



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Milana Podhrázkého a Václava Štencla v právní věci žalobkyně: **DOMIJAN trans, s. r. o., v likvidaci**, se sídlem Novosedlická 2888, Teplice, zastoupená JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2021, čj. 3561/21/5300-22443-607102, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 4. 2023, čj. 15 Af 6/2021-34,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v nyní projednávané věci zabývá otázkou, zda se Krajský soud v Ústí nad Labem správně vypořádal s žalobní námitkou žalobkyně, podle níž je napadené rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné, neboť nereagovalo na odvolací námitku stran požadavků Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále „správce daně“) na prokázání přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele.

[2] Předmětem činnosti žalobkyně v nyní řešených zdaňovacích obdobích prvního až čtvrtého čtvrtletí roku 2015 byla autodoprava. Jediným odběratelem jejich služeb byla

společnost PPL CZ, s. r. o. (dále „PPL CZ“), pro niž žalobkyně zajišťovala rozvoz zásilek zákazníkům na základě uzavřené rámcové smlouvy.

[3] Žalobkyně v průběhu roku 2015 a na začátku roku 2016 podala čtyři daňová přiznání za jednotlivá čtvrtletí roku 2015, v nichž uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) na vstupu z přijatých zdanitelných plnění podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Konkrétně si nárokovala odpočet ve výši 236 868 Kč, 247 420 Kč, 295 366 Kč a 273 787 Kč.

[4] Dne 10. 4. 2018 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za výše uvedená zdaňovací období. V průběhu kontroly bylo mimo jiné zjištěno, že žalobkyně deklarovala, že krom svých kapacit využívala v roce 2015 pro rozvoz zásilek rovněž přepravních služeb (sub)dodavatele, společnosti Pragotrans, spol. s r. o., IČO: 00548481 (dále „Pragotrans“) (pozn. NSS: společnost byla zrušena s likvidací a 22. 6. 2021 vymazána z obchodního rejstříku).

[5] V zprávě o daňové kontrole z 27. 6. 2019 (dále „zpráva o daňové kontrole“) správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly předloženými důkazními prostředky neprokázala rozsah ani samotné přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od Pragotrans, tedy neprokázala oprávněnost jí uplatněného nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH.

[6] Dne 1. 7. 2019 správce vydal čtyři dodatečné platební výměry:

- (i) dodatečným platebním výměrem čj. 1751998/19/2514-50522-506455 doměřil žalobkyni za zdaňovací období prvního čtvrtletí 2015 DPH ve výši 113 873 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 22 774 Kč;
- (ii) dodatečným platebním výměrem čj. 1752050/19/2514-50522-506455 doměřil žalobkyni za zdaňovací období druhého čtvrtletí 2015 DPH ve výši 122 650 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 24 530 Kč;
- (iii) dodatečným platebním výměrem čj. 1752098/19/2514-50522-506455 doměřil žalobkyni za zdaňovací období třetího čtvrtletí 2015 DPH ve výši 195 214 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 39 042 Kč; a
- (iv) dodatečným platebním výměrem čj. 1752161/19/2514-50522-506455 doměřil žalobkyni za zdaňovací období čtvrtého čtvrtletí 2015 DPH ve výši 144 900 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 28 980 Kč.

[7] Žalovaný v záhlaví uvedených rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil všechny čtyři napadené dodatečné platební výměry. Důvodem neuznání nároku na odpočet DPH byla skutečnost, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele Pragotrans.

[8] Žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného krajský soud výše uvedeným rozsudkem zamítl. Podle krajského soudu napadené rozhodnutí žalovaného netrpí nepřezkoumatelností, neboť je z něj zřejmé, z jakých zjištění žalovaný vycházel, jak o nich uvážil a proč neakceptoval jednotlivé odvolací námitky, s nimiž se řádně a dostatečně

pokračování

vypořádal. Krajský soud uvedl, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť dostatečně zpochybnil, že žalobkyně zdanitelná plnění přijala od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu, jak bylo uvedeno na jí předložených daňových dokladech. Ohledně mandátní smlouvy uzavřené 20. 12. 2014 mezi žalobkyní a Pragotrans, jíž žalobkyně předložila v reakci na výzvu k prokázání skutečností stran pochybností správce daně, se krajský soud ztotožnil se žalovaným, že smlouva dokládá toliko rámcový obchodní vztah mezi žalobkyní a Pragotrans, nikoliv však faktické uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, které byly předmětem nároku na odpočet. K námitce žalobkyně o nesprávném zjištění, že přepravní služby, které měl žalobkyni poskytnout (sub)dodavatel Pragotrans, nebyly fakturovány společnosti PPL CZ, krajský soud uvedl, že žalobkyně nekonkretizovala, v které části napadeného rozhodnutí žalovaný takovýto požadavek vznesl, přičemž soud takovou úvahu žalovaného v napadeném rozhodnutí nenalezl. Podle soudu žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí ani netvrdil, že na daňových dokladech, které žalobkyně vystavovala za poskytnuté služby společnosti PPL CZ, měl být uveden konkrétní subdodavatel (tedy i Pragotrans). Žádný takový požadavek žalovaný a ani správce daně ve vztahu k uznání nároku na odpočet DPH za dané zdaňovací období neformulovali.

[9] K námitce, že žalovaný v bodě 31 svého rozhodnutí uplatnil nerealistický požadavek doložení konkrétního lístku s uvedením příslušné osoby realizující rozvoz, krajský soud uvedl, že šlo pouze o demonstrativní příklad relevantního důkazního prostředku. Doplnil, že doklad (list) o realizaci rozvozu a předání konkrétní zásilky konečným příjemcům není v oblasti podnikání s doručováním zásilek ničím neobvyklým, čím by žalobkyně jako podnikatelka v oboru rozvozu zásilek nemohla disponovat.

[10] Krajský soud souhlasil se žalobkyní, že správce daně neměl pokračovat ve výslechu svědka Antonína Koníčka položením dalších otázek poté, co zjistil, že svědek vypovídal ke zdaňovacímu období roku 2017, nikoli roku 2015, který je předmětem nyní projednávané věci. Nešlo však o vadu, která by měla vliv na zákonnost daňového řízení ani z něj vzešlých rozhodnutí. Jde-li o hodnocení této svědecké výpovědi, krajský soud odmítl argumentaci žalobkyně, že skutečnosti, které svědek vnímal v roce 2017, automaticky odpovídají poměrům, které u žalobkyně panovaly v roce 2015. Odpovědi svědka vztahující se k roku 2017 jsou tak pro účely nynějšího daňového řízení bezpředmětné.

[11] Krajský soud proto uzavřel, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, neboť jí předložené důkazní prostředky neprokazují, že došlo k dodání zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem (Pragotrans), v deklarovaném rozsahu, předmětu a ceně, tedy ani použití těchto přijatých plnění pro konkrétní ekonomickou činnost žalobkyně. Daňové orgány tedy dospěly oprávněně k závěru, že u žalobkyně nebyly splněny podmínky pro nárok na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH.

II. Obsah kasační stížnosti

[12] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Stěžovatelka nejprve shrnuje podstatu svých žalobních námitek. Má za to, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Vůči napadenému rozsudku namítla, že krajský soud nesprávně posoudil žalobou navozenou otázku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka totiž v žalobě namítla nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného z důvodu, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou spočívající v nesprávnosti úvahy správce daně, že nebyla-li plnění (přepravní služby) přijatá od (sub)dodavatele Pragotrans fakturována společností PPL CZ (jako odběrateli stěžovatelky), nejsou předmětem uskutečněných zdanitelných plnění. Krajský soud proto nemohl žalobní námitku vypořádat tak, že stěžovatelka nekonkretizovala, v které části svého rozhodnutí žalovaný takovýto požadavek vznesl (bod 35 napadeného rozsudku). Odvolací námitka z podstaty věci může reagovat toliko na rozhodnutí správce daně a jeho odůvodnění ve zprávě o daňové kontrole (§ 147 odst. 3 daňového řádu), nikoli na odůvodnění odvolacího rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka odvolací námitkou mířila právě na odůvodnění dodatečných platebních výměrů. Uvedený požadavek ohledně fakturace tedy zaujal správce daně, nikoli žalovaný. Proto stěžovatelka v žalobě objektivně nemohla konkretizovat, kde žalovaný takový požadavek formuloval, a proto proti němu směřovala žalobní námitka, že se nevypořádal s odvolací námitkou stran požadavku na fakturaci. Logicky nesmyslný je proto i argument krajského soudu rovněž v bodu 35 napadeného rozsudku, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevznesl požadavek na zahrnutí služeb přijatých od Pragotrans do faktur vystavených společností PPL CZ. Krajský soud se tedy měl správně zabývat tím, co je uvedeno ve zprávě o daňové kontrole, nikoli tím, co není uvedeno v rozhodnutí žalovaného.

[14] Podle stěžovatelky je nesprávný i závěr krajského soudu, že uvedený požadavek na fakturaci nevyslovil ani správce daně. Ze str. 16 zprávy o daňové kontrole odcitovala konkrétní pasáž, v níž podle stěžovatelky správce daně uvedený požadavek na fakturaci formuloval a z jeho nesplnění dovodil nesplnění podmínek nároku na odpočet DPH. Právě tento závěr správce daně stěžovatelka sporovala v odvolání i v žalobě. Opačný závěr krajského soudu je tak v rozporu se správním spisem.

[15] Z uvedeného podle stěžovatelky plyne, že krajský soud nesprávně posoudil otázku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Správně měl dospět k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný nevypořádal se stěžejní odvolací námitkou.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti a další vyjádření účastníků

[16] Žalovaný ve vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Předně uvedl, že kasační argumentace je pouze obecná a Nejvyšší správní soud by ji měl vypořádat v mezích této obecnosti. Dále upozornil, že stěžovatelka ve své kasační argumentaci směšuje dohromady různé závěry krajského soudu. Na jedné straně jeho vypořádání týkající se námitek nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného (body 15 až 17 napadeného rozsudku), a na druhé straně vypořádání námitek týkající se plnění poskytnutých (sub)dodavatelem (bod 35 napadeného rozsudku). V důsledku toho stěžovatelka dospívá k absurdním závěrům. Podle žalovaného je však třeba vypořádání obou žalobních námitek striktně odlišit. Správný je závěr krajského soudu, že rozhodnutí žalovaného je plně prezkoumatelné, neboť žalovaný v bodě 42 svého rozhodnutí mimo jiné vypořádal odvolací námitku týkající se nesprávně zjištěného skutkového stavu. Žalovaný je přesvědčený, že tuto odvolací námitku vypořádal

pokračování

řádně a srozumitelně, a svůj závěr o správně zjištěném skutkovém stavu dostatečně odůvodnil. Krajský soud totiž v bodu 35 napadeného rozsudku vypořádal hmotněprávní žalobní námitku ohledně plnění poskytnutých subdodavatelem, nikoliv žalobní námitku spočívající v nevypořádání odvolací námitky.

[17] Dále žalovaný uvedl, že celá zpráva o daňové kontrole i rozhodnutí žalovaného se týká vztahu mezi stěžovatelkou a jejím (sub)dodavatelem. Důvodem neuznání nároku na odpočet DPH byla skutečnost, že stěžovatelka neprokázala rozsah a faktické přijetí zdanitelných plnění od Pragotrans, resp. od dodavatele v postavení plátce DPH. Daňové orgány nespороvaly daňové doklady vystavené stěžovatelkou společností PPL CZ. Žalovaný zdůraznil, že správce daně po stěžovatelce nepožadoval předložit daňový doklad vystavený stěžovatelkou pro PPL CZ, na němž by byl uveden jako subdodavatel Pragotrans; takový požadavek by byl skutečně nemožný, jak uvádí stěžovatelka. Správce daně na str. 16 zprávy o daňové kontrole (tj. i ve stěžovatelkou citované pasáži) pouze vyhodnotil, že stěžovatelka nedoložila žádné důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, že by jí přijatá plnění od Pragotrans byla použita v rámci její ekonomické činnosti pro uskutečňování plnění pro PPL CZ. Nelze tedy přisvědčit stěžovatelce, že „*subdodávka je vždy předmětem výnosů*“, neboť jak plyne i z judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora, pro vnik nároku na odpočet DPH je třeba prokázat mimo jiné existenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet daně. V případě existence přímé a bezprostřední souvislosti se zároveň předpokládá, že náklady na pořízení plnění na vstupu jsou vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích hospodářských činností. Z hlediska nároku na odpočet DPH je proto rozhodné, zda bylo plnění přijaté na vstupu použito k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu podle § 72 zákona o DPH. Z bodu 42 rozhodnutí žalovaného plyne, že pokud stěžovatelka neprokázala, že zdanitelné plnění přijala, nemůže být z logiky věci prokázáno ani použití tohoto plnění pro její ekonomickou činnost, což je vedle faktického přijetí plnění další hmotněprávní podmínkou pro vznik nároku na odpočet DPH.

[18] Žalovaný rovněž připomněl, že předmětem přezkumu krajského soudu je odvolací rozhodnutí žalovaného, nikoli prvostupňové dodatečné platební výměry. Krajskému soudu proto nelze vyčítat, že se zaměřil na argumentaci žalovaného, a nikoliv argumentaci správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný ve svém rozhodnutí v rámci své správní úvahy nehovoří o přefakturaci služeb společností Pragotrans.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] První část kasační stížnosti (část I na str. 2 a 3), v níž stěžovatelka pouze shrnuje své žalobní námitky, nelze považovat za kasační argumentaci, neboť stěžovatelka tímto shrnutím nikterak nemíří proti rozhodovacím důvodům napadeného rozsudku.

[21] Dále Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka kasační stížností nikterak nespороjuje stěžejní závěr daňových orgánů, potvrzený krajským soudem, že nespĺnila hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH. Nebrojí proti tomu, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu spočívající ve

zpochybnění faktického uskutečnění zdanitelného plnění (přepravních služeb přijatých stěžovatelkou od Pragotrans) tak, jak bylo deklarováno ve stěžovatelkou předložených daňových dokladech. Stěžovatelka nic nenamítla proti jednotlivým důvodům (skutečnostem), jež založily vážné a důvodné pochyby správce daně. Nijak nespornuje ani navazující závěr o tom, že tyto pochyby správce daně se jí nepodařilo rozptýlit či vyvrátit dalšími předloženými podklady (důkazy). Tyto stěžejní závěry daňových orgánů ostatně nenapadla ani v žalobě, s výjimkou dílčí skutkové okolnosti týkající se fakturace.

[22] Stěžovatelka se v žalobě naopak zaměřila především na dílčí otázky spočívající v nedostatečném vypořádání veškeré její argumentace uplatněné v odvolání proti dodatečným platebním výměrům. V kasační stížnosti zůstala již jen u námitky, že krajský soud nesprávně posoudil její žalobní námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, neboť se nedostatečně zabýval odůvodněním zprávy o daňové kontrole a zároveň pominul podstatnou úvahu správce daně.

[23] Podstatou i kasační stížnosti je stěžovatelčino přesvědčení o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného spočívající v nevypořádání odvolací námitky stran fakturace.

[24] Podle ustálené judikatury platí, že přezkoumá-li krajský (městský) soud správní rozhodnutí, které pro chybějící odůvodnění není přezkoumání vůbec způsobilé, zatíží nepřezkoumatelností i svůj vlastní rozsudek (rozsudky NSS z 13. 6. 2007, čj. 5 Afs 115/2006-91, či z 30. 11. 2023, čj. 8 As 137/2022-67, bod 27). V podstatě tedy stěžovatelka namítla rovněž nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu. O této otázce si navíc Nejvyšší správní soud musí učinit úsudek i bez námitky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[25] Prvně se proto Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Konkrétně zda žalovaný vypořádal odvolací námitku stěžovatelky o nesprávně zjištěném skutkovém stavu stran uvedení plnění přijatých od Pragotrans na fakturách vystavených společností PPL CZ.

[26] Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž správní orgán opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat mimo jiné i případ, kdy je zcela opomenuta některá z odvolacích námitek (rozsudek NSS z 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či usnesení rozšířeného senátu NSS z 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body 32, 34 a 36). Nepřezkoumatelnost je však třeba vykládat v souladu s jejím skutečným smyslem, neboť jde o jednu z nejzávažnějších vad řízení, kterou lze konstatovat pouze v případě, že pro výše uvedené důvody skutečně nelze seznat, proč správní orgán rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku posuzovaného rozhodnutí, resp. proč považoval vznesené námitky za nedůvodné (rozsudek NSS ze 4. 3. 2022, čj. 5 As 158/2021-36, bod 18, a tam citovaná judikatura).

[27] Je pravda, že žalovaný výslovně nereagoval na odvolací námitku, jíž stěžovatelka tvrdila nesprávnost úvahy správce daně o nutnosti uvést služby přijaté od (sub)dodavatele Pragotrans na fakturách vystavených stěžovatelkou společností PPL CZ (shrnutí námitek v druhém odstavci bodu 5 na str. 2 rozhodnutí žalovaného). Uvedené však neznamená, že se

pokračování

žalovaný s touto námitkou vůbec nevypořádal. Na více místech svého rozhodnutí se vyjádřil k otázce zjištění skutkového stavu, jakož i důvodům, jež vedly správce daně k pochybnostem o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění (přepravních služeb přijatých stěžovatelkou od Pragotrans). Ve stěžejním bodu 42 žalovaný uvedl, že nebylo-li prokázáno přijetí zdanitelných plnění od Pragotrans v deklarovaném rozsahu, nelze mít za prokázané, že právě tato plnění byla součástí plnění fakturovaných stěžovatelkou společností PPL CZ. Obdobné úvahy jsou obsaženy i v bodech 31, 32 a 35 rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud zde připomíná již výše řečené, že stěžovatelka proti závěru správce daně o neprokázání přijetí zdanitelných plnění od Pragotrans nikterak nebrojila (bod [21] výše).

[28] Podle Nejvyššího správní soudu tedy žalovaný uvedenou odvolací námitku vypořádal minimálně implicitně (usnesení ÚS z 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, bod 4, a rozsudek NSS z 21. 12. 2011, čj. 4 Ads 58/2011-72), a to důrazem na skutečnost, že podstatou dílčí úvahy správce daně na str. 16 zprávy o daňové kontrole (tj. i ve stěžovatelkou citované pasáži) byl závěr, že stěžovatelka nedoložila žádné důkazní prostředky prokazující přijetí plnění od Pragotrans. Proto ani nemohla prokázat, že tato tvrzená přijatá plnění byla použita v rámci její ekonomické činnosti pro uskutečňování plnění pro PPL CZ, což představuje hmotněprávní podmínku nároku na odpočet daně. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného tak plyne vysvětlení, že správce nepožadoval předložení daňového dokladu vystaveného stěžovatelkou pro PPL CZ, na němž by byl uveden jako subdodavatel Pragotrans.

[29] Rozhodnutí žalovaného tak není nepřezkoumatelné z důvodu pomnutí odvolací námitky týkající se fakturace. Krajský soud proto nezatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností spočívající ve věcném přezkumu nepřezkoumatelného daňového rozhodnutí.

[30] Dále se Nejvyšší správní soud zaměřil na to, zda krajský soud dostatečně reagoval na žalobní námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Krajský soud se této otázce věnoval v bodech 15 až 17 napadeného rozsudku. Předně vyšel z toho, že není povinností žalovaného vyslovit se ke každé větě uvedené v odvolání, neboť plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě kterých skutečností rozhodoval a kterými úvahami se řídil.

[31] Krajský soud výslovně nereagoval na žalobní argumentaci týkající se nevypořádání odvolací námitky ohledně nesprávnosti závěru o nutnosti uvádět rozsah plnění přijatého od Pragotrans na fakturách vystavených odběrateli stěžovatelky PPL CZ. Jinými slovy, krajský soud sice stěžovatelce výslovně nesdělil, ve které části rozhodnutí a jakým způsobem žalovaný konkrétní odvolací námitku vypořádal. Právě to od soudu stěžovatelka zjevně očekávala, a Nejvyšší správní soud připouští, že takový způsob reakce na žalobní námitku by jistě byl na místě. Nicméně, neznamená to, že krajský soud uvedenou námitku nevypořádal. V bodě 17 napadeného rozsudku totiž uvedl, že žalovaný se skutkovým stavem zabýval v bodě 42 svého rozhodnutí, kde shrnul, že správce daně stěžovatelce prokazatelně oznámil odůvodněné pochybnosti o přijatých plněních od deklarovaného dodavatele Pragotrans, přičemž stěžovatelka tyto pochybnosti žádnými relevantními důkazními prostředky neodstranila. Jinak řečeno, krajský soud se ztotožnil s posouzením žalovaného, že správce daně dostatečně odůvodnil své pochyby o faktickém uskutečnění stěžovatelkou deklarovaného zdanitelného plnění přijatého od Pragotrans. Krajský soud stěžovatelce

rovněž vysvětlil, že důvody rozhodnutí žalovaného se nacházejí i v předchozích bodech 18 až 39 jeho rozhodnutí.

[32] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že krajský soud dostatečně a přiléhavě reagoval na podstatu žalobní námitky, neboť stěžovatelku odkázal na stěžejní části rozhodnutí žalovaného, z nichž i podle Nejvyššího správního soudu plyne, že správce daně nepožadoval formální zahrnutí plnění přijatých od Pragotrans do faktur vystavených stěžovatelkou odběrateli PPL CZ (k tomu body [27] a [28] výše).

[33] Napadený rozsudek netrpí ani žádnou jinou vadou nepřezkoumatelnosti, jak ji vykládá ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudky NSS z 6. 2. 2020, čj. 5 Afs 344/2019-30, bod 16, a čj. 5 As 158/2021-36, bod 18, a tam citovaná judikatura). Z rozsudku krajského soudu je jasně seznatelné, na základě kterých úvah soud dospěl ke svým závěrům, jež jej vedly k zamítnutí žaloby.

[34] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud výše dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné, je nedůvodná rovněž kasační námitka, že krajský tuto otázku posoudil nesprávně.

[35] Dále stěžovatelka namítla, že krajský soud se nesprávně zaměřil na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, ačkoli stěžovatelka svými námitkami mířila do odůvodnění dodatečných platebních výměrů obsaženého ve zprávě o daňové kontrole.

[36] Nejvyšší správní soud zde souhlasí s žalovaným v tom, že stěžovatelka nepřipadně směšuje argumentaci krajského soudu týkající se vypořádání žalobní námitky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného s argumentací, jejíž podstatou je vypořádání věcné námitky týkající se dílčí skutkové okolnosti související s fakturací. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti rovněž přiléhavě uvedl, že předmětem přezkumu krajského soudu je primárně rozhodnutí žalovaného, proto je logické, že se na něj krajský soud zaměřil.

[37] Je pravda, že úvahy krajského soudu v bodu 35 napadeného rozsudku o tom, že stěžovatelka v žalobě nekonkretizovala, kde žalovaný požadavek na fakturaci formuloval, mohou působit zavádějícím dojmem. Stěžovatelka totiž žalobou skutečně mířila do odůvodnění dodatečných platebních výměrů ve zprávě o daňové kontrole, tedy netvrdila, že takový požadavek vznesl žalovaný. Z hlediska přezkumu provedeného krajským soudem však není obecně bez významu, pokud by žalovaný některou argumentaci správce daně nepřevzal. Jestliže tedy krajský soud v bodu 35, kde vypořádává věcnou žalobní námitku, uvedl, že žalovaný požadavek na fakturaci neformuloval, nelze v tom bez dalšího spatřovat nelogičnost jeho úvahy.

[38] Krajský soud dále výslovně uzavřel, že takový požadavek ve vztahu k uznání nároku na odpočet DPH neformuloval ani správce daně. Z toho podle Nejvyššího správního soudu plyne, že krajský soud úvahy správce daně na str. 16 zprávy o daňové kontrole chápal obdobně jako žalovaný (především poslední věta bodu 42 jeho rozhodnutí) i Nejvyšší správní soud (bod [28] výše). Kasační námitka, že tento závěr krajského soudu je v rozporu se správním spisem, je tak nedůvodná. Stěžovatelka totiž z pasáže na str. 16 zprávy o daňové kontrole dovozuje jiný, nesprávný (mnohem striktnější) závěr, než který správce daně, v kontextu celého odůvodnění zprávy o daňové kontrole, ve skutečnosti zaujal.

pokračování

V. Závěr a náklady řízení

[39] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[40] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 16. května 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu