



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **ENERGO-MARKET invest s.r.o.**, se sídlem V Zářezu 902/4, Praha 5, zast. Mgr. Janou Slintákovou, advokátkou se sídlem T. G. Masaryka 1838, Varnsdorf, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2016, č. j. 44106/16/5300-21443-701328, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 3. 2019, č. j. 3 Af 81/2016 - 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále je „správce daně“) platebním výměrem ze dne 27. 5. 2015, č. j. 4208238/15/2009-50521-109510, žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 44 228 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím zamítl odvolání proti rozhodnutí správce daně a toto rozhodnutí potvrdil. Dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na nadměrný odpočet DPH ze zdanitelného plnění od společnosti SOUTH FERRY, a. s. (dále „SOUTH FERRY“, zde se jednalo o dodání kogenerační jednotky „TEDOMT30“) a společnosti ENERGO-MARKET, s. r. o. (dále „ENERGO-MARKET“, zde se jednalo o dvě solární elektrárny). Ke zdanitelnému plnění od SOUTH FERRY podle samotné stěžovatelky v daném zdaňovacím období nedošlo a ve vztahu ke zdanitelnému plnění od ENERGO-MARKET, jejímž statutárním orgánem je stejně jako u stěžovatelky Ing. R. D., stěžovatelka neprokázala, že jí bylo zboží dodáno a bylo na ni převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. O tom svědčilo také to, že jmenovaná společnost v dodatečném daňovém přiznání za 4. čtvrtletí 2014 uvedla, že ke zdanitelnému plnění nedošlo, a daň na výstupu snížila o odpovídající částku.

[2] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného následně brojila žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji v záhlaví uvedeném rozsudkem zamítl. Zrekapituloval

průběh řízení před daňovými orgány a dospěl k závěru, že zahájení daňové kontroly bylo v souladu se zákonem. Správce daně při přechodu z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu sice nezhodnotil jednotlivě všechny důkazy, nicméně objasnil žalobkyni podstatné důvody, které ho k tomuto kroku vedly, zejména to, že ani jí předložené důkazy nesvědčily o naplnění podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH. Správce daně pak v rámci daňové kontroly prováděl dokazování ohledně naplnění podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH, v jehož rámci hodnotil také důkazy předložené žalobkyní, kterou se svým hodnocením seznámil. Závěr o nenaplnění těchto podmínek podložil dostatečnými důkazy. Také žalovaný ji seznámil se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a se svým odlišným právním názorem, takže nebyla zkrácena na svých procesních právech.

[3] K takovému zkrácení nedošlo ani neprovedením výsledku žalobkyní navrhovaného svědka, neboť tento svědek byl jak statutárním orgánem žalobkyně, tak jejího dodavatele, a proto by jeho svědecká výpověď v projednávané věci nemohla být relevantním důkazem. Pochybením nebylo ani to, že postup k odstranění pochybností trval déle než daňová kontrola, neboť se nejednalo o důsledek libovůle, ale o důsledek jednotlivých událostí v rámci daňového řízení, které správce daně nemohl ovlivnit; oba postupy nadto trvaly poměrně krátkou dobu. Námitku nezákonnosti daňové kontroly žalovaný vypořádal dostatečně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] ENERGO-MARKET za dodání solárních elektráren odvedla DPH, je proto nelogické, aby byl stěžovatelce současně odepřen odpočet DPH. Po odepření odpočtu DPH stěžovatelce nadto ENERGO-MARKET neúspěšně požádala o vrácení DPH, stát tudíž vybral daň a odmítl ji následně vydat.

[6] V daňovém řízení předložila dostatečné důkazy prokazující oprávněnost odpočtu DPH. Při přechodu z postupu pro odstranění pochybností na daňovou kontrolu měla být náležitě poučena, proč je správce daně nepovažoval za dostatečné. Tyto důkazní prostředky měl zhodnotit jednotlivě. Nelze se spokojit s tím, že byly stěžovatelce sděleny pouze podstatné výhrady.

[7] Daňové orgány postupovaly v rozporu se zásadou *in dubio mitius*, v důsledku čehož zaujaly výklad zákona rozporný s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Naplněny a odůvodněny nebyly ani podmínky pro odepření odpočtu DPH z důvodu zneužití práva, jak jsou formulovány v judikatuře Soudního dvora Evropské unie (dále „SD EU“) a Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“).

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka uplatnila několik námitek, které jsou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustné, neboť je neuplatnila v řízení před městským soudem ani v odvolacím řízení; nadto se jedná o námitky nedůvodné. K námitce nezákonnosti přechodu z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku a svého rozhodnutí. Kasační stížnost proto navrhl zamítnout.

pokračování

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] V první kasační námitce stěžovatelka poukazuje na to, že ENERGO-MARKET řádně odvedla DPH, a proto považuje za nelogické, že jí nebyl přiznán odpočet na DPH. Po prostudování soudního spisu NSS dospěl k závěru, že tuto námitku stěžovatelka vznesla poprvé teprve v kasační stížnosti, a proto je nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Toto ustanovení „zajišťuje, aby výhrady účastníků řízení proti (zde) pravomocnému správnímu rozhodnutí byly pořadem práva nejprve projednány krajskými soudy, přičemž Nejvyšší správní soud přezkoumá již pouze zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jim byly v žalobách předestřeny (promítly-li se, pochopitelně, do námitek kasačních). (...) Po účastnících předcházejícího žalobního řízení (z logiky věci je zřejmé, že musí jít pouze o účastníky aktivně legitimované) lze jistě spravedlivě požadovat, aby na principu vigilanti bus iura postupovali v řízení shora popsaným způsobem s tím, že v případě, kdy tak neučiní, ponесou (z hlediska možnosti uplatnění procesní argumentace v dalším stupni) případně nepříznivé důsledky.“ (rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, č. 1743/2009 Sb. NSS)

[12] Totéž platí o námitkách, že daňové orgány postupovaly v rozporu se zásadou *in dubio mitius* a že v projednávaném případě nebyly naplněny judikaturou definované podmínky pro odepření odpočtu DPH z důvodu zneužití práva, resp. účasti na podvodu. Žádnou z těchto námitek stěžovatelka v řízení před městským soudem nevznesla. Námitky se nadto zcela mýjí s důvody rozhodnutí daňových orgánů. Uplatnění zásady *in dubio mitius* totiž přichází v úvahu tehdy, existuje-li vícero rovnocenných výkladů veřejnoprávní normy (srov. bod 20 rozsudku NSS ze dne 2. 12. 2015, č. j. 6 As 167/2015 - 37, č. 3358/2016 Sb. NSS). O takovou situaci se však v projednávaném případě nejednalo, neboť u žádného z aplikovaných ustanovení nevyvstala výkladová nejasnost – daňové orgány pouze posuzovaly, zda došlo k naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání odpočtu DPH či nikoliv. Právě pro nenaplnění těchto podmínek pak byl odpočet DPH stěžovatelce odepřen, nikoliv pro zneužití práva či účasti na podvodu, a proto je nepřiléhavý odkaz na jí uváděnou judikaturu NSS a SD EU, neboť odepření odpočtu DPH pro zneužití práva či účast na podvodu přichází v úvahu teprve tehdy, jsou-li hmotněprávní podmínky pro uznání odpočtu DPH naplněny.

[13] Projednatelná je proto pouze námitka, že správce daně při přechodu z postupu k odstranění pochybností k daňové kontrole nezhodnotil jednotlivě všechny důkazní prostředky předložené stěžovatelkou. Postup k odstranění pochybností je upraven v § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle jeho odst. 2 [n]edošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Podle odst. 3 téhož ustanovení [p]okud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně. (podržení doplněno NSS)

[14] Postup k odstranění pochybností tedy může být ukončen buď stanovením daně, anebo zahájením daňové kontroly. Pokud má být postup k odstranění pochybností ukončen zahájením daňové kontroly, je třeba dodržet obecné požadavky na zahájení daňové kontroly podle § 85 až § 88 daňového řádu, tj. zahájit ji jakýmkoli prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, písemným či ústním, který materiálně naplní tři zákonem předepsané náležitosti: je při něm vymezen (a) předmět a (b) rozsah daňové kontroly a (c) správce daně při něm současně začne provádět konkrétní kontrolní úkony (např. kladení otázek daňovému subjektu nebo též sdělení, které podklady bude správce daně od daňového subjektu požadovat). Zahájit ji však lze podle § 90 odst. 3 daňového řádu toliko v rozsahu důvodů představujících pochybnosti, jež i navzdory předcházejícímu postupu k odstranění pochybností přetrvávají (rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015 - 29). Smyslem postupu k odstranění pochybností je neprodlené a bezprostřední zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, k rozsáhlejšímu a administrativně náročnějšímu dokazování slouží případná navazující daňová kontrola (rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, č. 3091/2014 Sb. NSS, a ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, č. 2729/2013 Sb. NSS).

[15] Daňový řád po správci daně nepožaduje, aby při ukončení postupu k odstranění pochybností a přechodu k daňové kontrole jednotlivě hodnotil všechny důkazní prostředky předložené daňovým subjektem během tohoto postupu. Požaduje po něm pouze to, aby vylíčil, v čem spočívají přetrvávající pochybnosti, a v odpovídajícím rozsahu zahájil daňovou kontrolu. Pokud tedy v projednávaném případě správce daně při přechodu z postupu k odstranění pochybností k daňové kontrole jednotlivě nezhodnotil všechny důkazní prostředky předložené stěžovatelkou, nepostupoval v rozporu se zákonem. Námitku tudíž NSS neshledal důvodnou.

[16] NSS dodává, že stěžovatelka v kasační stížnosti nebrojí proti tomu, jakým způsobem správce daně formuloval přetrvávající pochybnosti, či proti vymezení rozsahu navazující daňové kontroly, a proto se k těmto otázkám NSS nevyjadřuje, neboť není oprávněn ani povinen za stěžovatelku domýšlet argumentaci (viz rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2019, č. j. 7 As 400/2018 - 105, a judikaturu tam citovanou).

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[18] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Zalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 29. ledna 2020

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu