

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Mikys group s.r.o.**, se sídlem Jinonická 804/80, Praha 5, zastoupené JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem, advokátem se sídlem Havlíčkova 99, Chrudim, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2019, č. j. 10667/19/5300-21441-711676, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 7. 2020, č. j. 15 Af 17/2019 - 39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) na základě provedené daňové kontroly platebním výměrem ze dne 30. 1. 2018, č. j. 705438/18/2005-53523-402212 (dále jen „platební výměr“) vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 279 731 Kč. Proti platebnímu

výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 3. 2019, č. j. 10667/19/5300-21441-711676 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“) zamítl a platební výměr potvrdil. Žalobkyně se následně prostřednictvím žaloby podané k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. Městský soud v záhlaví specifikovaným rozsudkem žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítnul.

[2] Městský soud nejprve shrnul obsah rozhodnutí žalovaného a procesních podání, jež účastnící řízení učinili v rámci soudního řízení. Předmětem sporu je otázka, zda žalobkyně splnila ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním od dodavatelů (i) Růžolící chrochtík, spol. s r.o. se sídlem Noutonická 512/39, Praha 5 (dále jen „Růžolící chrochtík“), (ii) COOL GRAY s. r. o. se sídlem U Mlýna 1797/1, Praha 4 (dále jen „COOL GRAY“) a (iii) HENAMON Invest s. r. o., se sídlem Rybná 716/24, Praha 1 (dále jen „HENAMON“) podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

[3] V odůvodnění napadeného rozsudku městský soud uvedl, že žalobkyně koncipovala žalobní námitky obecně a zaměřila se spíše na popis některých skutečností či citace z rozhodnutí žalovaného než na argumentaci, kterou by směrovala proti konkrétním závěrům a důvodům, na nichž stojí rozhodnutí žalovaného. Dle městského soudu platí uvedené např. o snaze žalobkyně přiblížit detailně obsah jednotlivých daňových dokladů, aniž by prostřednictvím vlastních právních úvah takto vymezené skutečnosti konfrontovala se závěry správních orgánů. I u dalších žalobních námitek městský soud upozornil na jejich přílišnou obecnou či absenci souvislosti s důvody, na kterých bylo postaveno rozhodnutí žalovaného (viz odstavce 54 – 59 napadeného rozsudku).

[4] Městský soud zdůraznil, že nosnými důvody nepřiznání nároku na odpočet DPH nebyly v nyní projednávané věci okolnosti, které mohly svědčit o účasti žalobkyně na případném podvodném dodavatelsko-odběratelském řetězci (kam žalobkyně mj. rovněž směřovala svoji žalobní argumentaci), ale pochybnosti o existenci deklarovaných zdanitelných plnění. Postup správce daně, který nejprve zkoumal, zda bylo uskutečněno zdanitelné plnění, označil za plně souladný s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Za podstatnou městský soud považoval skutečnost, že žalobkyni nebyly (až na dodavatele HENAMON) tyto okolnosti vytýkány.

[5] Pokud žalobkyně namítala, že měla v případě dodavatele Růžolící chrochtík předložit reklamní předměty zhotovené tímto dodavatelem i cenovou kalkulaci k tomuto plnění, městský soud vysvětlil, že žalovaný svůj závěr o tom, že nebyl prokázán předmět a rozsah plnění nepostavil na tom, že tyto reklamní předměty nebyly poskytnuty. Z rozhodnutí žalovaného dle jeho názoru vyplývá, že žalobkyně k tomuto plnění nedodala zdrojová data, ačkoliv ta měla dle předávacích protokolů být součástí dodávky. Žalovaný dle městského soudu zdůraznil, že na základě těchto zdrojových dat by žalobkyně mohla prokázat předmět, rozsah i nacenění předmětného plnění. Ostatní důkazní prostředky vyhodnotil žalovaný jako nedostatečné, neboť z nich nebyly seznatelné konkrétní výstupy, které měla žalobkyně od dodavatele Růžolící chrochtík dle textu faktury přijmout. Tento závěr označil městský soud za logický, ucelený a odpovídající skutkovým zjištěním. Důvodnou neshledal ani námitku, že požadavek na předložení cenové kalkulace je v rozporu se zákonem. Žalobkyně nadto ani nekonkretizovala, s jakým zákonným

ustanovením měl být tento požadavek v rozporu. Nerelevantní je dle městského soudu námitka týkající se dokazování přínosu reklamních předmětů pro ekonomickou činnost žalobkyně, neboť význam těchto reklamních předmětů žalovaný nikterak nezpochybňoval.

[6] Co se týče zdanitelných plnění přijatých od plátce COOL GRAY a relevance jím vystavených daňových dokladů č. 16010109 a č. 16010110, městský soud zdůraznil, že žalovaný jim nepřisoudil význam relevantního důkazního prostředku. Ani v souvislosti s plněním přijatým od tohoto dodavatele dle městského soudu neobstojí námitka, že žalobkyně nemohla při daňové kontrole doložit veškeré reklamní předměty, neboť je prodala jako zboží. Pokud chtěla unést důkazní břemeno, které se na ní přesunulo, měla předložit listiny či jiné důkazní prostředky prokazující realizaci této zakázky. Daňové doklady připojené k žalobě týkající se zdanitelného plnění dodavatele COOL GRAY, jimiž mělo být prokázáno, že žalobkyně uplatnila daň na výstupu u jednotlivých odběratelů, v daňovém řízení nedoložila. Dle městského soudu tuto skutečnost ostatně ani nepopřela, když v replice k vyjádření žalovaného poukázala na to, že orgánům finanční správy musela být existence těchto dokladů známa na základě předložených výpisů z účtu. Městský soud proto konstatoval, že toto tvrzení uplatnila žalobkyně až po lhůtě, v níž lze žalobu rozšiřovat o další žalobní body [§ 71 odst. 2 věta druhá soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) ve spojení s § 72 odst. 2 s. ř. s.].

[7] Jako námitku, jež se míjí s důvody rozhodnutí žalovaného, označil městský soud i tvrzení, dle kterého pan Štěpán Lamač nebyl v rozhodném zdaňovacím období jednatelem žalobkyně, ale pouze jejím zaměstnancem. Vysvětlil, že žalovaný pouze konstatoval, že pan Lamač měl uzavřít obchod jakožto jednatel společnost HENAMON na straně jedné, a jako zaměstnanec žalobkyně na straně druhé, čímž měl *de facto* uzavřít obchod „*sám se sebou*“. Obdobně se s důvody rozhodnutí žalovaného míjí i námitka dobré víry žalobkyně při uplatnění odpočtu DPH. Městský soud v této souvislosti připomněl, že žalobkyně nesplnila hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH, neboť neunesla důkazní břemeno ohledně předmětu a rozsahu plnění deklarovaných na daňových dokladech, jakož i jeho použití v rámci své ekonomické činnosti. Jako nepřípadný konečně městský soud označil i odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 – 79, neboť předmětem přezkumu byl v případě tohoto rozhodnutí skutkový základ odlišný od nyní projednávané věci.

[8] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodu, který podřadila pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[9] Stěžovatelka předně argumentovala, že nesouhlasí se závěrem městského soudu o obecné formulaci žalobních námitek. Zopakovala, že v daňovém řízení předložila důkazy o tom, že přijatá zdanitelná plnění zaplatila s jedinou výjimkou dodavatelům bezhotovostně, nebyla s dodavateli kapitálově ani nijak jinak spojena a v době uskutečnění zdanitelných plnění nebyli její dodavatelé označeni jako nespolehlivý plátci dle § 106a ZDPH. Prostřednictvím těchto tvrzení dle svých slov zdůrazňovala přijetí zdanitelných plnění právě od těchto dodavatelů a nesouhlasí se závěrem, že v tomto směru řádně neuplatnila žalobní námitky.

[10] Stěžovatelka dále uvedla, že v posuzovaném zdaňovacím období prosinec 2016 uplatnila na základě daňových dokladů vystavených plátcem DPH, dodavatelem Růžolící chrochtík, odpočet DPH ve výši 67 830 Kč. Specifikovala přitom příslušné daňové doklady, výši zdanitelného plnění, jeho předmět i způsob platby. Upřesnila jednotlivé daňové doklady, které měla vystavit na základě těchto přijatých zdanitelných plnění svým odběratelům. Rovněž namítla, že při daňové kontrole nemohla předložit reklamní předměty, které si nechala zhotovit, neboť je rozdala zájemcům. Kdyby tak neučinila, ztrácelo by jejich zhotovení smysl. Za sporné označila dokazování přínosu reklamních předmětů pro ekonomickou činnost podnikatele.

[11] Pokud jde o dodavatele COOL GRAY, stěžovatelka uvedla, že v posuzovaném zdaňovacím období uplatnila odpočet DPH ve výši 31 188,12 Kč. Obdobně jako v případě předchozího dodavatele i v tomto případě specifikovala daňový doklad, výši zdanitelného plnění, jeho předmět, způsob platby a i daňové doklady, které měla na základě těchto zdanitelných plnění od plátce COOL GRAY poskytnout jednotlivým odběratelům. Taktéž doplnila, že v daňovém řízení doložila pouze ukázku reklamních předmětů s vlastním logem a namítla, že by bylo nelogické, aby byl jakýkoli daňový subjekt schopen předložit při daňové kontrole veškeré reklamní předměty, které dále prodal jako zboží, neboť by jejich zhotovení nemělo ekonomický význam.

[12] V případě dodavatele HENAMON stěžovatelka uvedla výčet daňových dokladů vystavených tímto dodavatelem, na základě kterých uplatnila ve zdaňovacím období prosinec 2016 nárok na odpočet DPH ve výši 61 658 Kč. Doplnila detaily daňových dokladů, výši zdanitelného plnění, jeho předmět, způsob platby a i jednotlivé daňové doklady, jež vystavila za reklamní služby poskytnuté formou subdodávek. Dále oponovala závěru žalovaného (potvrzeného i městským soudem), že jednatel stěžovatelky, Štěpán Lamač, *„obchod uzavíral de facto sám za obě strany“*. Zdůraznila, že v posuzovaném zdaňovacím období byl Štěpán Lamač pouze jednatelem dodavatele HENAMON a vzniku smluvního závazku mezi tímto dodavatelem a stěžovatelkou došlo se souhlasem tehdejší jednatelky stěžovatelky, paní Michaely Kyselové.

[13] Stěžovatelka dále poznamenala, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl své zjištění o její spojitosti s řetězcem dodavatelů a odběratelů. Žalovaný však tuto skutečnost nepotvrdil a nárok stěžovatelky na odpočet DPH nepřiznal z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek dle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH. Městský soud uvedené doplnil konstatováním, že nárok na odpočet DPH nebyl stěžovatelce odepřen toliko z důvodu její účasti na podvodném řetězci. Kasační stížnost uzavřela stěžovatelka tvrzením, že splnila hmotněprávní podmínky na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH, přičemž stejně jako v žalobě odkázala na rozsudek č. j. 5 Afs 65/2013 – 79, z něhož dle jejího názoru vyplývá, že odpočet DPH je základním právem plátce, které plyne ze samotné podstaty systému DPH, a lze jej odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoli z důvodů formálních.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěrem městského soudu, že se stěžovatelka zaměřila spíše na popis některých skutečností či citace rozhodnutí žalovaného než na to, aby relevantně brojila proti závěrům a důvodům, na kterých toto

rozhodnutí stojí. Pokud vznesla proti rozhodnutí žalovaného námitky, jež nebyly obecného charakteru, městský soud se jimi řádně zabýval. V prostém popisu některých skutečností však dle tvrzení žalovaného pokračovala stěžovatelka i v kasační stížnosti, přičemž některé pasáže téměř doslovně převzala ze žaloby. V rovině obecných tvrzení pak dle žalovaného zůstávají např. námitky ohledně splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH.

[15] Nesouhlasí-li stěžovatelka s názorem, že její jednatel, pan Štěpán Lamač, „*obchod uzavíral de facto sám za obě strany*“, vychází tento závěr ze skutečnosti, že Štěpán Lamač byl v předmětném zdaňovacím období dle výpisu z obchodního rejstříku jednatelem dodavatele HENAMON. Zároveň se skutečnost, že za stěžovatelku uzavřel danou obchodní transakci z pozice jejího zaměstnance, opírá o vyjádření samotné stěžovatelky (protokol o ústním jednání ze dne 12. 7. 2017, č. j. 1424500/17/2707-60561-607599). Žalovaný tak logicky uzavřel, že pan Štěpán Lamač uzavíral obchod *de facto* sám za obě strany, byť ke vzniku smluvního závazku došlo se souhlasem jednatelky Michaely Kyselové. Pokud jde o odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 65/2013 - 79, žalovaný jej v souladu s názorem městského soudu označil za nepřípadný.

[16] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského sodu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatelka uplatnila, přičemž se zabýval i otázkou, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Úvodem Nejvyšší správní soud připomíná, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti soudnímu rozhodnutí (srov. § 102 větu první s. ř. s.). Kasační námitky proto musí směřovat právě proti rozhodnutí krajského soudu tak, aby z nich bylo zřejmé, které jeho závěry a z jakého důvodu stěžovatel považuje za nesprávné. Ačkoliv se na první pohled může jevit, že jich kasační stížnost obsahuje mnoho, není tomu tak. Stěžovatelka své kasační námitky z velké části převzala z textu své žaloby, vede v nich polemiku přímo s rozhodnutími daňových orgánů a jen v omezené míře reaguje na konkrétní závěry napadeného rozsudku městského soudu. Významná část kasační stížnosti tak obsahuje jen doslovné převzetí žalobní argumentace. Uplatněné námitky v tomto rozsahu nesměřují proti nyní přezkoumávanému rozhodnutí (napadenému rozsudku) a nejedná se tak o námitky ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s., takže se jimi zdejší soud dále nezabýval.

[18] Řízení před Nejvyšším správním soudem není opakovaným pokusem o posouzení stejné argumentace, o které již uvážil krajský soud. Kvalita a podoba (konkrétnost či obecnost) soudního rozhodnutí je vždy zásadním způsobem předurčena kvalitou a podobou návrhu (zde kasační stížnosti). S výjimkami uvedenými v ustanovení § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s., je soud vázán důvody, uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54).

[19] Kasační argumentaci, kterou stěžovatelka přebírá ze žaloby, představují námitky týkající se reklamních předmětů, jež (i) v případě dodavatele Růžolící chrochtík dle svých

slov rozdala zájemcům a nemohla je tak v daňovém řízení předložit a (ii) v případě dodavatele COOL GRAY v daňovém řízení doložila pouze ukázku reklamních předmětů s vlastním logem. Jedná se o téměř doslovné převzetí žalobních námitek, s nimiž se městský soud řádné vypořádal (k tomu viz odstavec 60 napadeného rozsudku ve vztahu k dodavateli Růžolící chrochtík a odstavec 62 ve vztahu k odběrateli COOL GRAY).

[20] Ani opakovaný odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 65/20113 – 79 nemůže stěžovatelce přinést požadovaný výsledek řízení o kasační stížnosti. I v tomto případě se totiž jedná o téměř doslovné převzetí žalobní námitky, kterou městský soud vypořádal v bodě 66 napadeného rozsudku.

[21] Zpochybnění konkrétních závěrů městského soudu postrádá zdejší soud i u námitky ve vztahu k osobě pana Štěpána Lamače. Byť stěžovatelka v tomto případě nepřistoupila k jejímu doslovnému převzetí ze žaloby, stále se jedná o pouhou parafrázi již užité žalobní argumentace. Pokud stěžovatelka doplňuje tuto parafrázi pouze tvrzením, že závěr žalovaného převzal i městský soud, není toto její konstatování způsobile stát se předmětem přezkumu v řízení o kasační stížnosti. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že městský soud se touto námitkou zabýval v odstavci 64 napadeného rozsudku.

[22] V případě, kdy se stěžovatelka neuchýlila k doslovnému opakování žalobních námitek, či k jejich parafrázím bez odpovídajícího zpochybnění závěrů městského soudu, věnovala v kasační stížnosti zcela nadbytečně prostor zdlouhavým popisným pasážím, které doprovází vyčerpávající výčty konkrétních daňových dokladů či popis zdanitelných plnění apod. Zásadní je skutečnost, že předestřený popis nedoplňuje relevantní argumentací, jež by mohla zpochybnit závěry městského soudu. Byť stěžovatelka sama v úvodu kasační stížnosti uvádí, že si je vědoma toho, že *„daňový subjekt nese v daňovém řízení převážné důkazní břemeno“* nebo, že jí je stejně tak známo, že *„daňový doklad není jediným důkazním prostředkem k prokázání tvrzení o přijatém zdanitelném plnění“*, neodráží se tyto její deklarace v dalším textu kasační stížnosti.

[23] Jedinou projednatelnou námitku tak představuje námitka, kterou se stěžovatelka snaží zpochybnit závěr městského soudu o řádném uplatnění vznesených žalobních námitek. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že jestliže městský soud označil některá tvrzení v žalobě jako nadbytečná, učinil tak po řádném přezkumu rozhodnutí žalovaného v kontextu konkrétní žalobní námitky, a její schopnosti reagovat na odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Příkladem správně vyhodnocené argumentace, která není sto rozhodnutí žalovaného zvrátit, je tvrzení stěžovatelky, že v době uskutečnění zdanitelných plnění nebyli dodavatelé označeni jako nespolehliví plátci. Uvedené platí i ve vztahu k námitce o neexistenci kapitálového či jiného propojení s dodavateli či bezhotovostní úhrady dodaných plnění. Městský soud uvedl, že z rozhodnutí žalovaného se nikterak nepodává, že by správní orgány zpochybňovaly daňovou spolehlivost dodavatelů, či bezhotovostní úhradu dodaných plnění. Pokud se stěžovatelka snaží argumentovat, že prostřednictvím uvedeného zdůrazňovala přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů, nezbývá než uvést, že závěr správních orgánů o nesplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH nemůže zvrátit opačný názor stěžovatelky opřený o tvrzení, na nichž ani nebylo vystavěno rozhodnutí žalovaného a které městský soud neshledal relevantními, přičemž svůj názor srozumitelně

vysvětlil. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že městský soud postupoval správně když (po podrobném hodnocení žalobních námitek) dospěl k závěru o nedůvodnosti žaloby.

[24] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek městského soudu je zákonný, a proto kasační stížnost proti němu podanou podle § 110 odst. 1, in fine, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[25] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení ze zákona. Žalovaný byl ve věci úspěšný, prokazatelné náklady nad rámec běžné úřední činnosti mu však v souvislosti s řízením o kasační stížnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že ani jednomu z účastníků nepřiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 10. března 2023

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu