

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **P. J. – MONT, spol. s r. o.**, se sídlem Řípov 42, Třebíč, zastoupená JUDr. Ing. Radanem Tesařem, advokátem se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 4. 2023, č. j. 31 Af 75/2019 - 110,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[1] Žalovaný výrokem I. rozhodnutí ze dne 18. 7. 2019, č. j. 29321/19/5300-22441-708274, změnil šest dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „*správce daně*“), a výrokem II. zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil tři dodatečné platební výměry téhož správce daně.

[2] Výše uvedenými dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) a penále za zdaňovací období leden 2013, únor 2013, duben 2013, červen 2013, červenec 2013, říjen 2013, listopad 2013, březen 2014 a červen 2014. Důvodem doměření daně bylo, že v případě přijatých plnění od dodavatelů J. D. (plnění spočívající v dodávkách prefabrikace potrubí), společnosti JR HIGHLANDER s. r. o. (dále jen „*společnost JR HIGHLANDER*“; plnění spočívající v montážních pracích, prefabrikaci

potrubí, svářečských pracích na zakázky) a společnosti IRON DESIGN, SE (dále jen „*společnost IRON DESIGN*“; plnění spočívající v dodávce trubek), žalobkyně nesplnila podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „*zákon o DPH*“).

[3] Dle správce daně žalobkyně u plnění od J. D. neprokázala, že plnění uskutečnila osoba – plátce daně ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a dále neprokázala uskutečnění dodávek prefabrikace potrubí deklarovaných na daňových dokladech v požadovaném rozsahu a předmětu plnění dle § 72 a 73 téhož zákona. V případě plnění od společnosti JR HIGHLANDER správce daně konstatoval, že se jednalo o montážní práce v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e zákona o DPH a o částky plnění snížil hodnoty řádku 40 daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období (nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců). U přijatých plnění od dodavatele – společnosti IRON DESIGN – žalobkyně neprokázala, že zdanitelné plnění uskutečnila osoba – plátce daně ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH (zdaňovací období březen 2014) a dále neprokázala, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu v požadovaném rozsahu a čase dle § 72 a 73 téhož zákona (zdaňovací období březen 2014 a červen 2014).

[4] K odvolání žalobkyně žalovaný šest dodatečných platebních výměrů změnil, neboť dospěl k závěru, že v případě přijatých plnění od společnosti JR HIGHLANDER žalobkyni vznikla povinnost odvést daň na výstupu dle § 92a zákona o DPH, zvýšil jí o tyto hodnoty řádek 10 daňového přiznání za předmětná zdaňovací období a zároveň jí zvýšil řádek 43 daňového přiznání, protože žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o DPH.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Brně (dále jen „*krajský soud*“), který jí vyhověl, rozsudkem ze dne 18. 5. 2021, č. j. 31 Af 75/2019 – 60, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (dále jen „*první rozsudek KS*“). Krajský soud tehdy dospěl k závěru, že žalovaný měl s ohledem na zjištěný charakter posuzovaného plnění zohlednit, že žalobkyně plnění od společnosti JR HIGHLANDER dále poskytla plátci DPH – společnosti MINIMAX GmbH & Co. KG (dále jen „*společnost MINIMAX*“). Podle krajského soudu se jednalo o totožné plnění a podléhalo-li plnění v rovině dodavatel (společnost JR HIGHLANDER) – žalobkyně režimu přenesení daňové povinnosti, nutně podléhalo témuž režimu také plnění v rovině žalobkyně – odběratel (společnost MINIMAX).

[6] Žalovaný podal proti prvnímu rozsudku KS kasační stížnost. Nejvyšší správní soud jej poté rozsudkem ze dne 24. 11. 2022, č. j. 3 Afs 169/2021 - 42 (dále jen „*první rozsudek NSS*“), zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Důvodem zrušení prvního rozsudku KS bylo, že skutkový závěr krajského soudu o totožnosti plnění poskytnutého společností JR HIGHLANDER žalobkyni a plnění poskytnutého žalobkyní společnosti MINIMAX neměl oporu ve správním spise či v provedeném dokazování, a dále, že krajský soud ze zcela obecně formulovaného žalobního bodu o zaměření žalovaného pouze na zdanění příjmů žalobkyně dovodil konkrétní skutkové tvrzení o totožnosti plnění, čímž překročil meze soudního přezkumu dané žalobními body ve smyslu § 75 odst. 2 soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[7] Krajský soud následně rozsudkem ze dne 12. 4. 2023, č. j. 31 Af 75/2019 – 110, žalobu zamítl jako nedůvodnou.

[8] Krajský soud se ztotožnil s argumentací žalovaného, že tvrzení o tom, že daňový subjekt neprokázal uskutečnění dodávky tvrzeného plnění, lze podřadit pod obecnější konstatování, že daňový subjekt neprokázal uskutečnění plnění tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech. Neshledal tak důvodnou námitku žalobkyně, že jí byl nárok na odpočet DPH odepřen na základě rozporných závěrů. Naopak konstatoval, že daňové orgány u každého přijatého plnění jednoznačně uvedly, jaké konkrétní podmínky dle § 72 a § 73 zákona o DPH nebyly v projednávané věci splněny.

[9] Dále krajský soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že žalovaný nevypořádal všechny její námitky. Uvedl, že žalovaný sice neodpověděl na každé dílčí tvrzení žalobkyně, z odůvodnění jeho rozhodnutí je však zřejmé, proč námitky žalobkyně nepovažoval za důvodné.

[10] Podle krajského soudu správce daně žalobkyni informoval výzvou k prokázání skutečností ze dne 4. 10. 2016, jaké skutečnosti potřebné pro uznání nároku na odpočet DPH žalobkyně neprokázala. V této výzvě správce daně explicitně uvedl, jaké skutečnosti požaduje u plnění od jednotlivých dodavatelů prokázat a z jakých důvodů. Krajský soud proto nepřisvědčil námitce žalobkyně, že po celou dobu daňového řízení nemohla zjistit, jaké skutečnosti měla prokazovat. V této souvislosti shledal krajský soud nepřípadnou i argumentaci žalobkyně, že správce daně nezpochybnil její účetnictví. Pasáž zprávy o daňové kontrole, ze které žalobkyně toto tvrzení dovozovala, se totiž týkala daně z příjmů právnických osob za rok 2012, která nebyla předmětem soudního přezkumu v projednávané věci.

[11] K námitce, že správce daně žalobkyni před zahájením daňové kontroly nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu, krajský soud uvedl, že povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání má správce daně v případě, kdy může důvodně předpokládat doměření daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze formulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly. Dle krajského soudu neměl správce daně v době zahájení daňové kontroly žádné poznatky o skutečnostech a důkazech nasvědčujících budoucímu doměření daně, a nebyl proto povinen žalobkyni vyzývat k podání dodatečného daňového přiznání.

[12] Krajský soud rovněž uvedl, že v projednávané věci nelze aplikovat princip tzv. esenciálních výdajů, jelikož ten se vztahuje k dani z příjmů. Režim daně z příjmů právnických osob přitom nelze zaměňovat s režimem daně z přidané hodnoty. V případě DPH platí, že není-li splněna byť jen jedna podmínka dle § 72 a § 73 zákona o DPH, nárok na odpočet DPH žalobkyni nenáleží.

[13] Ohledně přijatých plnění od dodavatele J. D. krajský soud konstatoval, že pro neuznání nároku na odpočet DPH za tato plnění (uskutečněná v roce 2013 – pozn. NSS) postačí samotná skutečnost, že J. D. nebyl od 3. 2. 2009 plátcem DPH. Žalobkyně tak neprokázala podmínku podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, tedy že uplatňuje

odpočet daně, kterou vůči ní uplatnil jiný plátce. Tvrzení žalobkyně, že dodavatel J. D. jí předložil osvědčení o registraci k DPH, v důsledku čehož byla v dobré víře, že J. D. je plátcem DPH, nebylo dle krajského soudu ničím doloženo a krajský soud je tak shledal účelovým. Ostatní skutečnosti uvedené daňovými orgány pak měly dle krajského soudu pouze doplňkový charakter, ani jejich případné zpochybnění nemohlo závěr o nesplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH ovlivnit.

[14] K nároku žalobkyně na odpočet DPH za plnění od společnosti IRON DESIGN krajský soud uvedl, že tato společnost byla registrována k DPH až dne 17. 4. 2014. Ve zdaňovacím období březen 2014 tedy nebyla plátcem DPH, což opět postačí pro neuznání nároku na odpočet DPH. Ve zdaňovacím období červen 2014 již sice společnost IRON DESIGN byla plátcem DPH, žalobkyně však za toto období neprokázala faktické uskutečnění tvrzeného plnění, jelikož správci daně předložila pouze faktury a objednávky, které nejsou dle krajského soudu pro prokázání nároku na odpočet DPH dostačující. Uskutečnění plnění nebylo v daňovém řízení prokázáno ani výpovědí svědka Radka Kratochvíla (člena představenstva společnosti IRON DESIGN – pozn. NSS), který sice plnění v obecné rovině potvrdil, ale nebyl schopen uvést žádnou konkrétní okolnost, která by tomu nasvědčovala. Tento svědek odkázal správce daně na R. N., který měl tvrzené plnění převzít. Ani ten však uskutečnění plnění nepotvrdil, neboť jen obecně hovořil o převzetí plnění, ale neuvedl žádné konkrétní okolnosti a spíše jen popisoval běžný proces přejímání trubek. Rovněž nebylo zřejmé, z jakého důvodu by svědek Nováček přebíral v červnu 2014 plnění za žalobkyni, jestliže se zaměstnancem žalobkyně stal teprve v květnu 2015.

[15] Žalobkyní tvrzenou nejednoznačnost a zmatečnost závěrů daňových orgánů vytvořila dle krajského soudu sama žalobkyně záměrným přehlížením primárních, najisto postavených, důvodů pro odepření nároku na odpočet DPH a současným zpochybňováním skutečností sekundárních, které však nejsou pro posouzení věci podstatné, ale spíše jen dokreslují nastalý stav. Podle krajského soudu byly závěry daňových orgánů uvedeny dostatečně konkrétně, a žalobkyně tak nemohla být uvedena v omyl ohledně důvodů odepření nároku na odpočet DPH.

[16] Ohledně plnění od společnosti JR HIGHLANDER krajský soud uvedl, že dle svědeckých výpovědí provedených daňovými orgány byla předmětem tohoto plnění montáž hasicího zabezpečení spočívající v úpravě a instalaci již vyrobených trubek. Krajský soud v této souvislosti poukázal zejména na výpověď subdodavatele společnosti JR HIGHLANDER R. N., který k otázce charakteru poskytovaného plnění uvedl, že „*se jednalo obecně o montáž, která spočívá v tom, že vezmete trubku a namontujete ji a zavěsíte pod strop do příchytky na konstrukci dané stavby*“. Krajský soud dále uvedl, že i sám R. N. provedené plnění společnosti JR HIGHLANDER fakturoval v režimu přenesené daňové povinnosti.

[17] Plnění, které žalobkyně přijala od společnosti JR HIGHLANDER, tak bylo dle krajského soudu podřaditelné pod číselný kód Klasifikace produkce (CZ-CPA) 43. 22. 11 *Instalace rozvodů vody a kanalizace*, do kterého dle demonstrativního výčtu spadá i „*instalace trubních rozvodů teplé a studené vody (tj. instalatérské práce, vč. instalace požárních sprinklerů (stříkačů)*“. Toto plnění tedy bylo montáží spadající do režimu přenesené daňové povinnosti ve smyslu § 92e zákona o DPH.

[18] Krajský soud dále uvedl, že je vázán názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v prvním rozsudku NSS, že žalobkyně neuplatila konkrétní námitku, v níž by brojila proti tomu, že daňové orgány plnění obdržené od JR HIGHLANDER kvalifikovaly jako plnění podléhající režimu přenesené daňové povinnosti, ale identické plnění poskytnuté žalobkyní společnosti MINIMAX ponechaly v „běžném režimu". Touto námitkou se proto krajský soud v novém řízení nezabýval.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[19] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*") kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[20] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, jelikož se krajský soud nezabýval žalobní námitkou týkající se odlišného postupu daňových orgánů u téhož plnění, které stěžovatelka nejprve přijala od společnosti JR HIGHLANDER a následně poskytla společnosti MINIMAX. Podle stěžovatelky z prvního rozsudku NSS vyplývá, že tato námitka byla obsažena v části VII. žaloby, ale v příliš obecné podobě. Byl tedy uplatněn tzv. zárodek žalobního bodu, který stěžovatelka mohla dále zpřesňovat či rozvíjet i po lhůtě pro podání žaloby. Zpřesnění této námitky pak stěžovatelka provedla ve svém vyjádření ze dne 13. 1. 2023 po vydání prvního rozsudku NSS, krajský soud však toto vyjádření dle stěžovatelky nijak nereflektoval a s její rozšířenou námitkou se nevypořádal. Stěžovatelka rovněž poukazuje na skutečnost, že stejnou námitku uvedla původně již v bodu VI. žaloby, což Nejvyšší správní soud v prvním rozsudku NSS přehlédl.

[21] Daňové orgány ve svých rozhodnutích podle stěžovatelky místy tvrdily, že „*plnění nepřijala*", a na jiných místech uvedly, že stěžovatelka „*přijala plnění, ale jinak, než bylo deklarováno na daňovém dokladu*". Stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu, že tato tvrzení nejsou rozporná a že první tvrzení je podřaditelné pod druhé, jelikož takový závěr je podle stěžovatelky v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[22] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud: (a) nesprávně aproboval postup žalovaného, který ve svém rozhodnutí nevypořádal všechny odvolací námitky stěžovatelky; (b) námitku stěžovatelky ohledně její dobré víry v to, že J. D. byl plátcem DPH, označil za účelovou a nepodloženou, přestože stěžovatelka v daňovém řízení doložila osvědčení o registraci k DPH, které jí J. D. předložil; (c) se nezabýval otázkou fungování registru plátců DPH a nezveřejňování bankovních účtů v tomto registru. Z těchto důvodů pak považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný.

[23] Dle stěžovatelky krajský soud nesprávně posoudil i otázku, zda byl správce daně povinen před zahájením daňové kontroly stěžovatelku vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Krajský soud v této souvislosti odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 - 39, č. 3398/2016 Sb. NSS, který podle stěžovatelky není pro projednávanou věc přiléhavý.

[24] Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s posouzením otázky nároku na odpočet DPH krajským soudem. Má za to, že v daňovém řízení na ni po předložení daňových dokladů nepřešlo zpět důkazní břemeno, jelikož daňové orgány neuvedly konkrétní pochybnosti o přijetí deklarovaných plnění, nezpochybnily její účetnictví a nesdělily jí, co má prokazovat. Pokud měl krajský soud za to, že pasáž zprávy o daňové kontrole týkající

se nezpochybnění účetnictví stěžovatelky se vztahovala pouze k dani z příjmů, stěžovatelka namítá, že vede stejné účetnictví jak pro daň z příjmů, tak pro daň z přidané hodnoty.

[25] K plněním od společnosti IRON DESIGN stěžovatelka uvádí, že jejich uskutečnění vyplývá ze svědeckých výpovědí svědků Radka Kratochvíla a R. N., avšak krajský soud kladl příliš vysoké požadavky na konkrétnost těchto výpovědí. Případnou nižší míru konkrétnosti svědeckých výpovědí nelze klást k tíži stěžovatelky s ohledem na značný časový odstup mezi uskutečněním plnění a podáním výpovědí. Stěžovatelka má také za to, že krajský soud svědecké výpovědi hodnotil v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019 – 46.

[26] V souvislosti s plněním od společnosti JR HIGHLANDER stěžovatelka tvrdí, že závěr krajského soudu, že předmětem tohoto plnění byla montáž hasicího zabezpečení, je v rozporu s obsahem správního spisu. Krajský soud tak sice dospěl k závěru, že se jednalo o montáž, ale dostatečně neodůvodnil, jak k tomuto závěru dospěl. Dále stěžovatelka namítá, že daňové orgány měly uplatnit režim přenesené daňové povinnosti i na plnění poskytnuté stěžovatelkou společnosti MINIMAX a snížit tak stěžovatelce daň na výstupu, jelikož se jednalo o totéž plnění, které stěžovatelka obdržela od společnosti JR HIGHLANDER.

[27] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu. Uvádí, že závěry Nejvyššího správního soudu v prvním rozsudku NSS je třeba vykládat tak, že krajský soud v prvním rozsudku KS vyložil obecně formulovanou námitku stěžovatelky jako námitku zcela jinou. Naopak nelze dovozovat, že by obecně formulovaná námitka stěžovatelky o zaměření žalovaného pouze na stranu příjmů, obsahovala „*zárodek*“ výše uvedené námitky o totožnosti plnění, který by stěžovatelka následně mohla rozšiřovat.

[28] Ohledně nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání žalovaný uvádí, že vedle rozsudku č. j. 6 Afs 79/2015 - 39, který dle stěžovatelky není příléhavý, krajský soud odkazoval i na jiné judikáty, které stěžovatelka nezpochybňuje. Pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nebyl dle žalovaného důvod, jelikož před zahájením daňové kontroly nemohl správce daně doměření DPH předpokládat. Konkrétní pochybnosti správci daně vznikly až v průběhu daňové kontroly při prověřování jednotlivých plnění.

[29] Dále se žalovaný vyjadřuje k jednotlivým posuzovaným plněním, přičemž v zásadě jen opakuje závěry ze svého rozhodnutí a z napadeného rozsudku, které již byly shrnuty výše.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[30] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek 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 přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[31] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval přípustností kasační stížnosti s ohledem na to, že se jedná již o druhou kasační stížnost v téže věci. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. opakovaná kasační stížnost není přípustná, s výjimkou případů, v nichž stěžovatel namítá, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 – 165, publ. pod č. 2365/2011 Sb. NSS (všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), nicméně dospěl k závěru, že s ohledem na účel § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., kterým je zabránit, aby se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval otázkami, ke kterým již v předchozím zrušujícím rozsudku v dané věci vyjádřil svůj závazný právní názor, nebude nepřípustná ani kasační stížnost proti druhému či dalšímu rozhodnutí krajského soudu, pokud Nejvyšší správní soud zrušil předchozí rozhodnutí krajského soudu pro nepřezkoumatelnost nebo jiné procesní pochybení. V takovém případě se totiž nemohl vyjádřit k meritu věci a nepřezkoumal rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. Stejně tak je přípustná i opakovaná kasační stížnost napadající argumenty uvedené v rozhodnutí krajského soudu, které v předchozím řízení před kasačním soudem nebyly napadeny a napadeny ani *de facto* být nemohly (například protože první kasační stížnost podala jiná strana sporu, a neuplatní se tak § 104 odst. 4 *in fine* s. ř. s.).

[32] První rozsudek KS zdejší soud zrušil ke kasační stížnosti žalovaného svým prvním rozsudkem z důvodu nepřezkoumatelnosti, nevyjadřoval se tedy k meritu věci. Současně stěžovatelka nynější kasační stížností napadá závěry krajského soudu, které v předchozím řízení před kasačním soudem nemohly být předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu, jelikož kasační stížnost podal žalovaný. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost stěžovatelky přípustnou ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[33] Kasační stížnost není důvodná.

[34] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námitky stěžovatelky. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje.

[35] Krajský soud v rozsudku řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, vypořádal se se všemi podstatnými žalobními námitkami a jeho závěry jsou podpořeny srozumitelnou a logickou argumentací (viz strany 7 až 18 napadeného rozsudku). O tom, že je napadený rozsudek opřen o dostatek relevantních důvodů, ostatně svědčí i skutečnost, že stěžovatelka s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti čítající 12 stran textu, což by v případě nepřezkoumatelnosti rozsudku fakticky nebylo možné.

[36] Nejvyšší správní soud konstatuje, že soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na https://nalus.usoud.cz), v němž uvedl, že „[n]*ení*

porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná". Pokud se tedy krajský soud podrobně nezabýval otázkou, zda stěžovatelka mohla ověřit čísla bankovních účtu svých dodavatelů v registru plátců DPH, nezpůsobuje to nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Skutečnost, že stěžovatelka platby za některá plnění zaslala na účty nezveřejněné v registru plátců DPH, totiž nebyla pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet DPH rozhodná a měla toliko doplňkový charakter, jak správně uvedl krajský soud v odstavci 50 napadeného rozsudku.

[37] Pokud jde o dobrou víru stěžovatelky, že J. D. je plátcem DPH, s ohledem na předložené osvědčení o jeho registraci k DPH, Nejvyšší správní soud ověřil, že součástí správního spisu je skutečně osvědčení o registraci J. D. k dani z přidané hodnoty, které je datováno dnem 8. 6. 2007. Nejvyšší správní soud se však současně ztotožňuje s žalovaným, že případná dobrá víra stěžovatelky v postavení J. D. coby plátce DPH by na posouzení jejího nároku na odpočet DPH nemohla mít žádný vliv. Pro přiznání odpočtu DPH je totiž nezbytné, aby daňový subjekt prokázal, že zdanitelné plnění přijal od **plátce DPH**, nikoliv od osoby, které uvěřil, že je plátcem DPH. Nadto Nejvyšší správní soud dodává, že pouhé osvědčení, které bylo v době deklarovaného uskutečnění plnění téměř šest let staré, nemohlo založit dobrou víru stěžovatelky v to, že její dodavatel je skutečně plátcem DPH, jestliže si stěžovatelka tuto skutečnost nijak dále neověřovala (např. dotazem u správce daně). Pokud se za této situace krajský soud výslovně nevyjádřil k osvědčení o registraci J. D. k DPH, nepředstavuje to vadu, která by měla za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[38] Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným ani z důvodu nevypořádání námitky odlišného přístupu daňových orgánů k témuž plnění v případě jeho přijetí stěžovatelkou od společnosti JR HIGHLANDER a následného poskytnutí společnosti MINIMAX. Krajský soud tuto námitku neopomenul, ale naopak k ní uvedl, že s ohledem na závazný právní názor vyslovený v prvním rozsudku NSS se touto námitkou v rámci nového posouzení věci nemohl zabývat. Tomuto postupu krajského soudu nemůže zdejší soud nic vytknout. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s argumentací stěžovatelky, že se krajský soud uvedenou námitkou měl zabývat vzhledem k jejímu doplnění žaloby po vydání prvního rozsudku NSS. V tomto rozsudku totiž Nejvyšší správní soud jednoznačně uvedl, že námitka totožnosti plnění v žalobě obsažena nebyla, a to ani v obecné podobě. Pokud zdejší soud v prvním rozsudku NSS hovořil o „*obecně formulovaném žalobním bodu*", vyjadřoval se tím k podrobnosti argumentace stěžovatelky uvedené v bodě VII. žaloby v tom smyslu, že zde uvedená tvrzení stěžovatelky byla pouze obecná. Z prvního rozsudku NSS i ze samotné argumentace stěžovatelky v bodě VII. žaloby, která se týkala zdanění výnosů stěžovatelky bez zohlednění nákladů a k principu esenciálních výdajů, je však zjevné, že námitka totožnosti plnění v bodě VII. žaloby obsažena nebyla. Pokud tedy stěžovatelka následně v doplnění bodu VII. žaloby tvrdila totožnost plnění přijatého od společnosti JR HIGHLANDER a plnění poskytnutého společnosti MINIMAX a namítala, že režim přenesené daňové povinnosti se měl použít pro obě uvedená plnění stejně, jedná se o nepřípustné rozšíření žaloby, ke kterému krajský soud s ohledem na § 71 odst. 2 s. ř. s. nemohl přihlédnout.

[39] Pro úplnost musí Nejvyšší správní soud dát stěžovatelce za pravdu v tom, že zmínka o totožnosti plnění přijatého od společnosti JR HIGHLANDER a plnění poskytnutého společnosti MINIMAX byla v žalobě obsažena, a to v části VI.2. Nejvyšší správní soud tuto skutečnost v řízení předcházejícím vydání prvního rozsudku NSS nezohlednil. Ani tato skutečnost však nemůže změnit výše uvedený závěr, jelikož Nejvyšší správní soud je rovněž vázán svým dřívějším právním názorem vysloveným v prvním rozsudku NSS (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018 – 50, č. 4015/2020 Sb. NSS).

[40] Zdejší soud k tomu dodává, že přehlédnutí výše uvedeného tvrzení bylo způsobeno nekvalitou a nepřehledností žaloby. Dle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 – 70) obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčují nejen rozsah přezkumné činnosti, ale logicky i obsah rozsudku soudu. Totéž pak nepochybně platí i ve vztahu žaloby k rozsudku krajského soudu a do určité míry i ve vztahu žaloby k rozsudku kasačního soudu. Stěžovatelka žalobu koncipovala značně nepřehledně a útržkovitě, uvedla v ní řadu kusých tvrzení, která připomínají spíše jakési izolované „výkřiky“ než ucelené žalobní námitky. Tvrzení o totožnosti plnění bylo obsaženo v několika větách v posledním odstavci části nadepsané „*Plnění přijatá od společnosti JR HIGHLANDER*“, která obsahuje i řadu dalších vzájemně nesouvisejících argumentů, od kterých není zmiňované tvrzení jakkoliv graficky odděleno ani zvýrazněno. Z toho Nejvyšší správní soud usuzuje, že sama stěžovatelka toto tvrzení nepovažovala za samostatný žalobní bod, nejednalo se tedy o tvrzení stěžejní a propracovaně argumentované. V opačném případě by jej nejen více rozvinula, ale též graficky oddělila od zbývajícího textu žaloby.

[41] Nejvyšší správní soud dále nepřisvědčuje námitce stěžovatelky, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, jelikož krajský soud přezkoumal dle stěžovatelky nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného. Důvod nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného stěžovatelka spatřuje v tom, že žalovaný řádně nevypořádal její odvolací námitky. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že orgány veřejné moci nejsou povinny ve svých rozhodnutích reagovat na každé dílčí tvrzení účastníků řízení, a současně odkázal na konkrétní pasáže rozhodnutí žalovaného, ve kterých se žalovaný k většině dle stěžovatelky nevypořádaných námitek vyjádřil (viz odstavce 26 až 30 napadeného rozsudku). Zdejší soud se s těmito závěry krajského soudu plně ztotožňuje. Nejvyšší správní soud zároveň poukazuje na skutečnost, že sama stěžovatelka v žalobě sice namítala, že žalovaný některé její námitky nevypořádal, vzápětí však odkazovala na jednotlivé části rozhodnutí žalovaného, ve kterých se těmito námitkami zabýval. Zdejší soud se tak ztotožňuje i s názorem krajského soudu, že stěžovatelka ve skutečnosti pouze věcně nesouhlasí se způsobem, jakým žalovaný dané námitky vypořádal, což ovšem nemůže být důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která znemožňuje přezkum tohoto rozhodnutí.

[42] Stěžovatelka dále tvrdila, že krajský soud dospěl k závěru, který je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, pokud konstatoval, že tvrzení žalovaného o neprokázání „*uskutečnění dodávky tvrzeného plnění*“ je podřaditelné pod tvrzení o „*neprokázání, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo uvedeno na dokladech*“. Konkrétně

stěžovatelka odkazovala na rozsudek ze dne 19. 12. 2018, č. j. 1 Afs 258/2018 - 32, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že „[ž]*alovaný aproboval závěry správce daně ohledně neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění (bod 36 rozhodnutí). Současně však z nového rozhodnutí o odvolání vyplývá zásadní úvaha žalovaného, že stěžovatelka neprokázala, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo uvedeno na daňovém dokladu. Takový závěr však není slučitelný se závěrem správce daně o faktickém neuskutečnění zdanitelného plnění. Buď totiž plnění nebylo poskytnuto vůbec, nebo sice poskytnuto bylo, ale jinak než je tvrzeno (jiným dodavatelem, v jiném množství, apod.).*“ S ohledem na citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 258/2018 - 32 Nejvyšší správní soud konstatuje, že výše uvedený dílčí závěr krajského soudu skutečně neodpovídá citovanému rozsudku, nejedná se však o vadu, která by způsobovala nezákonnost, resp. nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Rozhodnutí žalovaného totiž stěžovatelkou namítaná rozporná tvrzení neobsahuje, a není tedy nesrozumitelné. Žalovaný ve svém rozhodnutí důsledně uvádí, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelných plnění „*v deklarovaném rozsahu a čase dle doložených dokladů od jednotlivých dodavatelů*“. Tvrzení o neprokázání uskutečnění plnění jako takového není obsaženo ani v odstavci 38 rozhodnutí žalovaného, na který stěžovatelka v této souvislosti v žalobě výslovně odkazovala, naopak i v tomto odstavci žalovaný uvedl, že „[o]*dvolatel ani na výzvu prvostupňového správce daně neprokázal, zda byl materiál skutečně deklarovanými dodavateli dodán, a to v daném rozsahu a čase*“. Pokud stěžovatelkou namítaná rozporná tvrzení obsahovalo rozhodnutí správce daně, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že případné nedostatky odůvodnění prvostupňového rozhodnutí mohou být napraveny rozhodnutím odvolacího správního orgánu, jelikož rozhodnutí správních orgánů prvního a druhého stupně tvoří jeden celek. To platí tím spíše, pokud odvolací orgán vychází ze stejného spisového materiálu, respektive stejných skutkových zjištění jako správní orgán prvního stupně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2017, č. j. 7 Azs 86/2017 – 33).

[43] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shrnuje, že napadený rozsudek krajského soudu neshledal nepřezkoumatelným, a to ani z důvodů namítaných stěžovatelkou, ani z případných jiných důvodů, ke kterým by byl kasační soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[44] Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda ji měl správce daně před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Nejvyšší správní soud však této námitce nepřisvědčuje.

[45] V rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 - 39, č. 3398/2016 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[v]*ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání (...) správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří.*“ Tento závěr byl navíc Nejvyšším správním soudem opětovně potvrzen v rozsudcích ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 – 33, a ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018 – 76, č. 3888/2019 Sb. NSS. Ve zmíněném rozsudku č. j. 9 Afs 46/2016 - 33 Nejvyšší správní soud také dodal, že „[v]*olba mezi daňovou kontrolou*

a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit."

[46] Z výše citované judikatury vyplývá, že správce daně není povinen před zahájením daňové kontroly daňový subjekt vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, pokud má obecné indicie o nesprávnosti současné známé daně. Takovou povinnost má správce daně naopak pouze v případě, kdy jsou jeho poznatky natolik silné, že z nich lze důvodně předpokládat doměření daně.

[47] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že daňová kontrola byla zahájena na jednání dne 6. 1. 2016, přičemž teprve na tomto jednání stěžovatelka správci daně předala daňové doklady k plněním přijatým i poskytovaným stěžovatelkou v letech 2013 a 2014. Veškerá plnění pak byla správcem daně prověřována až po zahájení daňové kontroly. Zdejší soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že v době zahájení daňové kontroly správce daně neměl konkrétní poznatky o skutečnostech nasvědčujících budoucímu doměření daně. Ostatně stěžovatelka sama v kasační stížnosti ani v žalobě neuvedla žádné skutečnosti, které by byly správci daně známy již před zahájením daňové kontroly a které by mohly vytvořit důvodný předpoklad doměření daně. Naopak v žalobě stěžovatelka dokonce uvedla, že „[i] *když* ***neexistovaly konkrétní důvodné pochybnosti o eventuálním dodatečném stanovení daně****, tak přesto měl správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání*" a připustila tak výslovně (byť nyní v kasační stížnosti tvrdí opak), že správce daně před zahájením daňové kontroly neměl důvod doměření daně předpokládat.

[48] Pokud jde o údajnou nepřiléhavost výše citovaného rozsudku č. j. 6 Afs 79/2015 – 39, k tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že závěr ohledně povinnosti správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání vyslovený kasačním soudem v tomto rozsudku se vztahuje k dané povinnosti obecně, a je tedy obecně aplikovatelný i na nyní projednávanou věc. Není proto podstatné, že se kasační soud v uvedeném rozsudku primárně zabýval opakovanou daňovou kontrolou. Jak již bylo výše uvedeno, tento závěr byl navíc Nejvyšším správním soudem opakovaně potvrzen i v dalších rozsudcích, ostatně i krajský soud v napadeném rozsudku příhodně odkazoval na více rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, nikoliv pouze na rozsudek č. j. 6 Afs 79/2015 - 39, jak správně poznamenal žalovaný.

[49] Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že krajský soud nepochybil, pokud dospěl k závěru, že správce daně nebyl povinen stěžovatelku před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání.

[50] Co se týče námitky nesprávného posouzení přechodu důkazního břemene na stěžovatelku, k tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka v této souvislosti neuvádí téměř žádné argumenty, kterými by reagovala na závěry krajského soudu, pouze opakuje svá žalobní tvrzení, se kterými se však dostatečně vypořádal již krajský soud (viz odstavce 49 až 59 napadeného rozsudku). Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musejí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 Afs 53/2005 - 59). Jinými slovy, „[u]*vedení konkrétních stížních námitek (...) nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným*

rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem“ (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58).

[51] Jediné, čím stěžovatelka konkrétně reaguje na argumenty krajského soudu, je tvrzení, že vede stejné účetnictví pro daň z příjmů i pro daň z přidané hodnoty. Stěžovatelka však pomíjí skutečnost, že tvrzení správce daně o nezpochybnění účetnictví stěžovatelky, uvedené ve zprávě o daňové kontrole, se vztahovalo nejen k jiné dani, ale také k jinému zdaňovacímu období (konkrétně období roku 2012). Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s názorem krajského soudu, že argumentace stěžovatelky ohledně nezpochybnění jejího účetnictví daňovými orgány není případná. Nadto zdejší soud uvádí, že i pokud by se dané tvrzení vztahovalo k dani z přidané hodnoty a k některému z předmětných zdaňovacích období, správce daně ve zprávě o daňové kontrole (konkrétně na straně 13) uvedl, že „*správce daně nezpochybnil účetnictví daňového subjektu* ***jako takové*** *ve smyslu, že je nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Správce daně zpochybnil pouze konkrétní účetní doklady*“. Správce daně tedy pouze nezpochybnil účetnictví stěžovatelky jako celek, což ovšem nevylučuje, aby zpochybnil jednotlivé, konkrétně identifikované, daňové doklady, jak ostatně sám vzápětí uvedl.

[52] V souvislosti s nárokem na odpočet DPH za plnění od společnosti IRON DESIGN stěžovatelka také tvrdila, že uskutečnění plnění (dodávky trubek) od společnosti IRON DESIGN bylo prokázáno výpověďmi svědků Radka Kratochvíla a R. N. Krajský soud však v odstavci 55 napadeného rozsudku důkladně vysvětlil, proč tyto výpovědi danou skutečnost prokázat nemohly. Důvodem přitom nebyla pouze jejich nekonkrétnost, ale také skutečnost, že svědek Radek Kratochvíl se dodávky neúčastnil a že svědek R. N., který měl údajně dodávku přebírat, se stal zaměstnancem stěžovatelky až v květnu 2015, tedy nebylo zřejmé, proč by za stěžovatelku přebíral dodávku v červnu 2014, a proto jeho výpověď nebyla věrohodná. S uvedeným hodnocením krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje.

[53] Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na to, že svědek Radek Kratochvíl ve své výpovědi uvedl: „*předmětné faktury předložené správcem daně jsem vystavil já*“, „*objednávka dohodnutí podmínek probíhalo s jednatelem panem Jílkem.*“, „*já osobně u předání trubek nebyl, byl tam pan R. N. za společnost P.J. – MONT, spol. s r.o. Ten si trubky převzal, zkontroloval množství a typ trubek dle předmětných faktur*“, a že svědek R. N. uvedl: „*tak trubky jsem převzal, je to dva roky zpátky, aut tam projede neskutečné množství*“, „*trubky byly složeny v areálu v Radošově*“, „*podle dodacího listu jsem množství a typ trubek zkontroloval*“. Tato dílčí tvrzení však nejsou nijak v rozporu s výše uvedeným hodnocením krajského soudu a nejsou ani způsobilá prokázat, že plnění od společnosti IRON DESIGN bylo uskutečněno v deklarovaném rozsahu a čase.

[54] Stěžovatelka dále namítala, že hodnocení svědeckých výpovědí je v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 20/2019 – 46, ve kterém zdejší soud uvedl, že „[z]*a situace, kdy spolu dvě společnosti obchodují, plní si své závazky vůči správci daně, není prokázáno personální propojení nebo spojení za účelem podvodného vylákání daňové výhody na úkor státního rozpočtu a obě smluvní strany shodně potvrdí, že zdanitelné plnění jedna z nich dodala, druhá převzala a zaplatila, a tato tvrzení nejsou jinými zjištěními dostatečně zpochybněna, nelze dle Nejvyššího správního soudu diskvalifikovat z použití svědeckou výpověď pouze proto, že svědek s odstupem času není schopen odpovědět na některé konkrétní otázky správce daně*“. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že citovaný závěr se na nyní

projednávanou věc neuplatní, jelikož v rozsudku č. j. 2 Afs 20/2019 – 46 kasační soud vycházel z jiného skutkového stavu. V tehdejší věci jednatel dodavatelské společnosti ve své výpovědi potvrdil, že byl přítomen dodávce konkrétního sporného plnění, a mohl tedy dosvědčit její uskutečnění. V nyní projednávané věci však svědek Radek Kratochvíl, který byl členem představenstva společnosti IRON DESIGN v době, kdy se měly tvrzené dodávky trubek uskutečnit, naopak uvedl, že se sporných dodávek neúčastnil a jejich uskutečnění tedy přímo potvrdit nemohl.

[55] S ohledem na výše uvedené se Nejvyšší správní soud neztotožňuje s názorem stěžovatelky, že krajský soud při hodnocení svědeckých výpovědí kladl nepřiměřené požadavky na jejich konkrétnost, a tuto námitku tak neshledal důvodnou.

[56] V souvislosti s plněním od společnosti JR HIGHLANDER stěžovatelka namítala, že daňové orgány měly snížit její daň na výstupu za plnění poskytnuté společnosti MINIMAX, jelikož se jednalo o totožné plnění, které stěžovatelka obdržela od společnosti JR HIGHLANDER a které dle daňových orgánů podléhalo režimu přenesené daňové povinnosti. Zdejší soud dospěl v prvním rozsudku NSS k závěru, že stěžovatelka tuto námitku neuplatnila v žalobě. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše (viz odst. [39] tohoto rozsudku), tento názor je pro zdejší soud v projednávané věci závazný, a uvedenou námitku proto musí Nejvyšší správní soud posoudit jako nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[57] Pouze obiter dictum Nejvyšší správní soud připomíná, že již v prvním rozsudku NSS uvedl, že „*skutková zjištění v daňovém řízení se týkala jeho předmětu, jenž byl ve výzvě správce daně ze dne 4. 10. 2016 (položka č. 80 spisu správce daně) vymezen jako* ***oprávněnost nároku na odpočet DPH ve vztahu k vymezeným dodavatelům*** *(včetně společnosti JR HIGHLANDER) za vymezená zdaňovací období.* ***Předmětem skutkových zjištění naopak nebyla plnění poskytovaná žalobkyní jejím odběratelům*** *(včetně společnosti MINIMAX)*“. Plnění poskytnuté stěžovatelkou společnosti MINIMAX tedy nebylo předmětem daňového řízení, a správce daně tak ve vztahu k němu nečinil žádná skutková zjištění. Závěr o totožnosti plnění poskytnutého stěžovatelkou společnosti MINIMAX a plnění přijatého od společnosti JR HIGHLANDER proto ze správního spisu nevyplývá. Pokud stěžovatelka chtěla, aby toto plnění bylo předmětem daňového řízení, bylo na ní, aby tomu přizpůsobila svá tvrzení a navrhla patřičné důkazy. Toto však stěžovatelka v daňovém řízení neudělala.

[58] Dále stěžovatelka namítala, že plnění od společnosti JR HIGHLANDER krajský soud nesprávně posoudil jako montáž hasicího zabezpečení, přestože se mělo jednat o výrobu. V této souvislosti však zejména odkazuje na části některých svědeckých výpovědí, ze kterých dle jejího názoru vyplývá, že plnění od společnosti JR HIGHLANDER nebylo montáží. Krajský soud tyto výpovědi vzal v potaz, avšak s ohledem na jiné důkazy, které stěžovatelka zcela pomíjí, se nakonec přiklonil k názoru žalovaného, že plnění od společnosti JR HIGHLANDER bylo montáží, která podléhá režimu přenesené daňové povinnosti (viz odst. 63 až 67 rozsudku krajského soudu). Argumentaci krajského soudu stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nereflektuje, pouze vedle opakovaného poukazování na části svědeckých výpovědí tvrdí, že krajský soud ve svém dřívějším rozsudku ze dne 21. 11. 2018, č. j. 31 Af 24 /2017 – 43, dospěl k opačnému závěru, tedy že předmětem plnění od společnosti JR HIGHLANDER byla prefabrikace potrubí. K tomuto Nejvyšší správní soud uvádí, že rozsudek č. j. 31 Af 24 /2017 – 43 se sice vztahoval k témuž daňovému řízení jako rozsudek krajského soudu v nyní projednávané věci, týkal se však jiných rozhodnutí

(konkrétně zajišťovacích příkazů na úhradu daně z přidané hodnoty, která měla být stěžovatelce doměřena). Krajský soud se v něm navíc detailně nezabýval povahou plnění od společnosti JR HIGHLANDER, pouze konstatoval, že předmětem **fakturace** byla prefabrikace potrubí a že daňové orgány dostatečně neodůvodnily, proč dané plnění považovaly za montáž. Krajský soud tedy ve stěžovatelkou namítaném rozsudku nedospěl k závěru, který by byl v rozporu se závěry v nyní napadeném rozsudku, a tato námitka je proto též nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[59] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[60] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 27. června 2024

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu