



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. et Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **METALCHEM, s.r.o., IČO: 02256207**
sídlem Ve Stromkách 371, 252 50 Vestec

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2021, č. j. 1090/21/5300-22441-711776,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou a doručenou soudu dne 17. 2. 2021, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí - dodatečný platební

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

výměr - Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „FÚSK“) ze dne 26. 9. 2019, č. j. 4483129/19/2102-52521-209395 na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2017 (dále jen „zdaňovací období“), jímž byla žalobkyni doměřena daň ve výši 16 800 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně ve výši 3 360 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr“).

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve konstatoval, že Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, územní pracoviště Náchod (dále jen „kontrolní orgán“) na základě daňové kontroly na DPH za výše uvedené zdaňovací období zahájené dne 20. 3. 2018 dospěl k závěru, že žalobkyně byla v případě přijatého zdanitelného plnění od společnosti Edificio Solutions s.r.o. (dále jen „Edificio“) součástí obchodního řetězce stíženého podvodem na DPH. Proto byl nárok žalobkyně na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění (reklamní služba poskytovaná prostřednictvím motoristického sportu) od společnosti Edificio posouzen kontrolním orgánem jako neoprávněný, protože žalobkyně věděla nebo minimálně vědět měla a mohla, že se účastní plnění, která byla zasažena podvodem na DPH. Na základě výsledku daňové kontroly vydal FÚSK výše uvedený dodatečný platební výměr na DPH, proti kterému se žalobkyně odvolala, neboť podle jejího názoru se kontrolnímu orgánu nepodařilo prokázat její účast na podvodném jednání.
3. Dále žalovaný uvedl, že podstatou posuzované věci je otázka, zda žalobkyně u přijatého zdanitelného plnění od společnosti Edificio splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Neztotožnil se však s právním názorem správce daně o neoprávněnosti nároku na odpočet daně z důvodu vědomosti žalobkyně o účasti na plnění stížených podvodem na DPH. Ze spisového materiálu totiž není zřejmé, zda vůbec došlo ke splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, když případná vědomá účast na podvodu na DPH (jako sekundární důvod pro odepření nároku na odpočet daně) se posuzuje až druhotně, jak plyne z již konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) představované konkrétními rozsudky NSS (jejichž výčet připojil), podle které *„k posouzení existence daňového podvodu dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně“*. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala, že přijala zdanitelné plnění od společnosti Edificio deklarované na daňovém dokladu č. 171100144 jako dodavatel, a neprokázala ani rozsah tohoto plnění, ani svou dobrou víru v to, že toto plnění bylo uskutečněno touto společností ve sjednaném rozsahu. Závěr kontrolního orgánu o účasti žalobkyně na podvodu na DPH tak byl předčasný a odvolací námitka žalobkyně se stala bezpředmětnou a pro nadbytečnost není třeba, aby se jí žalovaný dále zabýval.

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

4. Žalobkyně v žalobě nejprve popsala, že podniká v oblasti úpravy povrchů kovových součástek, které se používají v autosportu. Aby vešla do povědomí široké klientely tuzemské i zahraniční, je nucena nabízet své služby i prostřednictvím vhodné reklamy. Pro prezentaci své firmy a loga využila společnost Edificio poskytující reklamu, na kterou získala kontakt od L. E., jenž se pohybuje v motosportu desítky let, vlastní mototým, který budoval, aktivně se účastnil motokrosových závodů v ČR i zahraničí a díky svým úspěchům je v rámci sportovní veřejnosti dobře znám. V ročnících 2016 a 2017, podrobených daňové kontrole, dosáhl tým i při zranění profesionálního jezdce a

vicemistra světa P. M. (dále jen „jezdec P. M.“), úspěchů, které se odrazilily i v ceně za reklamu, která je stanovena podle velikosti a umístění loga žadatelů o reklamu, tedy i loga žalobkyně. Dále žalobkyně uvedla, že jezdec P. M. na každou sezónu uzavírá smlouvu o reprezentaci s Autoklubem ČR, za což je mu poskytnut příspěvek ve výši cca 50 000 – 60 000 Kč, který je odvislý od počtu dosažených bodů v seriálu. Příspěvek pokryje maximálně cenu pneumatik na sezónu. Následně si musí zakoupit licenci profesionálního jezdce pro soutěže EMX, která je přenosná i pro závody MM ČR. Jmenovaný je pracovně registrován u korporace OPHIR na pozici opraváře a od zaměstnavatele L. E. má doložku volné účasti na závodech a trénincích, který mu rovněž zprostředkoval kontakt na korporace Spencra a Edifia, které se zavázaly, že materiálně zajistí celý seriál EXM a MM ČR s tím, že v rámci reprezentace ČR bude prezentovat loga firem. V kontrolovaných ročnících to fungovalo tak, že Spencer a Edifio profinancovaly celou sezónu 2015, 2016 a 2017 a profesionální jezdec splnil svůj závazek ze smlouvy, což v rámci prováděné daňové kontroly potvrdil i správce daně. Smluvní strany Spencer a Edifio smluvní závazek k objednatelům reklamy splnily beze zbytku, neboť reklama byla prezentovaná na závodech (vybraných) EMX, MM ČR a společenských akcích (závěrečné vyhodnocení sezóny na závěr roku) a navíc byla reklama prezentována i na mezinárodních závodech - mezinárodním mistrovství Slovenska. Objednatelé reklamy splnily svůj závazek a poskytnutou službu uhradily.

5. Ohledně dodatečného platebního výměru vydaného KÚSK , jehož zrušení se žalobkyně rovněž domáhá, namítla, že kontrolní orgán po nadstandardní kontrole nejprve konstatoval „prokažte, neprokázal jste“ a až po provedených výsledích dalších účastníků (profesionálního jezdce a profesionálních fotografů) byl nucen konstatovat, že předmět smlouvy o reklamě byl splněn tak, jak byl deklarován v předmětu smlouvy. Po tomto konstatování nasměroval kontrolní činnost na zapojení žalobkyně do podvodného řetězce, kdy nebyla do státního rozpočtu odvedena DPH. Tedy kontrolní činnost nasměroval na konečný článek uměle vytvořeného řetězce a dodatečnými platebními výměry doměřil daň, kterou měl odvést poskytovatel reklamy.
6. Dále žalobkyně uvedla, že opakovaně odmítá závěry kontrolního orgánu i žalovaného, neboť zcela rezignovali na objektivní přístup při hodnocení pokladového materiálu, který byl získán v průběhu daňové kontroly u žalobkyně, neboť stejný kontrolní orgán i žalovaný učinili dva rozdílné závěry u korporací se stejnou nebo obdobnou majetkovou strukturou. Prvý u společnosti BENE-CHEM s.r.o., u které bylo konstatováno, že kontrolovaná osoba neprokázala oprávněnost poskytnutých zdanitelných plnění od poskytovatele reklamy, a druhý u žalobkyně, že věděla nebo mohla vědět, že je zapojena v podvodném řetězci, kdy nebyla do státního rozpočtu odvedena DPH. Došlo tak k nedodržení základní zásady rovného přístupu. Tedy stejné materiály získané kontrolou a předkládané daňovými subjekty byly odlišně hodnoceny.
7. Žalobkyně uzavřela, že sporuje závěr celého daňového řízení, který učinil kontrolní orgány a který žalovaný potvrdil, neboť kontrolní orgán bez jakéhokoli dokazování konstatoval, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že je zapojena do podvodného jednání. Kontrolní orgán nehodnotil, že poskytovatel reklamy byl důvěryhodným daňovým subjektem – registrován účel, byl plátcem daně, nebyl daňovým dlužníkem, služby poskytoval transparentně apod. V žádném případě nebylo vedeno dokazování, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že vstupuje do podvodného řetězce. Daňové

řízení tak bylo vedeno neobjektivně s cílem nějakou metodiku napasovat na kontrolovaný subjekt, čemuž byla kontrolní činnost podřízena, bez snahy zjistit objektivní stav věci, nebyly provedeny veškeré úkony (kontrola u poskytovatele reklamy, výslechy sob, které uzavíraly obchodní případy, výslech jednatele korporace, apod.), byť byly navrhovány.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný v podrobném vyjádření k žalobě nejprve popsal dosavadní průběh daňového řízení. Následně uvedl, že se žalobní námitky míjejí s právním názorem, který v napadeném rozhodnutí vyslovil. Žalobkyně zcela pomíjí, že napadené rozhodnutí je vystavěno na tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala, že nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od společnosti Edifio uplatnila v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. V napadeném rozhodnutí byla žalobkyně zpravena o změně právního náhledu. Žalovaný rovněž žalobkyni sdělil, že k posouzení existence podvodu na DPH dochází až tehdy, jsou-li naplněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně. Žalovaný po provedeném dokazování vyhodnotil, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění od společnosti Edifio uplatnila v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. U deklarovaného dodavatele společnosti Edifio nebylo možné ověřit, zda žalobkyni skutečně poskytla reklamní službu a jaký byl rozsah této služby. Ani svědecké výpovědi převzaté z jiných daňových řízení (svědků L. E., P. M., M. J. a R. L.) nepotvrdily, že dodavatelem reklamy byla společnost Edifio. Daňový doklad č. 171100144, který předložila žalobkyně k unesení primárního důkazního břemene, neobsahuje předmět a rozsah plnění jako povinnou náležitost daňového dokladu dle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH. Tyto údaje pak nejsou uvedeny ani na zálohové faktuře č. 17071, na kterou daňový doklad č. 171100144 výslovně odkazuje. Žalobkyni tak ze zálohové faktury č. 17071 a sporného daňového dokladu č. 171100144 nemohlo být zřejmé, za co vlastně platí, tj. kdy konkrétně byla reklamní služba poskytnuta, v jakém rozsahu, místě a času. Bližší specifikace předmětu a rozsahu plnění není uvedena ani v žalobkyní předložené Smlouvě o zajištění propagace prostřednictvím motoristického sportu uzavřené se společností Edifio dne 5. 1. 2017. Z provedeného dokazování navíc není zřejmé, zda logo žalobkyně bylo ve zdaňovacím období srpen 2017 vůbec prezentováno na nějakém motokrosovém závodě. Vzhledem ke zranění závodního jezdce P. M. navíc prokazatelně byly reklamní služby poskytovány v menším rozsahu, než bylo (obecně) ujednáno. V rozporu se smluvními ujednáními navíc nebyly prezentovány povolené předměty činnosti žalobkyně (bod 35 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně byla se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a zejména s odlišným právním názorem seznámena písemností č. j. 46782/20/5300-22441-711776 ze dne 11. 12. 2020, na kterou však nijak nereagovala.
9. Žalovaný tak sice odvolání žalobkyně zamítl a potvrdil dodatečný platební výměr správce daně, ale z jiného důvodu (neprokázání rozsahu a toho, že jí plnění poskytl plátce deklarovaný na daňovém dokladu) než zkonstatoval správce daně (existence podvodu na DPH a účasti žalobkyně na něm). Odvolací daňové řízení je přitom konstruováno na apelačním principu, tj. na možnosti odstranit vady řízení v rámci odvolacího řízení. Odvolací orgán byl oprávněn napravit vady řízení způsobené správcem daně a opravit jeho nesprávný právní názor. V souladu s apelačním principem

zvolil žalovaný postup vyplývající z § 115 odst. 2 daňového řádu, přičemž k tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 1. 3. 2017, čj. 6 Afs 9/2017-29, z něhož se podává, že účelem § 115 odst. 2 daňového řádu je zabránit vydání překvapivého rozhodnutí. Z důvodu změny právní kvalifikace žalovaný postupoval právě tímto způsobem, na který daňový řád pamatuje v § 115 odst. 2. Žalobkyně však nevyužila svého práva zareagovat na nové právní závěry odvolacího orgánu a nepokusila se je vyvrátit. Žalobkyně se ke změně právního názoru v rámci odvolacího řízení v žalobě nijak nevyjadřuje a setrvává na své argumentaci k podvodu na DPH, který však již nebyl důvodem pravomocného stanovení daně.

10. K výše uvedenému žalovaný doplnil, že si je vědom skutečnosti, že podmínka prokázání, že plnění uskutečnil dodavatel uvedený na dokladu, byla předložena k rozšířenému senátu NSS (viz sp. zn. 1 Afs 334/2017), jenž v této věci položil předběžné otázky k Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr EU“) (viz věc C-154/20). Tyto doposud nebyly Soudním dvorem EU zodpovězeny (pozn. soudu: v době rozhodování soudu již Soudní dvůr EU na položené otázky odpověděl v rozsudku ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, NSS pak navázal svým rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208). Zároveň žalovaný dodává, že je mu známo rovněž recentní usnesení Soudního dvora EU ve věci C-610/19 *Vikingo Fővállalkozó*, v němž Soudní dvůr EU uvedl, že v zásadě nelze odepřít nárok na odpočet daně osobě povinné k dani v případě, pokud daňové doklady nelze považovat za věrohodné z důvodu, že vystavitel těchto dokladů (tj. dodavatel plnění) nedisponoval potřebnými zdroji k uskutečnění plnění a ve skutečnosti bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani, jejíž totožnost nebyla určena.
11. Žalovaný však má za to, že posuzovaný případ se od případu řešeného v rozšířeném senátu NSS i v usnesení ve věci C-610/19 *Vikingo Fővállalkozó* liší, neboť pochybnosti i oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění (reklamní služba poskytovaná prostřednictvím motoristického sportu) od společnosti Edificio nebyly založeny pouze na osobě dodavatele předmětného plnění, ale také na rozsahu předmětu plnění. V takovém případě tudíž výše uvedené závěry nelze aplikovat. Pokud tedy žalobkyně neodstranila pochybnosti o výše uvedeném (tj. nejen o dodavateli, ale též o rozsahu předmětu plnění), potom dle žalovaného nezbyvá, než nárok na odpočet daně odepřít. Uvedené rozlišení situací (tj. jsou-li důvodné pochybnosti o více skutečnostech než jen o dodavateli plnění) přitom reflektuje i tuzemská judikatura. Žalovaný k tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2019 čj. 6 Afs 305/2018-43, v němž NSS mj. konstatoval, že „...*Podstatné ovšem je, že stěžovatelce nebyl nárok na odpočet odepřen pouze z důvodu neprokázání konkrétní osoby dodavatele.*“
12. Že uvedený závěr vyplývající z rozsudku NSS není ojedinělý, lze podle žalovaného demonstrovat i na dalších rozhodnutích NSS. Např. rozsudek ze dne 13. 8. 2020, čj. 7 Afs 194/2019-43 ohledně neprokázání nejenom osoby dodavatele, *ale i dalších okolností rozhodných pro uznání nároku na odpočet daně – zejména neprokázání rozsahu fakturovaných služeb a způsobu jejich faktického realizování.* Obdobně přitom NSS judikoval i v dalším případě (viz bod 21 v rozsudku ze dne 7. 10. 2020 čj. 7 Afs 79/2019-24). Závěrem je dle žalovaného rovněž možno odkázat na rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 6. 2020, č. j. 31 Af 23/2018-124, a ze dne 22. 7. 2020, č. j. 31 Af 40/2018 – 205), v nichž soud uvedl, že „*odvolací orgán při svém závěru nevycházel z*

jednotlivých skutečností, ale hodnotil je v jejich souhrnu. Není žádný důvod k předpokladu, že by na podporu závěru, že uvedené osoby nebyly skutečnými dodavateli zboží, měla samostatně obstát každá jednotlivá dílčí v rámci daňové kontroly zjištěná skutečnost. Naopak pouze v souhrnu všech zjištění lze činit relevantní závěry a přesně takto správce daně a odvolací orgán postupovali.“

13. V daném případě žalovaný vycházel právě z komplexu svých zjištění bez fixace pouze na podmínku dodavatele uvedeného na daňovém dokladu. Na základě shora uvedeného má proto žalovaný za to, že postupoval v posuzované věci správně. K této problematice žalovaný připomíná i existenci výjimky pro malé podniky danou čl. 282 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“), kdy Česká republika využila čl. 287 Směrnice a zavedla institut plátce a provedla tak diferenciaci osob povinných k dani (diferenciace dle obratu), kdy plná práva a povinnosti ze Směrnice a zákona o DPH (včetně nároku na odpočet daně) dopadají pouze na osoby s postavením plátce. Z tohoto důvodu je třeba znát osobu dodavatele, aby mohlo být ověřeno nejenom to, že se jedná o osobu povinnou k dani, nýbrž i to, že se jedná o plátce a může si tak nárokovat odpočet daně. I z tohoto pohledu je tedy zřejmé, že judikaturu Soudního dvora EU, tj. případ C-610/19 Vikingo Fővállalkozó a závěry z něj vyvěrající nelze bez dalšího paušalizovat.
14. Žalovaný pak souhrnně k žalobním námitkám, o nichž uvedl, že se míjejí s právní argumentací vyslovenou žalovaným, rovněž poukázal na to, že dle rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, je *„žalobce povinen vyličit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti“*. K reakci na obecné a nekonkrétní námitky se vyjádřil i NSS v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, bod 32. Úkolem soudu není aktivně vyhledávat důvody pro vyhovění žalobě; takový postup by naopak znamenal porušení zásady rovnosti účastníků řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2013, čj. 9 Afs 35/2012-42).
15. Podle žalovaného podala žalobkyně stručnou žalobu, aniž by v ní vymezila konkrétní žalobní body a podrobněji vyličila pouze způsob svého podnikání. Přitom formulace obsahu žalobních bodů a jejich odůvodnění předurčuje obsah rozhodnutí správního soudu. Úspěch v žalobní věci a rozsah žalobního přezkumu je předurčován tím, jak kvalitně je schopen žalobce odůvodnit jím uplatněné námitky. Úkolem správního soudu je pak přezkoumávat konkrétní kroky, na něž žalobce v žalobě poukáže a které specifikuje. V této věci uplatněné žalobní námitky se vyznačují značnou mírou obecnosti tvrzení bez náležité a především relevantní proti argumentace ve vztahu k učiněným závěrům žalovaného, jehož rozhodnutí je napadeno žalobou. Z výše předestřených důvodů není možné ani důvodné na žalobní důvody adekvátně reagovat, a žalovaný proto odkazuje na text žalobou napadeného rozhodnutí jako na součást svého vyjádření k žalobě včetně předloženého spisového materiálu.
16. Závěrem žalovaný zopakoval, že se žalobkyně mýjí s relevantními důvody pro podání žaloby v tom ohledu, že opakuje neúspěšné odvolací námitky proti rozhodnutí správce daně, jenž hodnotil skutkový stav odlišně od žalovaného, proto její žalobní argumentace nemůže být úspěšná. Žalovaný totiž právě na základě odvolání změnil hodnocení skutkové situace a dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní

břemeno a neprokázala, že nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od obchodní společnosti Edifio uplatnila v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH (tj. neprokázala, kdo reklamní služby fakticky poskytl, kdy konkrétně byla reklamní služba poskytnuta, v jakém rozsahu, místě a času), a odůvodnil tak doměření daně žalobkyni jinými okolnostmi, na což žalobkyni upozornil. Není tedy zřejmé, proč žalobkyně nadále opakuje svoji polemiku s rozhodnutím správce daně, které bylo vystavěno na daňovém podvodu a účasti žalobkyně na něm a které bylo rozhodnutím žalovaného překonáno (k tomu srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 8. 2. 2018, čj. 4 Afs 175/2017-40, bod 28).

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

17. Soud předně konstatuje, že ze správního spisu vyplývají skutkové okolnosti podrobně popsané žalovaným ve vyjádření k žalobě (body 8 až 11). Pro posouzení věci je z hlediska soudu podstatné to, že žalovaný napadeným rozhodnutím přehodnotil právní názor správce daně a neuznání nároku na odpočet daně odůvodnil nikoli účastí žalobkyně na podvodných jednáních, nýbrž tím, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od společnosti Edifio uplatnila v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, a odůvodnil tak doměření daně žalobkyni jinými okolnostmi.
18. Soud proto jen stručně rekapituluje skutkový stav vycházející z obsahu správního spisu: Dne 20. 3. 2018 zahájil kontrolní orgán u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období srpen 2017, na jejímž základě dospěl k závěru, že žalobkyně byla v případě přijatého zdanitelného plnění od společnosti Edifio součástí obchodního řetězce stíženého podvodem na DPH. Nárok na odpočet daně proto posoudil jako neoprávněný, protože žalobkyně věděla nebo minimálně vědět měla a mohla, že se účastnila plnění, která byla zasažena podvodem na DPH. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobkyní projednána dne 18. 9. 2019 a jejím podepsáním byla dle § 88 odst. 4 daňového řádu ukončena. KÚSK následně vydal dodatečný platební výměr na DPH, proti kterému se žalobkyně odvolala. V odvolání žalobkyně nejprve poskytla vzhled do problematiky motosportu, dále argumentovala výčtem judikátů správních soudů zejména NSS vztahujících se k případům prokazování deklarovaných výdajů a prokázání nároku na odpočet, zapojení do podvodných řetězců, účasti na podvodných jednáních a nespolehlivého plátce a v tomto ohledu i odbornou literaturou. Dále mj. konstatovala, že v rámci daňové kontroly předložila veškeré evidence a listinné materiály, které měla k dispozici s tím, že při jejich obstarávání byla nucena spolupracovat s Ladislavem Exnerem, který byl jakýmsi spojovatelem mezi poskytovatelem reklamy a jejím objednatelem. Následně provedla výčet dokladů předložených v rámci daňové kontroly a shrnula, že se správce daně po celou dobu kontroly snažil zapojit ji do pomyslného karuselového podvodu jako jedné z jeho článků, což se projevilo tím, že na základě nepřímých důkazů – podezřelých okolností učinil závěr o zapojení žalobkyně v karuselovém podvodném řetězci, kdy společnost Edifio neodvedla DPH. Závěrem uvedla, že správce daně nečinil kroky k tomu, aby daň vybral u toho článku řetězce, který daň nedovedl.
19. V rámci odvolacího řízení byla žalobkyně (jak již zmínil žalovaný ve vyjádření k žalobě) dle § 115 odst. 2 daňového řádu dne 11. 12. 2020 seznámena se skutkovými zjištěními i s odlišným právním náhledem žalovaného na důvod odepření nároku na odpočet daně, a bylo jí umožněno se k tomu vyjádřit. V seznámení žalovaný provedl

shrnutí skutkového stavu tak, jak byl zjištěn prvostupňovým správcem daně, popsal právní základ případu prostřednictvím hojných odkazů na judikaturu NSS a předestřel vlastní (rozdílné) právní posouzení daného případu. Této možnosti žalobkyně nevyužila a na výzvu nijak nereagovala.

20. Žalovaný následně odvolání žalobkyně zamítl žalobou napadeným rozhodnutím, jímž dodatečný platební výměr potvrdil z důvodů popsanych v bodech 2 a 3.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

21. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
22. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
23. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobkyně na výzvu podle § 51 odst. 1 s. ř. s. ve lhůtě dvou týdnů nesdělila, že trvá na konání jednání, a žalovaný s tímto postupem soudu výslovně souhlasil. Jednání nebylo třeba nařizovat ani za účelem dokazování, jelikož soud nepokládal za potřebné provádět důkazy nad rámec toho, co plyne ze správního spisu, žádné další důkazní návrhy uplatněny nebyly. Vady, k nimž by byl soud povinen přihlídnout z úřední povinnosti, nebyly shledány.

Posouzení žalobních bodů

24. Soud na úvod konstatuje (shodně se žalovaným), že žalobkyně v žalobě rezignovala na jakoukoliv argumentaci vztahující se k odůvodnění napadeného rozhodnutí a pouze zopakovala odvolací námitky, aniž by uvedla, v čem bylo odůvodnění žalovaného nezákonné. Žalobkyně sice mohla zopakovat argumentaci obsaženou v odvolání, v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je však vždy třeba výslovně uvést, jaké konkrétní závěry odvolacího správního orgánu pokládá žalobce za nedostatečné či nesprávné. Neučiní-li tak, je krajský soud oprávněn zabývat se posouzením zákonnosti žalobou napadeného správního rozhodnutí toliko v obecné rovině (srov. analogicky rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2021, čj. 6 Ads 385/2020-48). Soud ve shodě se žalovaným připomíná závěry rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, podle kterých není na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebral by funkci žalobcova advokáta.
25. V nyní projednávané věci žalobkyně v žalobě popsala svou podnikatelskou činnost a následně namítla, že správní orgány postupovaly a rozhodly neobjektivně vedeny snahou žalobkyni odpočet na dani neuznat. Na konkrétní tvrzení žalovaného o změně právního nahlížení však žalobkyně v podstatě nereagovala. Omezila se pouze na konstatování, že sporuje závěr celého daňového řízení, které provedl kontrolní orgán a potvrdil žalovaný. Své výtky tak z valné části směřovala jen do výsledku daňové kontroly a závěru o zapojení do podvodného řetězce, navzdory tomu, že žalovaný tento právní závěr překvalifikoval ve vlastní závěr, podle kterého nebylo na základě provedeného dokazování (svědeckými výpověďmi) na jisto postaveno, že dodavatelem

reklamy byla společnost Edifio, která (ani její jednatelka) nebyla svědkům známa, a u této společnosti ani nelze ověřit, zda žalobkyni skutečně poskytla reklamní službu a jaký byl její rozsah. Žalobkyně ani neprokázala, že by společnosti Edifio v souladu se Smlouvou o zajištění propagace prostřednictvím motoristického sportu uzavřenou s ní dne 5. 1. 2017 (dále jen „Smlouva“) předala podklady pro zhotovení reklamních materiálů. Žalovaný neměl ani za prokázaný rozsah deklarovaných plnění, neboť daňový doklad č. 171100144 ani zálohová faktura č. 17071 rozsah plnění neobsahují, i když je povinnou náležitostí daňového dokladu (podrobněji viz rekapitulace v odstavcích 3 a 8 tohoto rozsudku). Žalovaný proto dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od společnosti Edifio uplatnila v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH.

26. Hodnotící závěr žalovaného tudíž nebyl vůbec založen na tom, že by se žalobkyně účastnila podvodného řetězce (což autor žaloby zcela přehlíží). Soud proto zcela souhlasí s žalovaným, že žalobní námitky se zcela míjejí s obsahem odůvodnění napadeného rozhodnutí. Za situace, kdy žalobkyně ničeho nenamítala ke skutkovým zjištěním zejména ohledně závěrů žalovaného o daňovém dokladu č. 171100144, ani nijak nebrojila proti přehodnocujícímu právnímu závěru, jímž žalovaný odmítl právní názor správce daně o účasti žalobkyně na podvodném jednání a konstatoval, že důvodem nepřiznání nároku na odpočet je to, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno (neprokázala přijetí zdanitelného plnění), považuje soud tyto závěry za dostačující a v celém rozsahu na ně odkazuje.
27. Jelikož v žalobě absentuje opoziční stanovisko žalobkyně ke skutkovým zjištěním (nikterak je nerozporuje) a přehodnocujícímu právnímu závěru žalovaného a žaloba je v tomto ohledu nekonkrétní, neboť pouze opakuje obdobnou argumentaci jako v odvolání, soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Připomíná při tom již shora zmíněné závěry rozsudku NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, podle nichž *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej, není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty.“*
28. Ohledně napadeného rozhodnutí pak soud pouze stručně konstatuje, že v soudním přezkumu obstálo, neboť z jeho odůvodnění je seznatelné, z jakého skutkového stavu (žalobkyní nikterak nezpochybněného) žalovaný vycházel, které zjištěné skutečnosti (ve spojení s těmi, které již zjistil kontrolní orgán a KÚSK) vzal za podklad svého rozhodnutí a jaké právní závěry ze zjištěného skutkového stavu vyvodil. Za tohoto stavu se soud s napadeným rozhodnutím žalovaného ztotožňuje a žalobu v rozsahu vymezeného soudního přezkumu považuje za nedůvodnou.
29. Pokud jde o žalobní námitku o nejednotnosti postupu daňových orgánů ve věci společnosti BENE-CHEM a ve věci žalobkyně, soud uvádí, že tuto žalobní námitku žalobkyně opět upíná k závěru správce daně o účasti žalobkyně na jednáních stížených podvodem na DPH, kterýžto závěr však žalovaný do svého rozhodnutí nepřevzal, tudíž jde o námitku bezpředmětnou.
30. K argumentaci žalovaného recentní rozhodovací praxí Soudního dvora EU a NSS k podmínce prokázání, že plnění uskutečnil dodavatel uvedený na dokladu, již

žalovaný nad rámec zmínil ve vyjádření k žalobě, soud uvádí, že si jí je rovněž vědom a souhlasí se žalovaným, že v dané věci není přílehavá, neboť pochybnosti daňových orgánů nebyly založeny jen na osobě dodavatele, ale také na rozsahu předmětu plnění.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

31. Soud tak uzavírá, že napadené rozhodnutí není z hlediska uplatněné žalobní argumentace nezákonné. Na základě shora uvedeného proto soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
32. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, tomu žádné náklady nad rámec běžného výkonu činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha, 31. března 2022

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu

