plyne, že správce daně je povinen přijmout na osobní daňový účet daňového dlužníka i platbu od jiného daňového subjektu a zacházet s ní jako s platbou od daňového dlužníka.

[21] Předestřel-li správce daně stěžovatelce, že nemá ke dni podání žádosti o vrácení daňového přeplatku žádný vratitelný přeplatek, neboť s nadměrným odpočtem za 4. čtvrtletí 2007 naložil dle dispozic stěžovatelky, jedná se o účinnou obranu správce daně. Bylo tedy na stěžovatelce, aby prokázala, že skutečně má u správce daně vratitelný přeplatek. Učinila tak napadením pravosti podpisů pod dohodou ze dne 25. 1. 2008 a zpochybněním zákonnosti převodu nadměrného odpočtu na úhradu daňové povinnosti jiného subjektu (k tomu viz část **IV.B.** níže).

[22] Svě tvrzení, že podpis pod dohodou ze dne 25. 1. 2008 není pravý, hodlala stěžovatelka prokázat čestným prohlášením Martina Bartolottiho, bývalého předsedy představenstva společnosti TERRITORY ESTATES, ze dne 28. 7. 2011 a čestným prohlášením Ing. Leo Vychodila, jednatele stěžovatelky v roce 2008, ze dne 14. 4. 2011. Obsahem těchto čestných prohlášení je, že pan Bartolotti a pan Ing. Vychodil nevyhotovili, ani nepodepsali dohodu ze dne 25. 1. 2008. Dále stěžovatelka navrhla provedení výslechu těchto osob.

IV.A.1

Obsah správního spisu

[23] Z výpisu z obchodního rejstříku společnosti TERRITORY ESTATES vyplývá, že pan Martin Bartolotti byl v době od 25. 11. 2004 do 5. 12. 2007 předsedou představenstva. Zánik této funkce byl do obchodního rejstříku zapsán až dne 11. 9. 2008. Od 5. 12. 2007 do 21. 3. 2008 byla předsedkyní představenstva Ing. Ada Malíková. Tato skutečnost byla do obchodního rejstříku zapsána dne 11. 9. 2008 a současně i vymazána. Dne 28. 8. 2008 se stal předsedou představenstva Ing. Leo Vychodil.

[24] Z výpisu z obchodního rejstříku stěžovatelky vyplývá, že v době od 3. 8. 2007 do 8. 4. 2010 byl jednatelem společnosti pan Ing. Leo Vychodil, jenž byl současně též společníkem stěžovatelky.

[25] Ing. Leo Vychodil ve své výpovědi učiněné dne 1. 3. 2012 před správcem daně ke svému působení ve společnosti TERRITORY ESTATES uvedl, že od roku 2007 byl jejím akcionářem, od roku 2008 či 2009 předsedou představenstva. Ve společnosti se zabýval pouze technickým poradenstvím. Společnost po obchodní a ekonomické stránce řídila v letech 2007 a 2008 paní Ada Malíková. Role pana Bartolottiho byla spíše formální. Svědek se domnívá, že pan Bartolotti dokonce udělil plnou moc paní Adě Malíkové. Poté, co se stal svědek předsedou představenstva společnosti, nepřevzal od paní Malíkové, která dosud vedla účetnictví, žádné dokumenty ani podklady týkající se účetnictví, stavu zaměstnanců či majetku. Za jeho působení přestala společnost vykazovat významnější ekonomickou činnost. Na žádné daňové závazky z let 2007 či 2008, které by převyšovaly 0,5 mil. Kč, si svědek nevzpomněl, připustil existenci daňových závazků v nižší výši. Paní Malíková zajišťovala až do své smrti v roce 2008 rovněž účetnictví společnosti REZIDENCE ŠATLAVA.

[26] Ve výslechu Ing. Vychodila bylo pokračováno dne 15. 3. 2012. Svědek vypověděl, že za stěžovatelku jednala se správcem daně Ing. Malíková, která měla na starosti daňovou a ekonomickou problematiku společnosti. Svědek nebyl s to uvést, jaký byl stav majetku stěžovatelky, jejích závazků a pohledávek v době ukončení jeho působení v této společnosti. Na tutéž otázku neuměl odpovědět ani ohledně společnosti TERRITORY ESTATES. Není si vědom toho, že by byl někdo jmenován do funkce finančního ředitele společnosti TERRITORY ESTATES. Na dotaz správce daně, kdo podepsal daňové přiznání k DPH za 4. čtvrtletí 2007 za stěžovatelku, uvedl, že to byla nejspíš Ing. Malíková. Následně připustil, že to byl možná on, byť je možné, že jej na základě plné moci podepsala Ing. Malíková.

pokračování

Po předložení daňového přiznání k nahlédnutí uvedl, že jej podepsal on. K naložení s nadměrným odpočtem se nedokázal vyjádřit, neboť není účetní. Svědkovi je známo, že Ing. Malíková jednala v této věci s ředitelem správce daně, či ředitelem nějakého oddělení, a to jak za kupujícího, tak prodávajícího. Svědek však nikdy nebyl seznámen s výsledkem jednání. V roce 2008 byla stěžovatelka ve standardní finanční situaci, průběžně plnila své závazky a vykonávala běžnou činnost (pronájem nemovitostí). Skutečnost, že stěžovatelka neurgovala správce daně o vrácení nadměrného odpočtu, vysvětlil svědek tím, že je účetní laik, nevěděl, že může správce daně urgovat. V té době velmi obtížně získávali podklady. Čekali na rozhodnutí správce daně v této věci, a to celý rok 2008 a 2009. Svědek po předložení žádosti o zápočet DPH popřel, že by ji vyhotovil či snad podepsal. Odmítl správci daně poskytnout podpisy pro účely zpracování znaleckého posudku v oboru písmoznalectví.

[27] Pan Martin Bartolotti ve své výpovědi učiněné dne 1. 3. 2012 před správcem daně uvedl, že ve společnosti TERRITORY ESTATES působil až do roku 2007 nebo 2008 jako předseda představenstva, pak byl na vlastní žádost odvolán. Vypověděl, že pan Leo Vychodil působil v této době ve společnosti jako finanční ředitel. Neměl právo podepisovat za společnost smlouvy, měl však na starosti jejich sjednávání. Funkci účetní vykonávala společnost ÚČETNICTVÍ 2+1 s. r. o., jejímž jménem jednala paní Ing. Ada Malíková. Zpracovávala daňová přiznání, svědek je patrně podepisoval. Smlouvu se společností REZIDENCE ŠATLAVA ohledně prodeje nebytových prostor připravoval částečně svědek. Finanční stránku věci nicméně neřešil, předpokládá, že se o ni starali Ing. Vychodil a Ing. Malíková. Svědek si vybavil, že kupní cena činila 72 mil. Kč, nicméně si nevzpomněl, zda docházelo k vyrovnání kupní ceny formou zápočtů a pohledávek, neboť to měl na starosti finanční ředitel. Bylo dojednáno, že dojde k uzavření dohody mezi společností TERRITORY ESTATES, stěžovatelkou a finančním úřadem, aby se nevracely peníze za DPH. To bylo patrně podmínkou České spořitelny, která měla k nemovitosti zástavní právo, podrobněji by to však věděl pan Ing. Vychodil. S finančním úřadem jednala patrně Ing. Malíková. DPH měla být započtena trojstrannou dohodou se správcem daně, daň nebyla uhrazena vlastními prostředky společnosti TERRITORY ESTATES. Paní Malíková měla zmocnění na sjednání dohody o započtení DPH, přičemž svědek předpokládá, že tak učinila. Svědek byl informován o tom, že jednání probíhají, výsledek mu nicméně nebyl znám. Svědek patrně podepsal přiznání k DPH, bylo-li mu předloženo. Žádost o započtení DPH viděl poprvé, když mu byla předložena v kopii JUDr. Feuermannem, současným jednatelem stěžovatelky, bylo to minulý rok. Svědek uznal, že podpis pod kupní smlouvou i dohodou o započtení pohledávek ze dne 11. 10. 2007 je jeho, nicméně popřel pravost podpisu pod žádostí o započtení DPH. Žádnou listinu takového obsahu svědek nikdy neviděl, nevyhotovil, nečetl a nepodepsal. Svědek dodatečně sdělil správci daně, že mu neposkytne své podpisy za účelem zadání vyhotovení grafologického posudku.

[28] Jak pan Bartolotti, tak pan Leo Vychodil byli před podáním svědecké výpovědi v daňovém řízení předvoláni k podání vysvětlení v trestním řízení. Podání vysvětlení oba odepřeli.

[29] Dne 6. 9. 2011 podala na Policii ČR vysvětlení paní Dana Pavlová Malíková, jež byla do 5. 12. 2007 členkou představenstva společnosti TERRITORY ESTATES. Uvedla, že se na chodu společnosti nijak nepodílela, společnost řídil Leo Vychodil a Ada Malíková (matka paní Pavlové Malíkové). Když bylo třeba něco podepsat, přinesla to svědkyni její matka nebo pan Bartolotti. O obsah podepisovaných listin se nezajímala, většinou jí to bylo matkou laicky vysvětleno. S odstupem času si není schopna vybavit, o jaké šlo dokumenty, zda mezi nimi byla i daňová přiznání. Po odvolání z představenstva již nic za společnost nepodepsala. Po předložení žádosti o započtení DPH uvedla, že ji vidí poprvé, stoprocentně ji nepodepsala. Jde pouze o napodobeninu jejího podpisu. Částku 16 mil. Kč by si pamatovala. Na listině poznala podpis

pana Leo Vychodila, pamatuje si ho z přiznání, která viděla u matky v kanceláři. Ani podpis na přiznání k DPH za 4. čtvrtletí 2007 není paní Pavlové Malíkové. Je pouze náznakem jejího podpisu, ale ona se takto nepodepisuje.

[30] Během výpovědi před správcem daně, kterou podala dne 15. 3. 2012, paní Pavlová Malíková zopakovala, že podpisy pod daňovým přiznáním k DPH za 4. čtvrtletí 2007 a žádostí o započtení DPH nejsou její, pouze tak vypadají. Svědkyně připustila, že nějaká přiznání za společnost TERRITORY ESTATES podepsala, tedy jen pokud jí je předložila její matka.

[31] Vysvětlení Policii ČR podal dne 3. 11. 2011 i pan Ing. Tomáš Vychodil, místopředseda představenstva společnosti TERRITORY ESTATES. Uvedl, že společnost byla založena za účelem realizace nebytové části projektu Rezidence Šatlava. Pracoval s panem Bartolottim a panem Leo Vychodilem (shoda příjmení je náhodná), a to jako kolektiv, o všem uvedené osoby informoval. Společnost REZIDENCE ŠATLAVA byla založena později, a to za účelem budoucí správy a údržby nebytových prostor. V roce 2007 proběhly poslední kolaudace. Pan Tomáš Vychodil si již nezpomenul, zda byla součástí kupní ceny mezi společnostmi i DPH. Vzpomněl si, že paní Ada Malíková jednala se správcem daně ohledně zápočtu DPH. Zajisté o tom věděl i Leo Vychodil. Tomáš Vychodil obdržel informaci, že společnost TERRITORY ESTATES nemusí z transakce odvádět DPH s tím, že celá věc je projednána, dojde k vzájemnému zápočtu. Žádné písemné dokumenty k tomu neviděl, nic nepodepsal.

[32] Ze stanoviska zpracovaného Ing. Radkem Hlavou, daňovým poradcem, dne 20. 8. 2007 vyplývá, že jej oslovila společnost TERRITORY ESTATES se žádostí o zpracování stanoviska k možnosti uhradit DPH převodem nadměrného odpočtu kupujícího na daňovou povinnost prodávajícího. Daňový poradce potvrdil, že tato možnost existuje.

[33] Ing. Ada Malíková ve svém přípisu ze dne 16. 8. 2007 uvedla, že návrh trojstranného zápočtu mezi daňovými subjekty a správcem daně byl dne 13. 8. 2007 osobně konzultován s ředitelem správce daně Ing. Janem Vorlíčkem, jenž návrh řešení potvrdil a doporučil předložit správci daně kopie všech dokladů spojených s prodejem budovy. Z usnesení Policie ČR, Krajského ředitelství policie Královéhradeckého kraje, odboru hospodářské kriminality SKPV, ze dne 30. 3. 2012, čj. KRPH-6473-65/TČ-2011-050080, vyplývá, že Ing. Vorlíček potvrdil, že si dobře pamatuje na jednání s Ing. Malíkovou, skutečnosti uvedené v jejím přípisu jsou pravdivé.

[34] V účetní závěrce sestavené ke dni 31. 12. 2008 a podepsané panem Leo Vychodilem, tehdejším jednatelem stěžovatelky, není evidována žádná daňová pohledávka vůči správci daně (viz řádek č. 54 rozvahy).

[35] Z přehledu údajů o daňových přiznáních za plátce, který byl správcem daně sestaven dne 18. 8. 2011 a který zachycuje období 1/2006 – 1/2009, vyplývá, že stěžovatelka deklarovala poskytnutí či přijetí zdanitelných plnění pouze ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2007 (nadměrný odpočet) a 1. čtvrtletí 2008 (daňová povinnost). V jiných účetních obdobích žádná zdanitelná plnění nepřijala ani neposkytla.

[36] Součástí kupní smlouvy ze dne 11. 10. 2007 mezi stěžovatelkou jako kupující a TERRITORY ESTATES jako prodávající, jejímž předmětem byl převod vlastnického práva k nebytovým jednotkám Dlouhá čp. 101-103, Hradec Králové, byla dohoda, že daň z přidané hodnoty „bude ubražena zápočtem trojstrannou dohodou mezi prodávajícím, kupujícím a příslušným finančním úřadem“. Z čl. II. kupní smlouvy jednoznačně plyne, že sjednaná kupní cena ve výši 91.760.000 Kč nezahrnovala DPH, vycházela ze znaleckého posudku společnosti Consulting České spořitelny,

pokračování

a. s. Část kupní ceny ve výši 21.760.000 Kč měla být uhrazena započtením pohledávek mezi kupujícím a prodávajícím. Zbylá část ceny ve výši 70.000.000 Kč měla být zaplacená z úvěru poskytnutého Československou obchodní bankou, přičemž částka 46.424.661 Kč měla být poukázána na účet České spořitelny k úhradě stávajícího úvěru poskytnutého touto bankou a částka 23.575.339 Kč měla být vyplacena na účet společnosti TERRITORY ESTATES. Ze smlouvy se tedy podává, že k úhradě částky, jež odpovídá dani z přidané hodnoty z kupní ceny, dojit nemělo.

[37] Ze smlouvy o úvěru uzavřené dne 27. 9. 2007 mezi stěžovatelkou a Československou obchodní bankou, ve znění dodatků č. 1, 2 a 3, se podává, že výše poskytnutého úvěru činila 70.000.000 Kč.

IV.A.2. Hodnocení důkazů

[38] Z kupní smlouvy, smlouvy o úvěru a účetní závěrky stěžovatelky sestavené ke dni 31. 12. 2007, jež je součástí sbírky listin obchodního rejstříku, vyplývá, že sjednání „zápočtu“ DPH z obchodní transakce koupě nebytových prostor bylo v zájmu samotné stěžovatelky. Nešlo pouze o snížení administrativní zátěže, nýbrž o optimalizaci finančních toků a snížení výše úvěru od ČSOB. Stěžovatelka totiž celou část kupní ceny, která nezanikla zápočtem pohledávek a závazků vůči společnosti TERRITORY ESTATES, hradila úvěrem od ČSOB. Tento úvěr byl sjednán ve výši, která nepokrývala daň z přidané hodnoty z kupní ceny. Z účetní závěrky přitom vyplývá, že stěžovatelka sama neměla dostatek finančních prostředků, které by kryly výši DPH z kupní ceny. Stěžovatelka se tedy spolehla, že bude možné „vyrovnat“ DPH tak, že nadměrný odpočet u stěžovatelky bude použit na úhradu daňové povinnosti společnosti TERRITORY ESTATES. Z téhož přesvědčení musela vycházet i společnost TERRITORY ESTATES, jinak by nutně trvala i na úpravě doby a místa placení částky, jež odpovídá DPH z kupní ceny, kterou byla jakožto plátce DPH povinna přiznat a odvést. Ve prospěch tohoto závěru svědčí i to, že ještě před uzavřením kupní smlouvy bylo se správcem daně dojednáno, že daňová povinnost společnosti TERRITORY ESTATES bude uhrazena převodem nadměrného odpočtu stěžovatelky (viz bod [33] shora).

[39] Není tedy pravdivá argumentace stěžovatelky obsažená v kasační stížnosti, že dohoda o úhradě DPH formou trojstranného „zápočtu“ byla považována pouze za možnost vypořádání daňových souvislostí obchodní transakce. Je tomu právě naopak. Obě smluvní strany při sjednání výše kupní ceny a způsobu její úhrady spoléhaly na to, že nadměrný odpočet vzniklý díky DPH na vstupu u kupujícího bude použit k úhradě daňové povinnosti prodávajícího založené DPH na výstupu. Pakliže by tomu tak nebylo, měla by společnost TERRITORY ESTATES právo požadovat po stěžovatelce i část kupní ceny odpovídající DPH z ceny sjednané v kupní smlouvě. K úhradě této částky by si pak stěžovatelka patrně musela zajistit další cizí zdroje, což by výrazným způsobem mohlo zkomplikovat financování transakce (lze předpokládat, že ČSOB by před uzavřením úvěrové smlouvy požadovala prokázat, že stěžovatelka má zajištěny prostředky na úhradu celé kupní ceny, tedy včetně DPH). Z účetnictví obou společností, jak je popsáno v závěrečné části rozhodnutí žalovaného, nevyplývá, že by společnost TERRITORY ESTATES evidovala pohledávku za stěžovatelkou z titulu neuhrazení části kupní ceny ve výši odpovídající DPH, ani že by stěžovatelka evidovala tomu odpovídající závazek vůči společnosti TERRITORY ESTATES, či že by přijala další cizí zdroje na úhradu tohoto závazku.

[40] Soud dále poukazuje na to, že mezi podáním daňového přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007 stěžovatelkou a společností TERRITORY ESTATES (obě podána dne 25. 1. 2008) a žádosti o započtení DPH (podána dne 28. 1. 2008) je velmi krátká časová

souslednost. Ta svědčí o tom, že oba dva kroky byly činěny ve vzájemné závislosti jako součást dříve promyšlené a se správcem daně dojednané taktiky (jinak by bylo možné hodnotit situaci, kdy by žádost o započtení DPH byla doručena správci daně až s velkým časovým odstupem).

[41] Poté, co zdejší soud dospěl k závěru, že provedení úhrady DPH formou použití nadměrného odpočtu k zaplacení daňové povinnosti společnosti TERRITORY ESTATES bylo v zájmu stěžovatelky, zabýval se dále hodnocením důkazních prostředků, jak jej ve svých rozhodnutích zachytili žalovaný a krajský soud.

[42] Krajský soud vyšel z optického porovnání podpisů obsažených na dohodě ze dne 25. 1. 2008 s podpisy týchž osob na jiných listinách, jež jsou součástí správního spisu, popř. založeny jako veřejně přístupné podpisové vzory ve sbírce listin obchodního rejstříku. Proti tomuto zkoumání ze strany krajského soudu nelze v zásadě nic namítat. Jedná se samozřejmě pouze o prvotní zkoumání podobnosti podpisů, nikoliv o zkoumání odborné, jež by vyžadovalo ustanovení znalce.

[43] V případě, že účastník řízení zpochybní pravost podpisu, není vždy nezbytné ustanovit znalce z oboru písmoznalectví. Pochybnosti o pravosti podpisu, jež by vyplynuly z „laického“ zkoumání, lze odstranit dalšími provedenými důkazy. Je-li možné na základě provedených důkazů uzavřít, že skutkový stav věci byl zjištěn dostatečně, byl by znalecký posudek nadbytečným důkazním prostředkem a správní orgán ani soud by nebyly povinny přistoupit k zadání jeho zpracování (viz rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2007, čj. 4 As 1/2006 – 80, a rozsudek ze dne 18. 4. 2007, čj. 6 As 34/2006 – 60). Na druhou stranu, i kdyby byl znalecký posudek zpracován (např. na základě rozhodnutí správce daně či na základě objednávky účastníka řízení), nejednalo by se o nezvratný důkaz, nýbrž pouze o jeden z důkazních prostředků, který podléhá pravidlům volného hodnocení důkazů, a soud může, odpovídá-li to výsledkům hodnocení důkazů, dospět k závěru odlišnému od nálezu znalce.

[44] Jelikož žádost o započtení DPH je z hlediska obsahového žádostí stěžovatelky o vrácení daňového přeplatku (k tomu viz podrobněji bod [20]), je rozhodující toliko pravost podpisu jednatele stěžovatelky pana Ing. Leo Vychodila. Pro zběžné porovnání podpisu je ve správním spisu dostatek materiálu, některé referenční podpisy jsou navíc úředně ověřeny (viz podpis pod kupní smlouvou ze dne 11. 10. 2007, podpis pod dohodou o započtení pohledávek ze dne 11. 10. 2007, podpisový vzor založený ve sbírce listin obchodního rejstříku, sp. zn. C 24127), event. ověřeny pracovníkem banky s uvedením čísla občanského průkazu Ing. Vychodila (viz smlouva o úvěru ze dne 27. 9. 2007, včetně podpisu pod přílohou č. 1 k této smlouvě). Lze tedy uzavřít, jak již správně uvedl krajský soud, že zběžné „laické“ porovnání podpisů Leo Vychodila nenaznačuje, že by podpis na žádosti nebyl jeho vlastním podpisem. Pro věc je však naprosto určující nikoliv toto laické hodnocení správních orgánů a krajského soudu, ale skutečnosti další. Rozhodující především je, že výpověď svědka Ing. Leo Vychodila, v jejímž rámci popřel pravost podpisu na žádosti o započtení DPH, je celkově nevěrohodná. To vyplývá především z porovnání s výpověďmi dalších svědků, jmenovitě pana Bartolottiho, paní Pavlové Malíkové a pana Tomáše Vychodila. Ti totiž shodně uvedli, že pan Leo Vychodil se aktivně podílel na činnosti společnosti TERRITORY ESTATES, společnost řídil po finanční stránce, byť on sám svoji činnost pro tuto společnost před rokem 2008 výrazně bagatelizoval, připustil pouze dílčí spolupráci v technických věcech. Jeho kategorické tvrzení, že žádost o započtení DPH nepodepsal, je v kontrastu s tím, že v případě jiných listin takto kategorické závěry nečinil (např. ve vztahu k daňovému přiznání k DPH za 4. čtvrtletí roku 2007 nejprve tvrdil, že jej nepodepsal, poté připustil, že jej možná podepsal, nicméně přesně si to nepamatuje; po předložení tohoto dokumentu potvrdil, že podpis je jeho).

pokračování

[45] Nevěrohodně působí též jeho tvrzení, že stěžovatelka neurgovala vrácení přeplatku dříve, neboť nevěděla, že je možné správce daně urgovat. Soud připouští, že po smrti paní Malíkové, která zajišťovala stěžovatelce i společnosti TERRITORY ESTATES vedení účetnictví prostřednictvím společnosti ÚČETNICTVÍ 2+1 s. r. o., mohla být účetní situace společnosti po určitou přechodnou dobu nejasná. Nicméně paní Malíková nebyla jedinou osobou, která pracovala ve společnosti ÚČETNICTVÍ 2+1 (svědek Bartolotti vypověděl, že komunikoval i s řadovými zaměstnanci uvedené společnosti), ke ztrátě účetních dokladů nedošlo. Měla-li společnost vratitelný přeplatek u správce daně ve výši přes 16 mil. Kč a na druhé straně dluh 70 mil. u ČSOB, jedná se o významnou položku pro finanční situaci stěžovatelky. Nepochybně stěžovatelka mohla vyhledat odbornou pomoc u jiných osob v oblasti daňového poradenství či účetnictví. Sama výše nadměrného odpočtu je natolik významná a ojedinělá (stěžovatelka vykázala nadměrný odpočet jen jedenkrát, viz bod [35] shora), že lze jen stěží uvěřit, že se pan Leo Vychodil, jednatel stěžovatelky, dříve nezajímal, zda skutečně došlo k vrácení nadměrného odpočtu tak, že tato částka byla poukázána na osobní daňový účet společnosti TERRITORY ESTATES. Tím spíše, že věděl o jednáních, které v této věci vedla Ing. Malíková se správcem daně. Tvrzení pana Vychodila, že nežádal správce daně o vrácení nadměrného odpočtu formou jeho výplaty na osobní daňový účet společnosti TERRITORY ESTATES je nevěrohodné i proto, že tato transakce byla v zájmu stěžovatelky a její neprovedení by pro ni mělo významné nepříznivé finanční dopady (viz body [38] a [39] shora).

[46] Otázka pravosti podpisů pana Bartolottiho a paní Pavlové Malíkové pod žádostí o zápočet DPH má pro řešení věci pouze omezený význam. Pro věc samu není podstatné, zda žádost skutečně podepsali i členové statutárního orgánu společnosti TERRITORY ESTATES, neboť jde o procesní úkon stěžovatelky, nikoliv společnosti TERRITORY ESTATES.

[47] Pokud jde o hodnocení čestných prohlášení pana Leo Vychodila a pana Bartolottiho, je třeba jejich obsah hodnotit stejně jako jejich svědeckou výpověď (k tomu viz výše). Je třeba poukázat rovněž na to, že pan Leo Vychodil ani jiní svědci nevysvětlili, kdo a z jakých důvodů by měl zájem na falšování žádosti o započtení DPH, komu by to bylo ku prospěchu. Soud již výše ozřejmil, že to je právě stěžovatelka, kdo z tohoto způsobu úhrady DPH těžil nezanedbatelnou výhodu. Stěžovatelka i společnost TERRITORY ESTATES navíc byly v dané době personálně propojeny, jednatel stěžovatelky pan Vychodil se dokonce stal v roce 2008 předsedou představenstva společnosti TERRITORY ESTATES. Obě společnosti vznikly z důvodu výstavby a pronájmu nebytových prostor, jejich činnost na sebe chronologicky navazovala (společnost TERRITORY ESTATES zajišťovala výstavbu a kolaudaci nebytových prostor, stěžovatelka pak jejich provoz a správu).

[48] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatelka nenavrhla žádné důkazní prostředky, které by byly s to vážně zpochybnit pravost podpisů Ing. Leo Vychodila pod žádostí o započtení DPH. Jedinými důkazními prostředky popírajícími pravost podpisů tak zůstaly pouze svědecké výpovědi Ing. Leo Vychodila, pana Bartolottiho a paní Pavlové Malíkové. Ve světle ostatních důkazních prostředků, ostatních skutečností, o nichž svědci sami vypovídali, a celkového kontextu obchodní transakce se však tyto výpovědi ukázaly jako nevěrohodné, účelové. Vypracování znaleckých posudků z oboru písmoznalectví tedy bylo za těchto podmínek nadbytečné. Žalovaný proto nepochybil, nepřikročil-li k jeho provedení.

[49] Soud neshledal, že by žalovaný nesprávně hodnotil důkazy, naopak postupoval v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Jeho úvahy jsou založeny na řádně zjištěných skutečnostech, jsou navzájem provázané a odpovídají logickému úsudku. Má-li snad stěžovatelka dojem, že žalovaný akcentoval pouze ty důkazy, které pravdivost tvrzení stěžovatelky popírají, a naopak za méně

závažné považoval důkazní prostředky na podporu tvrzení stěžovatelky, znamená to, že žalovaný své rozhodnutí řádně odůvodnil, tedy že dal jasně na srozuměnou, jak jednotlivé důkazní prostředky hodnotí. Ze skutečnosti, že výsledek hodnocení důkazů dopadl v neprospěch stěžovatelky, nelze dovozovat, že by tento proces proběhl neobjektivně. Nejvyšší správní soud neshledal, že by odůvodnění rozhodnutí žalovaného bylo v tomto ohledu nedostatečné. Plně z něho vyplývají konkrétní důvody, na jejichž základě hodnotil výpovědi svědků jako nevěrohodné.

[50] Krajský soud se ve svém rozsudku poukázal na to, jaké důkazní prostředky byly provedeny, které důkazy vyvrátily tvrzení svědků o nepravosti jejich podpisů pod žádosti o započtení DPH. Soud se plně ztotožnil s hodnocením důkazů žalovaným, čili úvahy žalovaného a jím zjištěný skutkový stav zcela převzal. Rozsudek tedy netrpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, argumentace k hodnocení jednotlivých důkazů byla Nejvyšším správním soudem dále doplněna a rozvedena (viz výše).

[51] Část kasační stížnosti míří proti úvahám žalovaného a krajského soudu o tom, zda ve vztahu k evidenci daňové pohledávky z titulu nadměrného odpočtu je autentičtější původní účetní závěrka za rok 2008 podepsaná Ing. Leo Vychodilem, nebo později sestavená účetní závěrka za totéž období, která vychází z rekonstruovaného účetnictví. Soud nepovažuje za potřebné se k této otázce blíže vyjadřovat, neboť má pouze doplňkový charakter. Účetnictví stěžovatelky nebylo významnějším důkazem, na němž by byly založeny závěry o nevěrohodnosti tvrzení stěžovatelky (a výpovědi svědků).

[52] Stěžovatelka dále vytýká krajskému soudu, že v rámci svých úvah o materiální publicitě zápisů v obchodním rejstříku neprokázal, zda správce daně při převodu nadměrného odpočtu stěžovatelky na osobní daňový účet společnosti TERRITORY ESTATES nahlédl do obchodního rejstříku, a může se tak dovolávat principu ochrany důvěry v zápis v obchodním rejstříku.

[53] K tomu je třeba zopakovat, co již bylo uvedeno výše, totiž že vzhledem k povaze žádosti o zápočet DPH jakožto procesního úkonu stěžovatelky je rozhodující toliko to, zda za stěžovatelku jednala oprávněná osoba. Z výpisu z obchodního rejstříku vyplývá, že Ing. Leo Vychodil, který žádost za stěžovatelku podepsal, byl jednatelem stěžovatelky v období od 3. 8. 2007 do 8. 4. 2010. Stěžovatelka nikdy neměla naráz vícero jednatelů, přičemž z výpisu z obchodního rejstříku plyne, že jednatel je oprávněn jednat samostatně.

[54] Jakkoliv to je pro věc spíše nadbytečné, lze upozornit, že z výpisu z obchodního rejstříku, jenž se týká společnosti TERRITORY ESTATES, se podává, že v době, kdy paní Pavlová Malíková a pan Bartolotti podepsali žádost o započtení DPH, již nebyli členy představenstva. Zánik jejich funkce byl ovšem do obchodního rejstříku zapsán až dne 11. 9. 2008. Jestliže v době, kdy správce daně provedl výplatu nadměrného odpočtu stěžovatelky na osobní daňový účet společnosti TERRITORY ESTATES, byli v obchodním rejstříku zapsáni jako členové představenstva paní Pavlová Malíková a pan Bartolotti, mohl se správce daně spolehnout na to, že jde o členy statutárního orgánu uvedené společnosti, kteří jsou oprávněni za ni jednat. Z výsledku svědka Bartolotti vyšlo najevo, že správci daně nebylo ukončení jeho funkce oznámeno. Z § 29 odst. 3 obchodního zákoníku vyplývá, že do okamžiku zveřejnění zápisu zániku funkce do obchodního rejstříku se nemůže podnikatel dovolávat této skutečnosti ve vztahu k třetím osobám (správci daně), ledaže by prokázal, že tato skutečnost jim byla známa dříve. Pro naplnění zásady ochrany dobré víry v zápis do obchodního rejstříku není třeba prokazovat, že správce daně nahlédl v rozhodné době do obchodního rejstříku, nýbrž plně postačí, že objektivně byl takový stav zápisů v obchodním rejstříku. Pokud by stěžovatelka

pokračování

hodlala tvrdit, že správce daně věděl o zániku funkce již v době provádění převodu nadměrného odpočtu na osobní daňový účet společnosti TERRITORY ESTATES, musela by tuto skutečnost sama prokázat. To se však nestalo. Soud nicméně opětovně zdůrazňuje, že tato část námítky je pro posouzení věci zcela nerozhodná.

[55] Celý soubor námitek je nedůvodný.

IV.B.

Vrácení daňového přeplatku na osobní daňový účet jiného daňového dlužníka

[56] Stěžovatelka namítá, že správce daně nebyl oprávněn vrátit stěžovatelce přeplatek tak, že jej převedl na osobní daňový účet jiného daňového dlužníka (společnosti TERRITORY ESTATES), neboť zákon o správě daní a poplatků takovou možnost neupravoval.

[57] Ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků definovalo, co se rozumí přeplatkem, jak může správce daně s přeplatkem disponovat a za jakých podmínek jej může vrátit daňovému subjektu. Ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, stanoví oproti § 64 zákona o správě daní a poplatků tu odchylku, že o vrácení nadměrného odpočtu není třeba žádat, přičemž lhůta pro vrácení činí 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Ani jeden z těchto právních předpisů neurčuje, jakým způsobem má být přeplatek daňovému subjektu vyplacen. Neexistuje-li tedy právní norma, která by kogentně stanovila konkrétní způsob výplaty přeplatku daňovému dlužníku, otevírá se daňovému subjektu prostor pro to, aby sám dal správci daně pokyn, jak má být přeplatek vrácen.

[58] V rozsudku ze dne 10. 4. 2008, čj. 5 Afs 59/2007 – 72, č. 1596/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl (zdůraznění doplněno): „*V případě, kdy daňový dlužník požádá o vrácení přeplatku, ačkoliv tak činit nemusí neboť zákon (zde § 37a zákona o dani z přidané hodnoty) ukládá vrátit přeplatek ex offi, náleží mu rovněž právo uvést ve své žádosti také způsob vrácení, čímž dochází k naplnění zásad daňového řízení, a to vzájemné součinnosti dle ust. § 2 odst. 2 a 9 zákona o správě daní. Správce daně je poté nejen oprávněn, ale i povinen vrátit přeplatek způsobem daňovým dlužníkem požadovaným (ust. § 64 odst. 4 zákona o správě daní). (...) Jedná-li se o vratitelný přeplatek, nejedná se již o finanční prostředky, kterými by bylo lze jakkoli státem disponovat, jak je tomu při postupu dle § 64 odst. 2 a 3 zákona o správě daní, ale jedná se o finanční prostředky daňového dlužníka, které spadají výlučně do jeho dispozitivní sféry. Správce daně je proto v případě postupu dle § 64 odst. 4 zákona o správě daní povinen částku představující vratitelný přeplatek poukázat dle dispozice daňového dlužníka, aniž by byl povinen zkoumat pobutky a důvody, které k projevení vůli daňového dlužníka vedly, osobu vlastníka účtu, na něž má být přeplatek vrácen, ověřovat, zda je daňový dlužník s takto poukázanou platbou skutečně oprávněn disponovat, případně zkoumat, zda např. poukáváním platby na jiný účet, než který uvedl daňový dlužník při registraci, by mohlo dojít k porušení jiných právních předpisů.“ Na tento rozsudek pak navazuje rozsudek ze dne 29. 1. 2009, čj. 5 Afs 98/2008 – 120, v němž Nejvyšší správní soud setrval na výše uvedeném právním názoru.*

[59] V daném případě stěžovatelka požádala správce daně ve lhůtě pro vrácení přeplatku (nadměrného odpočtu), aby jí vratitelný přeplatek vyplatil tak, že jej převede na osobní daňový účet společnosti TERRITORY ESTATES. Jelikož § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků ukládá správci daně povinnost přijmout na úhradu daňové povinnosti daňového dlužníka i platbu od jiného daňového subjektu, nebylo žádného důvodu, proč by správce daně nemohl stěžovatelce vrátit přeplatek způsobem, který sama zvolila. Jak správně uvedl krajský soud, stěžovatelka mohla volně disponovat s vratitelným přeplatkem. Rozhodla-li se využít jej na úhradu daňové povinnosti jiného daňového subjektu převodem přeplatku na jeho osobní daňový účet, neexistovala žádná právní norma, která by takový postup znemožňovala a opravňovala správce daně k tomu, aby odmítl vrátit přeplatek způsobem určeným

stěžovatelkou. Krajský soud posoudil nastolenou právní otázku správně, a to v souladu se shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu, jež se také týká vrácení přeplatku na DPH na osobní daňový účet jiného daňového subjektu za účelem úhrady jeho daňové povinnosti.

[60] Vyhověl-li správce daně žádosti stěžovatelky a vratitelný přeplatek vyplatil dle jejích dispozic, neporušil ústavní princip, dle něhož lze státní moc vykonávat pouze na základě zákona a v jeho mezích. Jednak zákon vytváří volný prostor pro daňový subjekt, aby si určil způsob vrácení přeplatku, jednak správce daně jednal v souladu s žádostí stěžovatelky, nikoliv na její újmu.

[61] Stěžovatelka namítá, že pokud by zákonodárce nepovažoval vůbec za nutné upravit nakládání s daňovým přeplatkem, nepojal by do zákona o správě daní a poplatků ustanovení § 64 odst. 2. Tato argumentace je naprosto nepřiléhavá, neboť pomíjí, že § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků upravuje situace, kdy správce daně disponuje s přeplatkem z moci úřední, nezávisle na vůli daňového subjektu. V dané věci šlo nicméně o dispozici s přeplatkem, u něhož nebyly splněny podmínky pro dispozici dle § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, jednalo se tedy o skutečně vratitelný přeplatek, který byl plně v dispozici stěžovatelky.

[62] Lichá je též argumentace začleněním § 155 odst. 1 do nového daňového řádu. Jestliže zákonodárce výslovně upravil možnost vrátit přeplatek na základě žádosti daňového subjektu převodem na osobní daňový účet jiného daňového subjektu, nelze z toho *a contrario* dovozovat, že dle předchozí právní úpravy byla taková dispozice nemožná. Stejně tak by totiž bylo možné tvrdit, že účelem nové právní normy je odstranit spory, které se v praxi vyskytovaly, a postavit na jisto, že takový postup je možný.

[63] Námitka je nedůvodná.

IV.C.

Nevydání rozhodnutí o vrácení přeplatku

[64] Vadu daňového řízení spatřuje stěžovatelka též v tom, že správce daně nevydal o vrácení přeplatku na dani žádné rozhodnutí. Poukazuje na to, že ve věcech, které Nejvyšší správní soud projednával pod sp. zn. 5 Afs 59/2007 a 5 Afs 98/2008, bylo rozhodnutí o vrácení přeplatku vydáno.

[65] K tomu soud uvádí, že otázka, zda je třeba reagovat na žádost daňového subjektu o vrácení přeplatku vydáním rozhodnutí, je upravena v § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Dle něho správce daně nemusí sdělovat daňovému dlužníkovi výsledek vyřízení jeho žádosti, pokud žádosti plně vyhoví, ledaže o to bylo v žádosti výslovně požádáno. Za den rozhodnutí o žádosti a současně za den jeho doručení daňovému dlužníkovi se považuje den, který následuje po dni doručení žádosti správci daně. Z toho plyne, že v případě plného vyhovění žádosti se žádné formalizované rozhodnutí nevydává, vzniká pouze jakési konkludentní rozhodnutí, pro něž zákon stanoví fikci, že bylo vydáno a současně i doručeno daňovému subjektu v den následující po doručení žádosti.

[66] Žádosti stěžovatelky o vrácení přeplatku (žádost ze dne 25. 1. 2008) bylo plně vyhověno. Z žádosti nevyplývá, že by stěžovatelka požadovala vyzrozumět pro případ vyhovění žádosti. Správce daně proto nepochybil, jestliže o žádosti formálně nerozhodl.

[67] Pokud jde o argumentaci v bodě [64] uvedenou judikaturou, soud se ztotožňuje s žalovaným, že skutkové okolnosti těchto případů jsou odlišné. Ve věci projednávané

pokračování

pod sp. zn. 5 Afs 59/2007 a 5 Afs 98/2008 totiž správce daně nevyhověl v celém rozsahu žádosti daňového subjektu, neboť část nadměrného odpočtu použil na úhradu daňového nedoplatku téhož daňového subjektu a zbylou část mu vrátil. V takovém případě bylo třeba o žádosti formálně rozhodnout.

[68] Námitka je nedůvodná.

V.

Závěr a náklady řízení

[69] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Neshledal přitom žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[70] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady převyšující náklady běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 2. října 2013

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu