



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila a soudců Faisala Husseiniho a Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **Automotive projects s.r.o.**, se sídlem Kamenný Újezd 236, Kamenný Újezd, zastoupena Mgr. Petrem Sikorou, advokátem se sídlem Fügnerovo náměstí 1808/3, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2021, č. j. 34546/21/5300-22444-713021, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 3. 5. 2022, č. j. 57 Af 27/2021-39,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V přezkoumávané věci jde o to, zda daňové orgány doměřily žalobkyni správně daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období září 2017 a prosinec 2017.

[2] Dodatečným platebním výměrem z 8. 12. 2020, č. j. 2049750/20/2312-50522-401442, doměřil Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni DPH za zdaňovací období září roku 2017 ve výši 130 200 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 26 040 Kč. Dodatečným platebním výměrem z 8. 12. 2020, č. j. 2054310/20/2312-50522-401442, doměřil správce daně žalobkyni DPH za zdaňovací období prosinec roku 2017 ve výši 173 600 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále

z doměřené daně ve výši 34 720 Kč. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný zamítl rozhodnutím z 16. 9. 2021, č. j. 34546/21/5300-22444-713021 (dále jen „napadené rozhodnutí“), tímto rozhodnutím také dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Daňové orgány přitom dospěly k závěru, že DPH bylo třeba vyměřit v uvedené výši a právě za zmíněná zdaňovací období, na základě toho, že dne 6. 2. 2017 uzavřela žalobkyně se společností C. E. B., a.s. (dále jen „C. E. B.“), smlouvu o pronájmu reklamního prostoru a zprostředkování propagace C. E. B. v automobilovém sportu. Smlouva nabyla platnosti a účinnosti jejím podpisem oběma smluvními stranami a měla skončit vyčerpáním dohodnutého plnění, nejpozději dne 31. 12. 2017. Přitom žalobkyně vystavila dne 6. 2. 2017 doklad č. 170100001 (dále jen „faktura“), kterým společnosti C. E. B. fakturovala částku ve výši 3 500 000 Kč za smluvené plnění. Žalobkyně od C. E. B. na fakturu přijala na svůj bankovní účet dne 17. 2. 2017 úplatu ve výši 1 000 000 Kč a dne 19. 9. 2017 úplatu ve výši 750 000 Kč. Plátcem DPH se žalobkyně stala na základě rozhodnutí správce daně ze 6. 3. 2017, č. j. 371070/17/2312-00510-403208, ode dne 1. 4. 2017. Správce daně poté výzvami z 14. 5. 2020, č. j. 1061032/20/2312-50522-401442 a č. j. 1063482/20/2312-50522-401442 vyzval žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání za shora uvedená zdaňovací období. Žalobkyně na tyto výzvy reagovala přípisem, jímž správci daně sdělila nesouhlas s podáním dodatečných daňových přiznání, což správce daně posoudil jako dodatečná daňová přiznání ve výši tvrzené daně 0 Kč. Výzvami k odstranění pochybností ze dne 9. 7. 2020, č. j. 1420663/20/2312-50522-401442 a č. j. 1421647/20/2312-50522-401442, ve smyslu § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, měl správce daně zahájit vůči žalobkyni postup k odstranění pochybností a následně vydat shora specifikované dodatečné platební výměry.

[4] Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl.

[5] Krajský soud v první řadě konstatoval, že stručná žaloba představovala z větší části pouze zopakování odvolání a převážně tak neobsahovala žádné žalobní body. V tomto směru odkázal na závěry usnesení Nejvyššího správního soudu z 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 - 63, č. 4051/2020 Sb. NSS.

[6] Ve zbytku krajský soud uvedl, že žaloba obsahovala pouze jediný žalobní bod, v jehož rámci žalobkyně namítla, že se daňové orgány nezabývaly otázkou, k jakému okamžiku jí měla vzniknout povinnost podávat přiznání k DPH. Žalobkyně byla přesvědčena o tom, že své povinnosti, poté co byla registrována k DPH, řádně plnila. Žalobkyně dále uvedla, že je třeba pohlížet na věc z pohledu roku 2017 jako celku, kdy dle úvahy daňových orgánů by okamžik vzniku plátcovství DPH nenastal k datu, k němuž byla žalobkyně registrována jako plátce DPH, nýbrž by došlo k jeho posunu. V tomto směru krajský soud uzavřel, že se namítanou otázkou daňové orgány zabývaly a ve stručnosti se ztotožnil s jejich závěry, kdy se žalobkyně stala plátcem DPH, a za která zdaňovací období jí vznikla daňová povinnost. S ohledem na podobu žalobních námitek se krajský soud již toliko nad rámec věci podrobněji vyjádřil k některým aspektům případu vážícím se k celkové nespokojenosti žalobkyně s postupem a závěry daňových orgánů.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou dle svých slov založila na důvodech dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka v první řadě vytkla krajskému soudu, že otázku existence žalobních bodů v žalobě posoudil dle principů týkajících se existence a přípustnosti stížnostních důvodů v řízení o kasační stížnosti. S ohledem na závažné rozdíly u obou dotčených institutů nebylo namíste aplikovat závěry vyplývající z usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 10 As 181/2019 - 63. Dále stěžovatelka uvedla, že skutková podstata, z níž krajský soud vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu. To proto, že ve věci vůbec nebylo zahájeno daňové řízení a její přípis správci daně byl v tomto směru nesprávně posouzen jako daňové tvrzení s daní ve výši 0 Kč. Stěžovatelka se také vyjádřila k tomu, kdy a zda měla povinnost podat přiznání k DPH, a jaká data je třeba považovat za data uskutečnění zdanitelného plnění. Celkově bylo rozhodování krajského soudu příkladem formalistického přístupu vedeného pouze motivem „pro zamítnutí žaloby téměř za každou cenu“. To se projevilo i v postoji k navrženým důkazům, které soud neprovedl. Důležité je také to, že minimálně první platbu stěžovatelka přijala předtím, než se stala plátcem DPH, a to se týká také vystavení faktur a poskytnutí fakturovaných služeb. Jednalo se tedy o opačnou situaci, než kterou se zabýval Krajský soud v Praze v rozsudku z 21. 6. 2018, č. j. 48 Af 15/2016 - 42, v jehož intencích však správce daně věc nesprávně posuzoval.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Dle jeho názoru byly závěry krajského soudu adekvátní podobě žaloby. Ta z velké části neobsahovala žádnou vlastní argumentaci, toliko rekapitulaci předchozího správního řízení a prostou reprodukci znění odvolání. V tomto směru byl odkaz krajského soudu na usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 10 As 181/2019 - 63 případný a vhodný. V této souvislosti nebyl postup krajského soudu ani nepřipustně formalistický. Krajský soud příhodně reagoval na toliko velice obecnou žalobní argumentaci a postupoval v souladu s dispoziční zásadou ovládající soudní přezkum správních rozhodnutí. Krajský soud tak žalobu projednal řádně a řádně se vypořádal s návrhy na doplnění dokazování. Pouze z procesní opatrnosti se pak žalovaný vyjádřil k některým věcným aspektům případu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost **není** důvodná.

[12] Na nedůvodnosti kasační stížnosti nemůže s ohledem na níže uvedené změnit nic ani to, že krajský soud v odůvodnění rozsudku ne zcela vhodně odkázal na závěry plynoucí z usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 10 As 181/2019 - 63. Toto rozhodnutí se totiž

týká přípustnosti kasační stížnosti, která beze změny opakuje žalobní tvrzení a nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu. Taková kasační stížnost je přitom nepřipustná (neobsahuje důvody podle § 103 s. ř. s.) a jako taková má být bez dalšího odmítnuta dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[13] Naproti tomu podmínky přípustnosti žaloby proti rozhodnutí správního orgánu a rozsah a podoba žalobních bodů, které může žalobce formulovat, se od problematiky kasační stížnosti (jakožto mimořádného opravného prostředku proti rozhodnutí správního soudu) liší [srov. např. § 65 s. ř. s. a zejména § 68 ve spojení s § 70 a § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[14] Přesto však lze vysledovat jistou paralelu v judikatuře správních soudů, dle které pouhé zopakování odvolacích námitek ve správní žalobě podstatně snižuje žalobcovy šance na úspěch. Takto se vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v bodě 16 rozsudku z 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018 - 63, dle kterého *„žalobní body mají primárně směřovat proti napadenému rozhodnutí (tj. rozhodnutí o odvolání) a jeho důvodům. Pokud odvolací orgán uplatněné námítky dostatečně vypořádá a žalobce je v žalobě pouze zopakuje, aniž by na důvody rozhodnutí o odvolání reagoval, podstatně tím snižuje své šance na úspěch, neboť soud za něj nemůže domýšlet další argumenty“*. S tím souvisí i další ustálená judikatura kasačního soudu, dle níž *„je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námítky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námítky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou“* (rozsudek NSS z 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, 1350/2007 Sb. NSS.).

[15] Z výše uvedeného je však zřejmé, že prosté zopakování odvolacích námitek ve správní žalobě ještě neznamená, že by taková žaloba neobsahovala žádné žalobní body. Jde o projednatelné žalobní body avšak krajský soud se s nimi vypořádá pouze dle jejich relevance ve vztahu k argumentaci obsažené v napadeném rozhodnutí žalovaného. Za jiných okolností by tedy bylo spíše případné, kdyby krajský soud odkázal např. na rozsudky uvedené v předchozím bodě a v jejich smyslu věc posoudil.

[16] Přesto však lze závěry krajského soudu uvedené v části II jeho rozsudku s určitou korekcí akceptovat. Především jde o konstatování, že části I a II žaloby neobsahují žádný žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatelka v nich totiž toliko zrekapitulovala rozhodné (nesporné) skutkové okolnosti a výroky napadeného rozhodnutí a dodatečných platebních výměrů, jakož i doslovně přepsala obsah odvolání. Stěžovatelka ohledně toho dokonce výslovně uvedla, že *„rekapituluje níže uvedené okolnosti“* a *„pro pořádek [...] odkazuje na svá odvolání ze dne 4. 1. 2021, kde uvedl[a] toto“* (následuje přepis odvolání). Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s krajským soudem, že takto pojatá žaloba (její část) skutečně neobsahovala žádný žalobní bod, jemuž by se krajský soud mohl věnovat. Nebylo tak zřejmé, že tímto textem stěžovatelka brojí proti napadenému rozhodnutí. Pokud pak jde v tomto kontextu o otázku usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 10 As 181/2019 - 63, lze z něj přiměřeně převzít alespoň tu argumentační linii, že ani zde nebyl pro posuzování žaloby – z hlediska její podoby, významu a skutečnosti, že stěžovatelka byla zastoupena advokátem – prostor pro extenzivní výklad žalobních bodů:

pokračování

„Soud by neměl klást nepřiměřeně přísné formální požadavky na právní laiky, měl by však vyžadovat odpovídající úroveň právní argumentace v případě, že účastníci jsou zastoupeni advokátem“ (bod 11 citovaného usnesení, případně ve spojení s bodem 13, byť při vědomí jiných okolností projednávání správní žaloby a kasační stížnosti).

[17] Podobně Nejvyšší správní soud akceptuje i odůvodnění uvedené v bodě 7 napadeného rozsudku, dle kterého za žalobní bod nelze považovat ani první odstavec části III žaloby, neboť v bezprostředně navazujícím textu (úvod druhého odstavce části III žaloby) stěžovatelka výslovně uvedla, že s posouzením daňových orgánů uvedeným v prvním odstavci části III žaloby „nechce a nemá v úmyslu polemizovat“.

[18] Kasační soud zde také připomíná, že soudní řízení správní je ovládáno zásadou dispoziční [srov. § 71 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. ve spojení s § 75 odst. 2 s. ř. s.; k tomu srov. např. nález Ústavního soudu z 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15, bod 17]. Je to žalobce, kdo vymezuje předmět a rozsah soudního přezkumu a až na výjimky nemůže správní soud rozsah žalobních (resp. kasačních) námitek překročit. Kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních či žalobních bodů a jejich odůvodnění v podstatě předurčuje podobu a obsah rozhodnutí správního soudu (srov. např. rozsudky NSS z 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011 - 108, a z 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54).

[19] Skutečně tak, jak uvedl i krajský soud, v žalobě zůstal jediný žalobní bod. Ten se nacházel ve druhém odstavci části III žaloby a také v její části IV. Dle něj se daňové orgány nezabývaly otázkou, k jakému okamžiku měla stěžovatelce vzniknout povinnost podávat přiznání k DPH, přičemž stěžovatelka byla přesvědčena o tom, že se stala plátcem DPH na základě vystaveného daňového dokladu (faktury) a začala se chovat jako plátce DPH. Zároveň stěžovatelka v žalobě uvedla, že je třeba pohlížet na věc z pohledu roku 2017 jako celku, kdy dle úvahy daňových orgánů by okamžik vzniku plátcovství DPH nenastal k datu, k němuž byla stěžovatelka registrována jako plátce DPH, nýbrž by došlo k jeho posunu.

[20] K takto zrekapitulovanému žalobnímu bodu předesílá Nejvyšší správní soud, a to i v souvislosti s nyní projednávanou kasační stížností, že jak žaloba, tak kasační stížnost, jsou formulovány značně nejasně, chaoticky či neobratným a matoucím způsobem. Takto se Nejvyšší správní soud vyslovil k podáním stěžovatelky v souvisejícím případě již v rozsudku z 31. 5. 2023, č. j. 2 Afs 297/2022 - 36 (viz např. body 25 a 42; to se ostatně projevilo i v posouzení obsahu žaloby, jak plyne z výše uvedeného).

[21] V této souvislosti nevykazuje rozsudek krajského soudu vadu, spočívající v tom, že by krajský soud akceptoval nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a sám tak založil nepřezkoumatelnost, jak naznačuje stěžovatelka. Krajský soud totiž konstatoval, že se daňové orgány tím, kdy se stěžovatelka stala plátkyní DPH, a kdy jí vznikla povinnost podávat přiznání k DPH, zabývaly (body 35 a 36). Zde také poukázal na to, že stěžovatelka svým způsobem brojí proti rozhodnutí o registraci k DPH, což však nebylo předmětem posuzované žaloby (proti tomuto rozhodnutí a důsledkům z toho plynoucím mohla stěžovatelka brojit cíleně v samostatném řízení).

[22] I kdyby přitom byl zmíněný žalobní bod interpretován skutečně široce, neobstálo by nyní stěžovatelčino tvrzení, že krajský soud nesprávně (popřípadě nijak) vypořádal

otázku, za která zdaňovací období (potažmo zda vůbec) měla stěžovatelka povinnost podat přiznání k DPH a odvést daň, resp. zda takovou povinnost vůbec měla. Byť „*obiter dictum*“ (což bylo s ohledem na již rozebíranou podobu žaloby pochopitelné), se krajský soud touto problematikou zabýval v bodech 42 až 49 svého rozsudku. Zde akceptoval závěry žalovaného, že v případě zdaňovacího období září 2017 se daná povinnost odvíjela od přijetí úplaty; v případě zdaňovacího období prosinec 2017 se odvíjela od uskutečnění zdanitelného plnění – byť příslušnou platbu přijala již na základě faktury v únoru 2017 (17. 2. 2017), nebyla tou dobou stěžovatelka ještě plátkyní DPH a povinnost podat daňové přiznání a odvést daň tak nevznikla již k uvedenému datu.

[23] S tím, že se v takovém případě neuplatní úprava dle § 21 odst. 3 [resp. do 30. 6. 2017 dle § 21 odst. 4 písm. a)] zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“; dle tohoto ustanovení *při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve.*) vyslovil Nejvyšší správní soud souhlas v již zmiňovaném rozsudku č. j. 2 Afs 297/2022 - 36 (body 36, 37 a 43; shodně bod 33 rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 21. 6. 2018, čj. 48 Af 15/2016 - 42 – zde soud poznamenává, že o nepečlivém vypracování žaloby může v návaznosti na již výše uváděné svědčit i to, že tento rozsudek stěžovatelka označuje za rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Dle téže logiky se neuplatní ani § 20a odst. 2 věty první zákona o DPH (*Je-li před uskutečněním zdanitelného plnění přijata úplata, vzniká povinnost přiznat daň z přijaté částky ke dni přijetí úplaty.*); nadto se toto ustanovení stalo součástí zákona o DPH až od 1. 7. 2017. Kasační soud zde doplňuje, že takto podrobně (byť to podoba žaloby a kasační stížnosti nezbytně nevyžadovala) se věci zabýval zejména s ohledem na posouzení, zda případně nedošlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně (což se nestalo), kteroužto otázkou se musí zabývat i nad rámec uplatněných důvodů z úřední povinnosti.

[24] Nejvyšší správní soud považuje za správný také závěr krajského soudu, že s ohledem na okolnosti věci byly navržené důkazy nadbytečné (bod 40 napadeného rozsudku).

[25] Celkově tak s odkazem na výše uvedené Nejvyšší správní soud nehodnotí napadený rozsudek za (přehnaně) formalistický. Naopak do značné míry (s korekcí týkající se otázky uplatnění žalobních bodů – viz body [12] až [17] shora) považuje reakci krajského soudu za adekvátní podobě a obsahu žaloby.

[26] Ve zbytku Nejvyšší správní soud uvádí, že další kasační námitka je nepřípustná dle 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ačkoli tak učinit mohla. Jde o námitku v bodě 9 kasační stížnosti (údajné nezahájení daňového řízení a nesprávný výklad stěžovatelčina přípisu správci daně).

[27] Závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že neshledává důvod k provedení navržených důkazů v podobě listin týkajících se dotčené reklamní činnosti. K provádění dokazování v tomto smyslu nebyl důvod ani v řízení před krajským soudem (srov. bod [24]).

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[28] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[29] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. července 2023

Ivo Pospíšil
předseda senátu