

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Michala Bobka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně **KEYPACK s. r. o.,** se sídlem Plzeň, Na Roudné 80, zastoupené Mgr. Michalem Šimků, advokátem se sídlem Praha 1, Šítkova 233/1, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8 2022, č. j. 57 Af 17/2021 - 72,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 4. 2021, č. j. 12350/21/5300-22441-708656, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem sedm dodatečných platebních výměrů ze dne 31. 3. 2020, kterými Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty v celkové výši 1 175 867 Kč za období srpen až říjen 2015 a za období červenec, září, listopad a prosinec 2016; rovněž jí stanovil povinnost zaplatit penále v celkové výši 235 171 Kč. Důvodem pro vydání dodatečných platebních výměrů bylo to, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala uplatněný nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění (montáž a kompletace skladovacích věží) s místem plnění v tuzemsku, od dodavatelů DIPOS JČ s. r. o., (dále jen „DIPOS JČ“), B.A.R., s. r. o.

(dále jen „B.A.R.“), a Restaurant 59 s. r. o. (žaloba se týkala pouze plnění od prvních dvou jmenovaných společností).

[2] Krajský soud v Plzni shora označeným rozsudkem žalobu proti napadenému rozhodnutí zamítl. Připomenul, že kvalita, obsah a určitost žaloby předurčují míru následného soudního přezkumu, a že soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou; jejich úkolem je vypořádat podstatu žalobní argumentace. Rovněž poznamenal, že je přípustné, aby si soud správné závěry žalovaného osvojil, což platí tím spíše, pokud žalobní námitky téměř kopírují odvolací námitky uplatněné před žalovaným (jako tomu bylo v posuzované věci).

[3] Krajský soud shrnul, že podstatou prvního okruhu žalobních námitek bylo tvrzení, že daňová kontrola nebyla před vydáním dodatečných platebních výměrů řádně ukončena, neboť správce daně se žalobkyní neprojednal zprávu o daňové kontrole (dále jen „Zpráva“). Správce daně podle žalobkyně vydal dodatečné platební výměry pouze formálně, aby uměle prodloužil lhůtu pro stanovení daně. Tyto výměry je tedy třeba z právního hlediska považovat za paakty, které nemohly způsobit prodloužení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“). Dle žalobkyně tedy právo doměřit DPH prekludovalo.

[4] Krajský soud nejprve poznamenal, že se s tímto okruhem žalobních námitek již ve svém rozhodnutí řádně vypořádal žalovaný. Přesto podrobně shrnul, že v řízení před správcem daně (tj. před vydáním dodatečných platebních výměrů) byly řádně provedeny veškeré úkony související se zahájenou daňovou kontrolou; k jejímu řádnému ukončení zbývalo pouze projednat Zprávu (přičemž žalobkyně by při tomto projednání už nemohla činit nové důkazní návrhy). Správce daně za účelem projednání Zprávy navrhl žalobkyni v průběhu února 2020 několik možných termínů projednání, přičemž žalobkyně si vybrala ten nejzazší (16. 3. 2020); den před termínem projednání (tj. 15. 3. 2020) však žalobkyně navrhla projednání Zprávy odložit s ohledem na aktuální pandemickou situaci. Dne 16. 3. 2020 správce daně žalobkyni oznámil, že z důvodu vyhlášení všeobecné karantény a uzavření příslušné budovy finančního úřadu jednání za účelem projednání Zprávy ruší, a že žalobkyni Zprávu zašle (což učinil); s tímto postupem však žalobkyně kategoricky nesouhlasila (důvody nesouhlasu však během daňového ani soudního řízení neuvedla). Krajský soud s ohledem na tyto okolnosti dospěl k závěru, že správce daně nepřistoupil k ukončení daňové kontroly překotně či účelově; naopak činil veškeré kroky za účelem projednání Zprávy, což bylo nicméně zmařeno objektivními okolnostmi (pandemií nemoci Covid-19). Správce daně na tyto nově vzniklé objektivní okolnosti reagoval a zvolil postup, kterým bylo dosaženo seznámení žalobkyně s obsahem Zprávy. Nadto žalovaný v reakci na odvolací námitku uložil správci daně, aby s žalobkyní v průběhu odvolacího řízení Zprávu dodatečně projednal. Kvůli obstrukčnímu postupu žalobkyně (návrh na „*pozdější uskutečnění*“ projednání Zprávy učiněný krátce před sjednaným termínem a následné oznámení žalobkyně, že se projednání Zprávy nezúčastní, neboť nesouhlasí s postupem správce daně), a opět se zhoršující pandemické situaci, však správce daně Zprávu žalobkyni, namísto dodatečného projednání, znovu pouze zaslal. Dle krajského soudu je rozhodující, že žalobkyně byla před vydáním dodatečných platebních výměrů seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, a že jí byl poskytnut prostor pro vyjádření, čehož využila a vyjádření podala. Postup správce daně byl ovlivněn objektivními

okolnostmi, přičemž žalobkyně v důsledku tohoto postupu nebyla zkrácena na svých procesních právech. Dodatečné platební výměry tedy nelze považovat za paakty, a zakončení daňové kontroly nelze označit za formální a účelové. Vydáním dodatečných platebních výměrů došlo k prodloužení lhůty ke stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, a tedy ani námitka prekluze není důvodná.

[5] Krajský soud se neztotožnil ani s druhým okruhem žalobních námitek, dle kterého byly správcem daně vydané výzvy k prokázání skutečností *nekonkrétní* a *zmatečné*, a tedy nemohly způsobit přenesení důkazního břemene na žalobkyni, která své prvotní důkazní břemeno unesla. Krajský soud ověřil, že kontrolní zjištění uvedená ve Zprávě mají oporu ve správním spisu. Poznamenal, že žalobkyně nezpochybňovala jednotlivá zjištění správce daně, ale pouze je všechna odmítla na základě obecné argumentace. Krajský soud následně podrobně shrnul osm nejpodstatnějších zjištění, na jejichž základě správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda žalobkyně skutečně přijala deklarovaná plnění od jí tvrzených dodavatelů DIPOS JČ a B.A.R. Dospěl k závěru, že správce daně prokázal nevěrohodnost nebo neúplnost sporovaných dokladů předložených žalobkyní. Vysvětlil, že správce daně vydal celkem dvě výzvy k prokázání skutečností; obsahově stejnou druhou výzvu vydal pouze proto, že ve výrokové části první výzvy chyběl údaj o zdaňovacím období. Žalobkyně si na základě odůvodnění obou výzev musela být vědoma, jaké pochybnosti stran deklarovaných plnění na předmětných daňových dokladech správce daně měl a z jakých důvodů. Uvedená (konkrétní a srozumitelná) zjištění dostatečně odůvodňovala vznik pochybností o souladu údajů na žalobkyní předložených daňových dokladech se skutečností. Správce daně tedy správně konstatoval, že v návaznosti na výzvy došlo k přenesení důkazního břemene ohledně věrohodnosti skutečností podávajících se z předložených daňových dokladů zpět na žalobkyni, na které tak bylo, aby prokázala, že k přijetí předmětného plnění skutečně došlo. Jelikož krajský soud v popsaném postupu daňových orgánů neshledal žádné pochybení, hodnotil i tento okruh námitek jako nedůvodný.

[6] Konečně, krajský soud neshledal důvodným ani třetí okruh žalobních námitek, ve kterém žalobkyně namítala jednak nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, a jednak že daňové orgány postupovaly při procesu dokazování nezákonně, neboť neprovedly některé žalobkyní navržené důkazy a provedené důkazy vykládaly účelově. Krajský soud (zcela obecnou) námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí odmítl, neboť je z napadeného rozhodnutí zcela zřejmé, proč žalovaný odvolání žalobkyně zamítl; žalovaný rovněž detailně a srozumitelně popsal provedené dokazování a podrobně vypořádal veškeré odvolací důvody. Co se týče namítané účelovosti hodnocení provedených důkazů ze strany finančních orgánů, krajský soud připomenul, že subjekt uplatňující odpočet na DPH je povinen tvrdit a prokázat, že (i) fakticky došlo k uskutečnění daňového plnění, (ii) že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, a (iii) že mu ono plnění v deklarovaném rozsahu skutečně poskytl plátce DPH. Krajský soud neshledal, že by daňové orgány hodnotily provedené důkazy (včetně výslechů) účelově; obsah správního spisu naopak aprobuje závěry žalovaného. V této souvislosti krajský soud poukázal na celou řadu klíčových skutkových okolností, na jejichž základě aproboval závěry daňových orgánů, že v řízení nebylo prokázáno, že by žalobkyně skutečně přijala plnění, z něhož si uplatnila sporný nárok na DPH právě od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu. Zdůraznil, že daňové orgány nezpochybnily, že k poskytnutí

jistých prací v rámci montáže skladovacích věží došlo a že při montáži žalobkyni pomáhaly jisté fyzické osoby (brigádníci); zpochybnily nicméně, že plnění deklarované na předmětných daňových dokladech skutečně poskytli žalobkyní označení dodavatelé a že takové plnění bylo poskytnuto v deklarovaném rozsahu. Krajský soud souhlasně s žalovaným uzavřel, že žalobkyní předložené důkazy byly znevěrohodněny jinými důkazními prostředky, zejména výpověďmi svědků, přičemž žalobkyní dodatečně navržené důkazy pochybnosti daňových orgánů ještě více prohloubily. Pokud jde o neprovedení výslechu Lubomíra Starka (jednatele společností DIPOS JČ a B.A.R.), krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že daňové orgány vyvinuly veškeré úsilí k tomu, aby jej vyslechly. Předvolaly jej celkem sedmkrát, svědek však zjevně neměl zájem se dostavit a nepodařilo se jej ani předvést. I bez výslechu tohoto svědka daňové orgány dostatečně zjistily skutkový stav pro své finální závěry. Vadu nepředstavuje ani to, že správce daně zohlednil vyjádření pana Starka, které podal jménem právnické osoby DIPOS JČ v rámci jiného daňového řízení, nadto z doby před zahájením daňové kontroly u žalobkyně. Použití takovýchto podkladů výslovně připouští § 93 odst. 2 daňového řádu. Soud se ztotožnil též se závěrem, že žalobkyní předložené čestné prohlášení pana Starka je zcela nevěrohodné, neboť jeho obsah je v rozporu nejen s tím, co pan Stark dříve sdělil v jiném daňovém řízení jménem společnosti DIPOS JČ, ale i s ostatními provedenými důkazy. Také odkaz žalobkyně na zásadu *„v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu“* je nepřípadný, neboť tato zásada se týká pouze pochybností plynoucích z výkladu práva, nikoli pochybností skutkových.

[7] Krajský soud konečně z vlastní iniciativy vysvětlil, proč na jeho posouzení předmětné věci nemají vliv ani závěry vyjádřené v rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater Prochemie, s. r. o.,* a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208. V projednávané věci totiž žalobkyně netvrdila žádné skutečnosti indikující možnost dodání předmětného plnění jiným plátcem DPH, než společnostmi DIPOS JČ a B.A.R., přičemž ani z průběhu daňové kontroly nevyplynula žádná taková indicie. Navíc v projednávané věci byli oba dodavatelé nekontaktní, jejich jednatel pan Stark se vyhýbal svému výslechu a jím učiněné čestné prohlášení bylo zcela nevěrohodné. Provedeným dokazováním se tak nepodařilo vyloučit scénář, že žalobkyně ve skutečnosti přijala předmětná plnění od neplátců DPH. Krajský soud *obiter dictum* dodal, že se *„později“* ukázalo, že obě společnosti DPH na výstupu neodvedly, a že pan Stark byl pravomocně odsouzen za trestnou činnost spočívající v krácení daně.

[8] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody formálně podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[9] K vypořádání prvního okruhu žalobních námitek (neukončení daňové kontroly a prekluze) uvedla, že žalovaný sám potvrdil, že stěžovatelce bylo před vydáním dodatečných platebních výměrů upřeno právo řádně projednat Zprávu. Krajský soud však toto pochybení správce daně účelově bagatelizuje a označuje jako *„formální“*. Tento postup správce daně byl však nezákonný, přičemž nezákonnost nelze rozlišovat na *„menší a větší“*. Nelze přistoupit ani na tezi, že nezákonný postup při projednání původní Zprávy lze napravit jejím prostým doručením daňovému subjektu. Jelikož daňová kontrola nebyla

řádně ukončena, správce daně nemohl vydat dodatečné platební výměry. Formální ukončení daňové kontroly potvrzuje též průběh odvolacího řízení. Tím, že k projednání Zprávy a výslechům svědků došlo až v odvolacím řízení, přenesl správce daně nezákonně podstatu daňové kontroly do odvolacího řízení. V dalším stěžovatelka pouze opsala několik odstavců žaloby. Nově dodala, že se krajský soud vůbec nezabýval žalobní námitkou, že nemůže obstát argumentace žalovaného, dle které v novelizovaném daňovém řádu již podmínka projednání Zprávy není, neboť Zpráva byla vydána před novelou daňového řádu. Konečně zdůraznila, že žalovaný si byl vědom, že Zpráva nebyla před vydáním dodatečných platebních výměrů projednána, neboť to sám uvedl v odst. [33] odůvodnění svého rozhodnutí.

[10] K vypořádání druhého okruhu žalobních námitek (nezákonné přenesení důkazního břemene na stěžovatelku) stěžovatelka fakticky pouze vyjádřila obecný nesouhlas se závěry soudu, načež zčásti parafrázovala, zčásti zopakovala svá žalobní tvrzení. Uzavřela, že nadále trvá na tom, že správce daně neprokázal nevěrohodnost a neúplnost jejího účetnictví a k přenosu důkazního břemene tak nedošlo. Stěžovatelka ani neměla možnost se seznámit s pochybnostmi správce daně, a nedostala možnost svá tvrzení prokázat. Každopádně své důkazní břemeno unesla.

[11] K vypořádání třetího okruhu žalobních námitek (nezákonný postup při dokazování) stěžovatelka obecně uvedla, že se soud nevypořádal s námitkami týkajícími se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, účelového hodnocení provedených důkazů a nedůvodného neprovedení stěžovatelkou navržených důkazů. Dále ve zcela obecné rovině tvrdila, že daňové orgány chybovaly při procesu dokazování a při hodnocení důkazů a že byla v rámci daňové kontroly aktivní a předložila veškeré myslitelné důkazy, které její činnost doložily. Daňové orgány přesto všechny důkazní prostředky hodnotily nesprávně v její neprospěch. Ve zbytku stěžovatelka opět buď parafrázovala či přímo zopakovala celé odstavce z žaloby; nově pouze bez dalšího citovala nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 2096/07 a sp. zn. II. ÚS 703/06, týkající se ochrany práv daňového subjektu v daňovém řízení. Rovněž nově poznamenala, že je nesporné, že jí společnosti YANFENG dodala smontované skladovací věže, které někdo musel smontovat, neboť sama stěžovatelka na to zaměstnance neměla. Krajský soud přesto existenci najatých pracovníků zpochybnil, aniž by vysvětlil, kdo věže smontoval. Stěžovatelka dále ze žaloby opět fakticky opsala námitky týkající se neprovedení výslechu pana Starka či hodnocení jeho čestného prohlášení a dalších důkazů; rovněž bez dalšího převzala části žaloby týkající se nepřípustnosti použití vyjádření pana Starka z jiného daňového řízení.

[12] Konečně, stěžovatelka vyjádřila obecný nesouhlas se závěrem krajského soudu, dle kterého rozhodnutí *Kemwater* nemá na posouzení předmětné věci vliv. Z tohoto rozhodnutí se podává, že pokud ze skutkového stavu vyplývá, že skutečný odběratel byl plátcem DPH, nelze odpočet DPH odepřít. Uvedené bylo dle názoru stěžovatelky v řízení prokázáno.

[13] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že kasační stížnost neobsahuje žádnou novou argumentaci, ani nereaguje na závěry krajského soudu. K jednotlivým kasačním námitkám fakticky shrnul svá předchozí podání, případně na ně odkázal. Souhlasil s krajským soudem, že závěry rozsudku *Kemwater* nemohou výsledky daňového řízení zvrátit; montážní práce

nejsou nedělitelným plněním a nelze tak předpokládat, že dodavatelem *musel* být jeden subjekt, který by současně s ohledem na obratové hledisko musel být plátcem DPH. Navrhl proto, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského 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.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud s ohledem na způsob, jakým je v dané věci v převážné části formulována kasační argumentace, považuje za nutné připomenout, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Aby tedy byla způsobilá věcnému projednání, musí v ní stěžovatelka cíleně reagovat na rozhodnutí krajského soudu a kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě jeho argumentaci. Nepostačuje, je-li kasační stížnost pouhým opakováním žalobních námitek. Převzít do kasační stížnosti argumentaci ze žaloby je možné, avšak pouze v rámci cílené polemiky se závěry krajského soudu, případně v rámci poukazu na to, že argumentace v žalobě nebyla krajským soudem vypořádána (a jeho rozhodnutí je tedy nepřezkoumatelné). Účelem kasační stížnosti není ještě jednou, před vyšší instancí, zopakovat vypořádání žalobních bodů, kterými se již zabýval krajský soud, nýbrž polemizovat se závěry samotného krajského soudu, a tím prověřit jejich zákonnost. Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (například usnesení ze dne 23. 11. 2022, č. j. 3 Afs 207/2020 - 74 a ze dne 24. 1. 2023, č. j. 10 Afs 132/2021 - 38, nebo rozsudek ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 60/2022 - 47; všechna citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z: www.nssoud.cz), kasační stížnost (její část), která fakticky beze změny opakuje žalobní tvrzení a nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu, neobsahuje důvody podle § 103 s. ř. s., a bude proto jako nepřípustná odmítnuta (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Vyzývat stěžovatele k odstranění této vady postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s. není v takové situaci namístě. Vždy musí být z textu (příslušné části) kasační stížnosti patrná alespoň nějaká snaha reagovat na konkrétní závěry krajského soudu a prezentovat ty žalobní argumenty, které žalobce pokládá za nejpádnější.

[17] V nyní posuzované věci stěžovatelka v převážné většině kasační stížnosti nevede argumentaci proti závěrům krajského soudu vyjádřeným v odůvodnění napadeného rozsudku, nýbrž buď bez dalšího opakuje (parafrázuje) žalobní argumentaci, anebo toliko předkládá zcela obecné výhrady k postupu orgánů daňové správy. To se týká zejména celého druhého okruhu, ale i naprosté většiny třetího a rovněž části prvního okruhu kasačních námitek (lze poznamenat, že ani obecné doplnění původní žalobní argumentace o citaci nálezů Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 2096/07 a sp. zn. I. ÚS 703/06 nezakládá přípustnost dotčené části kasační stížnosti, neboť stěžovatelka obecné závěry vyplývající z těchto nálezů nijak konkrétně neprovázala na nyní posuzovanou věc). V projednávané věci se proto kasační soud omezil na vypořádání těch námitek, které reálně reflektují posouzení věci krajským soudem a brojí proti němu.

[18] Stěžovatelka předně namítá, že krajský soud bagatelizuje pochybení správce daně, spočívající v neprojednání Zprávy ve smyslu § 88 odst. 4 daňového řádu před vydáním dodatečných platebních výměrů, a to i přesto, že žalovaný tuto procesní chybu během odvolacího řízení sám přiznal. Dle stěžovatelky nelze takový nezákonný postup správce daně napravit v odvolacím řízení, a už vůbec ne prostým doručením Zprávy daňovému subjektu.

[19] Tato námitka není důvodná. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již mnohokrát dovodil, že seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole až po vydání (dodatečných) platebních výměrů v rámci odvolacího řízení je možné (srov. rozsudky ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 - 41, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 - 39, ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36, nebo ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 - 31). Žalovaný tyto judikaturní závěry řádně reflektoval v odst. 96 odůvodnění svého rozhodnutí, přičemž krajský soud následně v odst. 48 až 58 napadeného rozsudku přesvědčivě vysvětlil, z jakých důvodů v daňovém řízení nedošlo v důsledku této procesní vady správce daně (následně zhojené v rámci odvolacího řízení) k porušení práv stěžovatelky. Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením krajského soudu ztotožňuje a pro stručnost na něj odkazuje; stěžovatelka se proti němu v kasační stížnosti ostatně konkrétně nevymezila. Pro úplnost je třeba uvést, že podle § 88 odst. 5 daňového řádu platí, že *odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.* Z napadeného rozsudku se podává, že stěžovatelka krátce před sjednaným termínem projednání Zprávy v rámci odvolacího řízení navrhla, aby se jednání uskutečnilo později, a následně správci daně sdělila, že nesouhlasí s jeho postupem a projednání Zprávy se vůbec nezúčastní. Nejvyšší správní soud za této situace uzavírá, že (opětovným) doručením Zprávy stěžovatelce došlo k *„projednání a ukončení daňové kontroly“* ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu, tj. v rámci zákonem předpokládaného postupu.

[20] Nejvyšší správní soud dále dává stěžovatelce za pravdu, že se krajský soud výslovně nevypořádal se žalobní námitkou, dle které nemůže obstát argumentace žalovaného týkající se novelizace daňového řádu a s tím spojeného zrušení povinnosti osobně projednat zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem. Nevypořádání této námitky však nepředstavuje vadu, pro kterou by bylo namístě napadený rozsudek rušit. Krajský soud se totiž zcela dostatečně zabýval podstatou okruhu žalobních námitek souvisejících s postupem daňových orgánů při projednání Zprávy; řádně vysvětlil, z jakých důvodů považuje námitky stěžovatelky týkající se následků řádného neprojednání Zprávy před vydáním dodatečných platebních výměrů (a s tím související namítané prekluze práva stanovit daň) za nedůvodné. Nejvyšší správní soud tak jen pro úplnost dodává, že žalovaný v odst. 95 až 105 napadeného rozhodnutí správně uvedl, že procesní vada správce daně, spočívající v neprojednání Zprávy zákonem předpokládaným způsobem, může být odstraněna v odvolacím řízení, jak tomu bylo v posuzované věci; pouze *obiter dictum* poznamenal, že dle jeho názoru ani zákonodárce nepřisuzuje procesní vadě, spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole, valného významu, neboť tento požadavek již ze zákona s účinností od 1. 1. 2021 odstranil. Uvedená poznámka žalovaného tedy zjevně cílila pouze k posílení argumentace, že procesní vada, spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole před vydáním platebních výměrů, se obecně řadí k vadám, které zpravidla nemají bez dalšího vliv

na zákonnost následně vydaných daňových rozhodnutí; v žádném případě se však nejednalo o stěžejní argument žalovaného při obhajování postupu správce daně.

[21] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými ani (přípustné) kasační námitky vztahující se k vypořádání třetího okruhu žalobních námitek krajským soudem. Není totiž pravdou, že se krajský soud nevypořádal s námitkami týkajícími se (i) nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, (ii) účelového hodnocení provedených důkazů (zejména čestného prohlášení Lubomíra Starka) či (iii) nedůvodného neprovedení stěžovatelkou navržených důkazů, jak tvrdí stěžovatelka. Krajský soud se všemi těmito žalobními námitkami řádně zabýval, a to zejména v (i) odst. 70 až 74, (ii) odst. 75 až 83 a (iii) odst. 73 a 80 odůvodnění napadeného rozsudku. Rovněž není pravda, že krajský soud zpochybnil existenci najatých pracovníků, aniž by vysvětlil, kdo skladovací věže smontoval. Krajský soud naopak aproboval závěry daňových orgánů, že *„k poskytnutí jistých prací v rámci montáže předmětných skladovacích věží došlo a že při nich žalobkyni pomáhaly jisté fyzické osoby“*; současně však dospěl k závěru, že daňové orgány úspěšně zpochybnily, že *„plnění deklarované na předmětných daňových dokladech skutečně poskytli žalobkyní označení dodavatelé a že takové plnění bylo poskytnuto v rozsahu, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech“* (srov. zejména odst. 78, 79 a 91 odůvodnění napadeného rozsudku).

[22] Stěžovatelka v kasační stížnosti konečně namítla, že *„nesouhlasí se závěry Soudu o tom, že rozhodnutí SDEU Kemwater nemá na posouzení předmětné věci vliv. Z citovaného rozhodnutí vyplývá, že v zájmu zachování neutrality daně z přidané hodnoty je potřeba zkoumat konkrétní skutkové okolnosti případu a pokud ze skutkového stavu vyplývá, že skutečný odběratel byl plátcem daně z přidané hodnoty, nelze odpočet daně z přidané hodnoty odepřít. Uvedené bylo v řízení prokázáno“*. Nejvyššímu správnímu soudu zde nezbývá než konstatovat, že se stěžovatelka v této části kasační stížnosti omezuje na prostý (ne zcela srozumitelný) nesouhlas s názorem krajského soudu, aniž by s ním jakkoli věcně polemizovala. Přitom platí, že stěžovatelka je v kasační stížnosti povinna vylíčit, jakých konkrétních nesprávných úvah, hodnocení či závěrů se měl krajský soud dopustit, jakož i ozřejmit svůj právní náhled na to, v čem je tato nesprávnost spatřována (srov. přiměřeně rozsudek rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 59, č. 835/2006 Sb. NSS). Kasační stížnost tak v této části nesplňuje pro svoji nekonkrétnost výše uvedené požadavky a věcně se proto nejedná o kasační námitku ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s.

[23] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není (v rozsahu, ve kterém mohla být věcně projednána) důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[24] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

pokračování

V Brně dne 29. června 2023

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu