



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **GREAT REALITY s. r. o.**, se sídlem Praha 10, Korunní 2569/108g, zastoupené Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D. LL.M., se sídlem Praha 1, Panská 895/6, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 5. 2020, č. j. 14 Af 30/2018-36,

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 :

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) žalobkyni na základě výsledku postupu k odstranění pochybností platebním výměrem ze dne 11. 5. 2016, č. j. 4024657/16/2010-52522-110528, vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2015. Odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 6. 2018, č. j. 27032/18/5300-22444-706385, zamítl a platební výměr potvrdil. Daňové orgány dospěly k závěru, že žalobkyně nesplnila zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z plnění, jež deklarovala, že přijala od společnosti PLUMADO s. r. o. (dále jen „PLUMADO“); neprokázala totiž, že se deklarované manipulační, administrativní a úklidové práce fakticky uskutečnily. Současně daňové orgány shledaly, že žalobkyně neprokázala rovněž faktické uskutečnění tvrzeného navazujícího plnění, jež deklarovala, že poskytla společnosti EYELEVEL s. r. o. (dále jen „EYELEVEL“). Jelikož však ve vztahu k danému plnění vystavila daňové doklady, vznikla jí podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona č. 235/2004 Sb., zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 28. 7. 2016 (dále jen „zákon o DPH“), povinnost tuto

daň přiznat a zaplatit. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou městský soud shledal nedůvodnou a shora uvedeným rozsudkem ji zamítl.

[2] Městský soud zaprvé nepřisvědčil námitce, že žalovaný provedl bez součinnosti žalobkyně místní šetření u společnosti PLUMADO, čímž porušil její právo se tohoto úkonu zúčastnit a případně při něm klást otázky svědkům. Vysvětlil, že správce daně u společnosti PLUMADO místní šetření, tedy postup upravený v § 80 a násl. daňového řádu, vůbec neprováděl; současně tak v jeho rámci ani nemohl vyslyšet žádné svědky. Správce daně společnosti PLUMADO zaslal výzvu k poskytnutí informací (listin) ve smyslu § 58 daňového řádu ve spojení s § 93 odst. 4 daňového řádu, na níž uvedená společnost reagovala poskytnutím požadovaných dokumentů. Jednalo se o postup, který probíhal písemně. Přítomnost žalobkyně u tohoto postupu tak logicky nepřipadala v úvahu.

[3] Městský soud nepřisvědčil ani dílčí související námitce, že provedení tvrzeného místního šetření bez součinnosti žalobkyně mělo za následek, že správce daně v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu vycházel z neúplných skutkových zjištění. Poukázal na to, že žalovaný [správně správce daně – pozn. NSS] žalobkyni dne 26. 1. 2016 vyzval k prokázání skutečností týkajících se jejího vztahu se společností EYELEVEL. Žalobkyně však na tuto výzvu nereagovala.

[4] Zadruhé městský soud nepřisvědčil námitce, že žalovaný porušil zásadu daňové neutrality tím, že žalobkyni neuznal nárok na odpočet daně od společnosti PLUMADO, avšak současně jí zachoval povinnost uhradit daň na výstupu, kterou uvedla na daňovém dokladu vystaveném pro společnost EYELEVEL. Upozornil, že v souladu se závěry judikatury Soudního dvora Evropské unie je osoba povinna odvést DPH, kterou uvede na daňovém dokladu, bez ohledu na to, zda se deklarované plnění uskutečnilo. Oprava takové daně je možná pouze tehdy, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru anebo pokud včas zcela odstraní nebezpečí ztráty daňových příjmů. Žádná z těchto podmínek však v nynější věci splněna nebyla.

[5] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Uvedla, že svou kasační argumentaci vztahuje k odst. 28 až 38 napadeného rozsudku, „*tj. neprovedení navrhovaného výslechu statutárního orgánu společnosti PLUMADO*“. Dále uvedla, že žalobní námitka o provedení místního šetření u dané společnosti bez její součinnosti navazovala na její požadavek uplatněný v řízení před správcem daně i žalovaným aby byl jako svědek vyslechnut „*statutární orgán společnosti PLUMADO*“. Namítá, že se žalovaný s tímto důkazním návrhem vypořádal rozporně. Odmítl jej provést pro nadbytečnost, avšak současně konstatoval, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od dané společnosti. Dále namítá, že se městský soud zabýval pouze „*procesním aspektem*“ příslušného žalobního bodu, konstatoval-li, že se u společnosti PLUMADO místní šetření nekonalo. Městský soud přehlédl, že se stěžovatelka domáhala výslechu „*statutárního orgánu společnosti PLUMADO*“, přičemž žalovaný tomuto návrhu nevyhověl a dané společnosti zaslal toliko výzvu. Tímto postupem, tedy tím, že navrhovaný svědek nebyl vyslechnut, podle stěžovatelky došlo k zásahu do jejího práva klást vyslychaným svědkům otázky. Současně opomenutím daného důkazu došlo k zásahu do jejího práva na spravedlivý proces.

[7] Dále stěžovatelka namítá, že se městský soud toliko lapidárně vypořádal s námitkou porušení povinnosti daňových orgánů zjistit skutečnosti potřebné pro správné zjištění a stanovení daní. Městský soud v rámci poukazu na výzvu žalovaného [správně správce daně – pozn. NSS] ze dne 26. 1. 2016 [přesněji ze dne 25. 1. 2016; dne 26. 1. 2016 byla daná výzva vypravena – pozn. NSS] přehlédl, že společnost EYELEVEL byla stěžovatelčiným

pokračování

odběratelem. Příslušná žalobní námitka se však vztahovala k závěru žalovaného, že stěžovatelka neprokázala přijetí deklarovaného plnění od svého dodavatele, společnosti PLUMADO.

[8] Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka uvádí, že správce daně je povinen postupovat v zákonných mezích, respektovat čl. 2 odst. 2 a 3 Ústavy ČR a čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, a dále dodržovat základní zásady správy daní vymezené v daňovém řádu. Namítá, že těmto požadavkům městský soud nedostál.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se s napadeným rozsudkem ztotožňuje. Žádné místní šetření, respektive ústní jednání či výslech třetí osoby, se u společnosti PLUMADO nekonalo. Argumentaci, již stěžovatelka brojí proti neprovedení výslechu zástupce společnosti PLUMADO považuje za nepřipustnou, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před městským soudem. Provedení navrženého výslechu by ani nemohlo přispět k objasnění toho, jak stěžovatelka s přijatým plněním naložila, tedy zda jej použila k výkonu své ekonomické činnosti. Žalovaný je tak přesvědčen, že daňové orgány nepochybily, pokud danému důkaznímu návrhu nevyhověly.

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Podstatou kasační argumentace je námitka, že daňové orgány pochybily tím, že neprovedly navržený výslech osob jednajících za jejího deklarovaného dodavatele, společnost PLUMADO, respektive námitka, že městský soud pochybil tím, že v rámci posouzení žalobní argumentace návrh stěžovatelky na výslech příslušného svědka (svědků), uplatněný v řízení před daňovými orgány, opomenul.

[13] Stěžovatelka však v žalobě námitku, již by brojila proti závěru žalovaného, že navržený výslech zástupce společnosti PLUMADO neprovede, neuplatnila. V tomto ohledu v žalobě toliko namítla, že „žalovaný prováděl místní šetření bez součinnosti daňového subjektu [stěžovatelky] čímž, porušil právo daňového subjektu se takových úkonů zúčastnit a případně klást svědkům otázky“ a dále že „[p]ouze u výslechu zástupce společnosti EYELEVEL s. r. o. byla přítomnost daňového subjektu (jeho zástupce) umožněna. Pokud by žalovaný umožnil účast i při místním šetření u dodavatele PLUMADO s. r. o. pak by jistě bylo možné pochybnosti **žalovaný** odstranit. Závěr **žalovaný** vychází z neúplných zjištění [...]“ (zdůraznění přidáno).

[14] Podstatou žalobní argumentace tedy bylo tvrzení stěžovatelky, že daňové orgány pochybily tím, že jí neumožnily, aby se účastnila místního šetření u společnosti PLUMADO (toto šetření měly provést bez součinnosti s ní). S touto argumentací se městský soud vypořádal v odst. 28 až 38 napadeného rozsudku vysvětlením, že daňové orgány u společnosti PLUMADO žádné místní šetření neprováděly. Na dané odstavce napadeného rozsudku stěžovatelka ostatně sama odkazuje. Související tvrzení, že se příslušná část napadeného rozsudku týká žalobního bodu stran „neprovedení navrhovaného výslechu statutárního orgánu společnosti PLUMADO s. r. o.“ není pravdivé. Příslušná část napadeného rozsudku se týkala žalobního bodu o provedení místního šetření u dané společnosti bez součinnosti se stěžovatelkou. Jak již bylo uvedeno, námitku, že daňové orgány pochybily tím, že neprovedly navržený výslech zástupců dané společnosti, stěžovatelka v žalobě neuplatnila. Městskému soudu tudíž nelze klást k tíži, že se tímto aspektem zjišťování skutkového stavu věci nezabýval.

[15] Podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. krajský (zde městský) soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Citované ustanovení soudního řádu správního vyjadřuje jednu ze základních zásad správního soudnictví, tj. zásadu dispoziční. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Soudní přezkum rozhodnutí správních orgánů nepředstavuje nástroj ke všeobecné kontrole zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Je tudíž na žalobci, aby srozumitelně a dostatečně konkrétně vymezil veškeré skutkové a právní důvody tvrzené nezákonnosti napadeného správního aktu nebo procesní vady předcházející jeho vydání. Není povinností soudu za žalobce jakkoli domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobní tvrzení podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným arbitrem sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. například rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na webu www.nssoud.cz).

[16] V nynější věci nelze přehlédnout, že stěžovatelka žalobu zpracovala tím způsobem, že do ní veskrze jen přepírávala text svého odvolání proti platebnímu výměru správce daně, přičemž v něm výraz „*správce daně*“ mechanicky (bez odpovídajícího skloňování – viz odst. [13]) nahradila slovem „*žalovaný*“. Závěrečnou část odvolání, v níž navrhl, aby žalovaný vyslechl zástupce společnosti PLUMADO, stěžovatelka do žaloby nepromítla. Měla-li stěžovatelka za to, že žalobní námitka, kterou v žalobě skutečně uplatnila, tedy provedení místního šetření u společnosti PLUMADO bez její součinnosti, logicky navazuje na požadavek výsledku příslušného svědka (svědků), bylo jen na ní, aby v žalobě jasně a srozumitelně specifikovala obě tyto námitky. To stěžovatelka neučinila. S vysvětlením žalovaného (viz závěrečná část odst. 42 a odst. 49 jeho rozhodnutí) proč k navrženému výsledku nepřistoupil, v žalobě nikterak nepolemizovala, ačkoliv jí v tom nic nebránilo. Nynější kasační argumentace stěžovatelky, že žalovaný pochybil, pokud příslušnému důkaznímu návrhu nevyhověl a související argumentace, že se s ním vypořádal rozporným způsobem, je tudíž podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

[17] Rovněž tvrzení stěžovatelky, že městský soud pochybil, dospěl k závěru o nedůvodnosti námitky postupu daňových orgánů v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu, není důvodná. Nejvyšší správní soud předně neshledal, že by se městský soud s příslušnou otázkou vypořádal nepřiměřeně stručně („*lapidárně*“). Stěžovatelka svůj náhled, že si daňové orgány neopatřily dostatečná a úplná skutková zjištění, označila za následek skutečnosti, že jí neumožnily účastnit se místního šetření u společnosti PLUMADO (viz příslušná žalobní argumentace citovaná v odst. [13] tohoto rozsudku). Nebylo proto ani nezbytné, aby se městský soud příslušné dílčí žalobní výtce vůbec výslovně věnoval v samostatném odstavci napadeného rozsudku (viz jeho odst. 37). Důvodnost příslušné výtky totiž vyvrátil již předchozím vysvětlením, že u společnosti PLUMADO daňové orgány žádné místní šetření neprováděly. S tímto závěrem městského soudu stěžovatelka v kasační stížnosti nikterak věcně nepolemizuje.

[18] Pokud jde o poukaz městského soudu na výzvu správce daně ze dne 25. 1. 2016, č. j. 320690/16/2010-61563-106278 (správně ze dne 26. 1. 2016), k prokázání skutečností týkajících se deklarovaných plnění, ten má v napadeném rozsudku toliko podpurný charakter. Stěžovatelka má pravdu, že poukazyval-li městský soud na to, že byla danou výzvou, na niž nikterak nereagovala (což nezpochybňuje), vyzvána k prokázání skutečností týkajících se jejího obchodního vztahu s jejím *odběratelem*, společností EYELEVEL, jde ve vztahu k uplatněné žalobní výtce o poukaz nepřiléhavý. Příslušná dílčí žalobní argumentace totiž směřovala k tomu, že daňové orgány nedostály své povinnosti obstatat dostatečná skutková zjištění (§ 92 odst. 2 daňového řádu) stran obchodního vztahu stěžovatelky s jejím *dodavatelem*,

pokračování

společností PLUMADO. Nepřílehavost uvedeného dílčího argumentu městského soudu však nemá žádný vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Správce daně totiž stěžovatelku danou výzvou nevyzval jen k tomu, aby objasnila okolnosti svého obchodního vztahu se společností EYELEVEL (str. 3 výzvy), ale stejně tak, aby objasnila rovněž okolnosti svého obchodování se společností PLUMADO (str. 2 výzvy).

[19] Závěrečná část kasační argumentace, dle které městský soud, či spíše daňové orgány, nedostály požadavkům vycházejícím z čl. 2 odst. 2 a 3 Ústavy, čl. 4 odst. 4 Listiny a základních zásad správy daní, je zcela obecná. Stěžovatelka ji, nad rámec shora uvedené (nepřípustně) argumentace týkající se neprovedení navrženého důkazu výsledkem svědka (svědků), nikterak nespécifikovala. Obdobně jako byl městský soud vázán uplatněnými žalobními body, je i Nejvyšší správní soud vázán body kasačními. Při absenci konkrétní argumentace mu proto nepřisluší, aby za stěžovatelku domýšlel, v čem spatřuje porušení vyjmenovaných ústavních principů, respektive základních zásad daňového práva.

[20] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[21] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 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. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. ledna 2022

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu