



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: **KADAMO a. s.**, se sídlem Místecká 1138/101, Ostrava, zastoupená Mgr. Ing. Danielem Keprtou, advokátem se sídlem Dlouhá 53/6, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 5. 2024, č. j. 25 Af 61/2018 – 225,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 8. 2018, č. j. 38708/18/5300-22444-711887, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí – dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „*správce daně*“) na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období let 2012 – 2013 (24 dodatečných platebních výměrů) a za zdaňovací období roku 2014 (čtyři dodatečné platební výměry). Správce daně neuznal uplatněné odpočty daně za reklamní služby poskytnuté žalobkyni dvěma dodavateli, společností PROPAG-STORM a.s., nyní pod firmou PROPAG-STORM a.s. "v likvidaci" (dále jen „*společnost Propag*“), a společností OR - RAMS s.r.o., která zanikla ke dni 9. 12. 2016 (dále jen „*společnost OR*“).

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „*krajský soud*“), který jí nejprve rozsudkem ze dne 14. 8. 2019,

č. j. 25 Af 61/2018 – 102 (dále jen „*první rozsudek KS*“), vyhověl, rozhodnutí žalovaného proto zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud tehdy uvedl tři zrušovací důvody: (a) nedostatečnou identifikaci chybějící daně; (b) nedostatečné zjištění skutkového stavu - nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí Hany Kačenové (tehdejší předsedkyně dozorčí rady společnosti Propag) a Lenky Oborné (tehdejší statutární orgán – jediná členka představenstva společnosti Propag); obě jmenované dále společně jen „*svědkyně*“, a (c) nesplnění podmínky neuznání odpočtu u plnění přijatých od společnosti OR.

[3] Nejvyšší správní soud poté ke kasační stížnosti žalovaného první rozsudek KS zrušil svým rozsudkem ze dne 15. 10. 2021, č. j. 3 Afs 328/2019 - 70 (dále jen „*první rozsudek NSS*“). V tomto rozsudku kasační soud vyjádřil závazný právní názor, podle něhož krajský soud při posouzení žaloby bude vycházet z toho, že (a) žalovaný chybějící daň určil dostatečně; (b) výslech výše uvedených svědkyň je hodnověrným a relevantním důkazem osvědčujícím existenci řetězce společností, v jehož rámci probíhal podvod na DPH a (c) ve vztahu k plněním od společnosti OR měl správce daně důvodné pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, takže důkazní břemeno po právu přešlo na žalobkyni.

[4] Krajský soud rozsudkem ze dne 13. 4. 2022, č. j. 25 Af 61/2018 – 170 (dále jen „*druhý rozsudek KS*“), rozhodnutí žalovaného opět zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud provedl výslech svědka Jana Nitscheho, jednatele obchodní společnosti OR, a dospěl k závěru, že nepovažuje za prokázané, že společnost OR dodala žalobkyni tvrzené reklamní plnění. Krajský soud současně odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „*SDEU*“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* (dále jen „*rozsudek SDEU ve věci Kemwater*“), a na něj navazující rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208, č. 4336/2022 Sb. NSS (dále jen „*rozsudek NSS ve věci Kemwater*“). Uvedl, že z rozsudku NSS ve věci *Kemwater* plyne, že k odeprání nároku žalobkyně na odpočet DPH nepostačí, pokud plnění nebylo poskytnuto dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. S ohledem na to krajský soud žalovaného zavázal, aby v případě, že dospěje k závěru, že sporná plnění byla fakticky poskytnuta osobou odlišnou od deklarovaného dodavatele (tj. společností PAPILIO, spol. s r.o.; dále jen „*společnost Papilio*“), v závislosti na tvrzeních a důkazních návrzích žalobkyně a s ohledem na informace, které má k dispozici, vyhodnotil důkazy a posoudil, zda faktický dodavatel měl postavení plátce DPH. Teprve poté bylo dle krajského soudu možné rozhodnout o nároku žalobkyně na odpočet DPH.

[6] Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného rovněž druhý rozsudek KS zrušil svým rozsudkem ze dne 16. 1. 2024, č. j. 3 Afs 162/2022 - 61 (dále také „*druhý rozsudek NSS*“). Uvedl, že z rozsudku NSS ve věci *Kemwater* plyne, že judikатурní posun je pro žalobkyni obecně vzato příznivý, neboť SDEU (a následně i rozšířený senát NSS) připustil, že samotné neprokázání osoby konkrétního deklarovaného dodavatele nemusí nutně vést k doměření daně žalobkyni. Současně ovšem dodal, že tento judikатурní vývoj nutně neznamená, že krajský soud musí sám aktivně hledat (nové) důvody, proč žalobě vyhovět (takový postup zvolil krajský soud v projednávané věci). Krajský soud pak zavázal, aby vyzval účastníky řízení k vyjádření k rozsudkům SDEU a NSS ve věci *Kemwater* a následně rozhodl o žalobě v mezích jejích žalobních bodů. Dále uvedl, že pokud dospěje

pokračování

krajský soud k závěru odlišnému od žalovaného, aby své závěry řádně odůvodnil poukazem na konkrétní podklady ve správním spisu či provedené důkazy.

II. Třetí rozsudek krajského soudu

[7] Krajský soud rozsudkem ze dne 15. 5. 2024, č. j. 25 Af 61/2018 – 225 (dále jen „*třetí rozsudek KS*“), žalobu jako nedůvodnou zamítl. Odkázal na zrušující rozsudky Nejvyššího správního soudu, jejichž závěry byl vázán; s ohledem na to nepřisvědčil žalobním námitkám ve vztahu k dodavateli OR. V reakci na rozsudek *Kemwater* a závazný právní názor vyslovený ve druhém rozsudku NSS umožnil žalobkyni reagovat na tento judikaturní vývoj, avšak žalobkyně navzdory tomu, že jak krajský soud, tak i Nejvyšší správní soud, považovaly OR jako deklarovaného dodavatele za neprokázaného, setrvala na svém argumentu, že reklamní plnění přijala od společnosti OR. Pouze jako eventualitu uvedla, že v řetězci Papilio - OR - žalobkyně není další subjekt, a tedy jediný do úvahu připadající dodavatel je společnost Papilio.

[8] K tomu krajský soud uvedl, že žalobkyně přehlédla, že důkazní povinnost k prokázání faktického dodavatele a že byl plátcem DPH, ležela i při zohlednění závěrů judikatury ve věci *Kemwater* stále na ní, nikoliv na žalovaném; dodal, že povinností žalobkyně bylo prokázat jistotu, nikoliv pravděpodobnost těchto skutečností. Předpoklad žalobkyně, že byl prokázán jasný řetězec Papilio - OR - žalobkyně, je chybný. Pokud by řetězec prokázán byl, pak by dle krajského soudu nebyly pochybnosti o dodavateli sporného plnění. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém druhém rozsudku, pochybnosti o tom, kdo konkrétně žalobkyni sporné plnění dodal, zda to byl jeden dodavatel, či jich bylo více, nebyly odstraněny, protože ze spisu jednoznačný závěr v tomto směru nevyplývá. Nakonec krajský soud nepřisvědčil žalobním námitkám týkajícím se tzv. procesní větve případu.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Proti třetímu rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížnost, jejíž důvody podrazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[10] V kasační stížnosti opakovaně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2021, č. j. 2 Afs 375/2019 - 49, týkající se stěžovatelčiny daně z příjmů právnických osob, a má za to, že není žádný důvod se od tam uvedených závěrů odchýlovat (krajskému soudu stěžovatelka vytýká, že postupoval opačně).

[11] Stěžovatelka v člancích II. a IX. kasační stížnosti namítá, že skutkový stav v případě tzv. hmotněprávní větve případu je jasný a jednoznačný, a sice nebyla-li skutečným dodavatelem sporných zdanitelných plnění obchodní společnost OR, musela být tímto dodavatelem „*právě a jedine*“ obchodní společnost Papilio, což konsistentně tvrdil i žalovaný.

[12] V článku III. kasační stížnosti stěžovatelka trvá na tom, že dodatečné platební výměry byly vydány předčasně (před ukončením daňové kontroly) a současně lhůta pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění byla „*extrémně krátká*“. Argumentuje

proti závěru krajského soudu, dle nějž krátká lhůta a předčasné vydání dodatečných platebních výměrů bylo fakticky zhojeno podáním rozsáhlého odvolání. Pokládá si otázku, jak by tomu bylo, pokud by podala stručné odvolání nebo jej nepodala vůbec. Nesouhlasí tudíž se závěrem krajského soudu, dle nějž se sice jednalo o nesprávný postup daňových orgánů, ovšem jeho intenzita byla nízká, a proto nebylo zasaženo do práv stěžovatelky. Vypořádání uvedené žalobní námitky krajským soudem označuje za nesprávné a částečně nepřezkoumatelné.

[13] Stěžovatelka v článku IV. kasační stížnosti namítá porušení § 12 daňového řádu, jelikož jí navzdory jejímu dotazu nebylo v daňovém řízení sděleno, „*kdo je ve věci úřední osobou*“. Posouzení odpovídající žalobní námitky krajským soudem považuje stěžovatelka za nedostatečné. Uvádí, že krajský soud tuto námitku „*bagatelizoval*“.

[14] V článku V. kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že jí bylo znemožněno účastnit se výslechů svědkyň, neboť o místě konání výslechů byla vyrozuměna méně než den před jejich konáním, a rovněž její nepřítomnost způsobil „*kolaps dálnice D1*“. Vypořádání této námitky krajským soudem je dle stěžovatelky nesprávné a trpí rozporností. Krajský soud totiž na jedné straně považoval jednodenní předstih v informování za dostatečný, a přitom vytýkal stěžovateli, že se měla vydat na cestu s dostatečným předstihem. Stěžovatelka namítá, že aby se mohla vydat na cestu s dostatečným předstihem, musela by být s dostatečným předstihem i vyrozuměna, což se zjevně nestalo. Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s krajským soudem, že žaloba neobsahovala žádný zárodek nově uplatněné argumentace, dle níž žalovaný nepředestřel svědkyním okolnosti, které stěžovatelka požadovala objasnit. Tato žalobní námitka nejenže implicitně vyplývá z žaloby, ale je v ní i přímo uvedena v bodu X., kapitole II. (konkrétně pod citací odvolání). Opomenutí žalobní námitky krajským soudem z důvodu údajné „*novosti*“ je tedy nezákonné.

[15] Dále v člancích VI. a VII. kasační stížnosti stěžovatelka namítá porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, jelikož nebyla seznámena s podstatnou změnou právního názoru žalovaného (s přehodnocením míry jejího zavinění při účasti na daňovém podvodu). Krajský soud shledal takovýto postup správným, neboť nebyla naplněna podmínka, že musí být tíživěji zasaženo do majetkové sféry stěžovatelky, tedy dojít ke zvýšení daňové povinnosti. Takovýto výklad považuje stěžovatelka za nesprávný a uvádí modelové situace, které správnost jejího názoru prokazují. Dále stěžovatelka namítá, že nebyla před vydáním rozhodnutí o odvoláních seznámena s hodnocením důkazních prostředků, respektive ani se samotnou existencí konkrétních důkazních prostředků. Krajskému soudu stěžovatelka vytýká, že podstatu této argumentace nevypořádal.

[16] V článku VIII. kasační stížnosti tvrdí, že vedení jejího spisu a stejně tak zařazování písemností do vyhledávací části spisu bylo v rozporu s daňovým řádem. Posouzení těchto otázek krajským soudem považuje stěžovatelka za nesprávné či nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Vymezuje se konkrétně proti závěru krajského soudu v bodu 84 napadeného rozsudku, dle nějž stěžovatelka nekonkretizovala, jaké skutečnosti jsou uvedeny ve vyhledávací části spisu, která nebyla zpřístupněna. Takové vypořádání žalobní námitky je dle stěžovatelky „*absurdní*“. Pokud stěžovatelka namítala, že není seznatelné, jaké položky obsahuje vyhledávací část spisu, těžko může konkretizovat, co tato část spisu obsahuje.

pokračování

[17] V článku X. kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že nebylo prokázáno narušení daňové neutrality, přičemž závěry učiněné v prvním rozsudku NSS považuje za nepřezkoumatelné.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti detailně reaguje na uplatněné kasační námitky; kasační stížnost považuje v části za nepřijatelnou a ve zbytku za nedůvodnou.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Krajský soud rozhodoval třetím (nyní přezkoumávaným) rozsudkem znovu poté, co druhým rozsudkem Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného zrušil druhý rozsudek krajského soudu (viz části I. a II. tohoto rozsudku).

[20] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. r. s. je kasační stížnost *nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*

[21] Smyslem této úpravy je, aby se Nejvyšší správní soud opakovaně nezabýval věcí, ke které již jednou svůj právní názor vyslovil, a to za předpokladu, že se krajský soud tímto názorem řídil. Ostatně vysloveným právním názorem je v řízení o opakované kasační stížnosti vázán i sám Nejvyšší správní soud, což vylučuje možnost, aby jej k nové kasační stížnosti změnil (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS; všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz).

[22] Výjimky ze zákazu opakované kasační stížnosti dovodila nad rámec doslovného znění citovaného ustanovení judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Jedná se typicky o situace, kdy důvodem zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu je závažné procesní pochybení krajského soudu, nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, nedostatečně zjištěný skutkový stav či jiná vada, pro kterou Nejvyšší správní soud nemohl v předcházejícím řízení přistoupit k posouzení věci samé (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS), tedy situace, kdy pro vadu rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud nemohl přistoupit k posouzení věci samé. O takovou situaci se jedná i nyní. Nejvyšší správní soud se na základě kasační stížnosti žalovaného ve svém prvním rozsudku zabýval pouze třemi zrušujícími důvody dle prvního rozsudku krajského soudu (viz odstavec [3] shora). Konkrétně Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že (a) žalovaný chybějící daň určil dostatečně; (b) výslech výše svědkyň je hodnověrným a relevantním důkazem osvědčujícím existenci řetězce společností, v jehož rámci probíhal podvod na DPH a (c) ve vztahu k plněním od společnosti OR měl správce daně důvodné pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, takže důkazní břemeno po právu přešlo na stěžovatelku. Ve druhém zrušujícím rozsudku pak Nejvyšší správní soud reagoval zejména na judikaturní vývoj vyvolaný rozsudky ve věci *Kemwater*.

[23] Naopak se nijak nevyjadřoval a z povahy věci ani vyjadřovat nemohl k ostatním námitkám stěžovatelky vymezenými dalšími žalobními (a nyní kasačními) námitkami, v nichž tvrdí zejména procesní vady v řízení před daňovými orgány. Proto v souladu s výše

uvedenou judikaturou není kasační stížnost nepřípustná z toho důvodu, že se jedná o kasační stížnost opakovanou (s výjimkou konkrétních námitek uvedených níže).

[24] Nejvyšší správní soud proto přistoupil k věcnému posouzení kasační stížnosti a dospěl k závěru, že není důvodná.

[25] Ze systematického hlediska je nejprve vhodné zabývat se kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný, musel by jej Nejvyšší správní soud zrušit, a to i bez námitek stěžovatelky. Kasační soud však rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným neshledal, tato námitka tak není důvodná z důvodů předestřených níže.

[26] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku jednak v tom, že závěry krajského soudu k otázce nemožnosti stěžovatelky účastnit se výsledků svědkyň jsou vnitřně rozporné. Dále namítá nesrozumitelnost napadeného rozsudku ve vztahu k žalobní námitce, dle níž vedení spisu a zařazování písemností do vyhledávací části spisu bylo v rozporu s daňovým řádem. Nakonec *de facto* označuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, co se týče námitek týkajících se (a) předčasnosti dodatečných platebních výměrů a krátké lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, (b) nesdělení jména oprávněné úřední osoby a (c) porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť stěžovatelka nebyla seznámena s podstatnou změnou právního názoru žalovaného.

[27] Námitka nesrozumitelnosti napadeného rozsudku není důvodná. Nepřezkoumatelností z důvodu nesrozumitelnosti se Nejvyšší správní soud zabýval například v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, podle něhož lze „za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.“ Žádnou ze zmiňovaných vad napadený rozsudek netrpí. Naopak je srozumitelný a dostatečně odůvodněný (včetně otázky nesprávného vedení daňového spisu – viz níže), je nepochybné, že krajský soud žalobu zamítl a proč tak učinil.

[28] Nejvyšší správní soud neshledal ani vnitřně rozporné závěry krajského soudu k otázce nemožnosti stěžovatelky účastnit se výsledků svědkyň. Krajský soud totiž vysvětlil, že jeden den mezi vyrozuměním a samotným výsledkem svědkyň ještě odpovídá zákonnému požadavku na vyrozumění „včas“, neboť šlo o výjimečnou situaci s ohledem na postavení svědkyň jako utajených svědků. Tento závěr nevylučuje, že se stěžovatelka (byť se o konání výsledku dozvěděla přechozího dne) na cestu mohla vydat s dostatečným předstihem, aby jí ani případné komplikace v provozu na dálnici D1 neznemožnily se výsledků svědkyň účastnit.

[29] Dále stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů; ani tomuto tvrzení Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

pokračování

[30] 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 6 až 15 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 16 stran textu, což by v případě nepřezkoumatelnosti rozsudku fakticky nebylo možné.

[31] Nejvyšší správní soud též připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí. Povinností správního soudu není reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; to platí tím spíše, že žaloba měla 49 stran textu. Úlohou krajského soudu bylo zaměřit se na smysl argumentace účastníka řízení jako celku a vypořádat se s ní. Těmto požadavkům napadený rozsudek dostál.

[32] Je pravdou, že krajský soud nesprávně označil za opožděnou žalobní námitku, dle níž žalovaný „nepředestřel svědkyním okolnosti“, které stěžovatelka požadovala objasnit, a s ohledem na to se touto argumentací nezabýval. Tuto námitku stěžovatelka vskutku uplatnila již v žalobě, nikoli teprve po zrušujících rozsudcích Nejvyššího správního soudu. Avšak s ohledem na to, že žaloba obsahovala téměř 50 stran argumentace, lze pochopit, že krajský soud tuto námitku přehlédl. Přesto ovšem toto pochybení krajského soudu nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť proti žalobní argumentaci jako celku postavil právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí (srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43, nebo ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017 - 38). Nadto opomenutá žalobní námitka souvisela s otázkou, kterou již závazně vyřešil Nejvyšší správní soud ve svém prvním zrušujícím rozsudku (konstatoval, že výslech uvedených svědkyň je hodnověrným a relevantním důkazem osvědčujícím existenci řetězce společností, v jehož rámci probíhal podvod na DPH).

[33] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[34] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k vypořádání věcných námitek stěžovatelky.

[35] Kasační námitky týkající se předčasnosti dodatečných platebních výměrů a krátké lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění nejsou důvodné.

[36] Krajskému soudu nelze vytýkat, že ačkoli dospěl k závěru, dle nějž se správce daně dopustil určitých procesních deficitů při seznámení stěžovatelky s výsledkem kontrolního zjištění (mezi výzvou k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 11. 9. 2017 a projednáním zprávy o daňové kontrole dne 23. 10. 2017 byla s ohledem na závažnost a rozsáhlost případu poměrně krátká doba), a rovněž také při ukončení daňové kontroly (stěžovatelce byla zpráva o daňové kontrole za rok 2012 doručena do datové schránky dne 24. 10. 2017, dodatečné daňové výměry jí byly doručeny tentýž den a vydány byly již den předcházející), podstatné je, že stěžovatelce nebyl „uzavřen prostor“ pro uplatnění jejích procesních práv. Stěžovatelka se totiž k výsledku kontrolního zjištění dne 25. 9. 2017 vyjádřila, ale rovněž také podala proti dodatečným platebním výměrům, které vycházely

ze zprávy o daňové kontrole, rozsáhlá odvolání. Určité procesní deficity daňového řízení tudíž byly zhojeny, přičemž ani stěžovatelka netvrdí, že by jí uvedenými postupy správce daně vznikla nějaká konkrétní újma. Dovolává se pouze hypotetické újmy, která by jí mohla vzniknout, pokud by podala stručné odvolání nebo jej nepodala vůbec. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že jeho úlohou je posuzovat skutkové okolnosti případu, které reálně nastaly, nikoli se zabývat hypotetickými situacemi a vyslovovat k nim abstraktní závěry (srov. rozsudky NSS ze dne 16. 2. 2018, č. j. 4 As 236/2017 - 30, nebo ze dne 14. 8. 2020, č. j. 9 Afs 154/2020 - 33).

[37] Nejvyšší správní soud k této námitce uzavírá, že závěr krajského soudu, dle něž shora popsané deficity daňového řízení neměly s ohledem na svoji nízkou intenzitu vliv na zákonnost rozhodnutí daňových orgánů, je v souladu s judikaturou správních soudů dle níž, *„i když došlo k porušení procesních předpisů, jež by abstraktně vzato mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí, lze napadené rozhodnutí správního orgánu nezrušit, jedná-li se o pochybení v celkovém kontextu daného řízení zjevně nevýznamné a je-li na jisto postaveno, že toto pochybení nemohlo žádným myslitelným způsobem zapříčinit jiný výsledek řízení, než jaký by nastal, pokud by k onomu pochybení nedošlo“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2007, č. j. 2 Afs 93/2006 - 75).

[38] Ani námitka ohledně tvrzeného porušení § 12 daňového řádu z důvodu nesdělení jména oprávněných úředních osob žalovaným (zejména osob provádějících stěžejní výslechy svědkyň Kačenové a Oborné) není důvodná. Krajský soud odpovídající žalobní námitku správně vypořádal tím, že stěžovatelka věděla, kdo jako úřední osoba v řízení vystupuje a kdo provedl výslech svědkyň Kačenové a Oborné. Rozhodné tedy je, že právo stěžovatelky dotázat se na tyto osoby a související právo vznést námitku podjatosti bylo zachováno a ani absence založení pověření těmito osobám v daňovém spise nevedla k nezákonnému rozhodnutí ve věci samé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 - 69). Ostatně stěžovatelka ani zde netvrdí, že by ve věci rozhodovaly vyloučené úřední osoby či jinou vadu, která by se materiálně dotkla jejich práv.

[39] Krajský soud rovněž nepochybil, pokud označil za nedůvodnou žalobní argumentaci, dle níž žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, jelikož stěžovatelku neseznámil s *„podstatnou změnou jeho právního názoru“* k otázce jejího zavinění při začlenění do podvodného řetězce. Jak správně uvedl žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, forma zavinění při začlenění do řetězce zasažených daňovým podvodem není rozhodná, neboť důsledky v podobě odepření nároku na odpočet daně jsou totožné. S ohledem na to žalovaný nedospěl k *„odlišnému právnímu názoru“* než správce daně ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, pokud se ztotožnil s tím, že posuzované obchodní transakce byly zasaženy daňovým podvodem, a proto jsou naplněny předpoklady dané judikaturou SDEU pro odepření nároku na odpočet daně. Žalovaný má pravdu také v tom, že *stricto sensu* se nejednalo o změnu právního názoru oproti správci daně ve smyslu shora uvedeného ustanovení, jak tvrdil krajský soud. To ovšem nic nemění na tom, že krajský soud následně dospěl ke správnému závěru, tedy že tato okolnost nemohla ovlivnit rozhodnutí žalovaného ve stěžovatelčin neprospěch.

[40] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že se nezabýval modelovými situacemi, které stěžovatelka v souvislosti se shora uvedenou námitkou zmiňuje v kasační stížnosti.

pokračování

Jak již bylo uvedeno v odstavci [36] shora, s ohledem na to, že se námitky netýkají souzeného případu, ale popisují situace, které mohly nastat toliko teoreticky (ale reálně nenastaly), pak není smyslem kasačního řízení tyto námitky hodnotit a vyslovovat k nim abstraktní závěry.

[41] Ani námitkám stěžovatelky ohledně nesprávně vedeného daňového spisu a zařazování písemností do jeho vyhledávací části v rozporu s daňovým řádem nelze přisvědčit. Naopak je třeba souhlasit s krajským soudem, že s ohledem na to, že stěžovatelka nekonkretizovala, jak se tvrzené nesprávné vedení spisu negativně projevilo na jejích právech, tak nebylo prokázáno, že by vytýkané vady měly vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Tento závěr ostatně odpovídá judikatuře správních soudů, dle níž i objektivně nezákonné zařazení či ponechání určité písemnosti ve vyhledávací části spisu nemusí být nutně zásahem takové intenzity, aby to mělo vliv na zákonnost rozhodnutí daňových orgánů (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2023, č. j. 7 Afs 206/2021 - 38).

[42] Zbylá část kasační argumentace shrnutá v odstavcích [10], [11] a [17] je nepřípustná z důvodu opakované kasační stížnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Tyto stěžovatelkou uplatněné námitky již Nejvyšší správní soud závazně posoudil ve svých předchozích zrušujících rozsudcích a krajský soud se v dalším řízení těmito závaznými právními názory řídil. Námitky v odstavcích [10] a [17] výše byly vypořádány v prvním rozsudku NSS. K námitkám rekapitulovaným v odstavci [11] shora (tzv. hmotněprávní větev případu) je třeba uvést, že Nejvyšší správní soud ve svém druhém rozsudku konstatoval, že nebyly odstraněny pochybnosti o tom, kdo konkrétně stěžovatelce sporné plnění dodal, zda to byl jeden dodavatel, či jich bylo více, protože ze spisu jednoznačný závěr v tomto směru nevyplývá. Stěžovatelka tento závazný právní názor ve své kasační argumentaci opomíjí.

[43] Nejvyšší správní soud shora uvedené otázky nemůže v tomto opakovaném kasačním řízení znovu posoudit, neboť – jak bylo vysvětleno výše – jeho úlohou není zabývat věcí, ke které již jednou svůj právní názor vyslovil, a to za předpokladu, že se krajský soud tímto názorem řídil.

V. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[45] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Kasační soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 6. března 2025

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu