



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. Věry Jachurové a Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph. D., v právní věci

žalobce: **R., s.r.o.**
se sídlem Praha 1, Betlémské nám. 259/11
zastoupený JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem
se sídlem Prostějov, Sádky 1605/2

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Brno, Masarykova 31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2016 č.j. 22085/16/5300-22444-711615

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo k odvolání žalobce částečně změněno a částečně potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 2 ze dne 30. 11. 2009 č.j. 192026/09/002514109230 (dále jen „platební výměr“), jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce únor roku 2008 ve výši 7.184,- Kč.
2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí stručně shrnul skutkový stav a odvolací námitky, uvedl, jakým způsobem bylo doplněno odvolací řízení, a popsal právní základ sporu. V rámci vlastního posouzení věci uvedl, že žalobce byl v průběhu řízení opakovaně

vyzýván k předložení důkazních prostředků prokazujících přijetí předmětného plnění od společnosti B. G., a.s. (dále jen „B. G.“) a jeho následné dodání jednotlivým konsignatářům, jak je deklarováno zjednodušenými daňovými doklady a vydanými fakturami. Konstatoval, že žalobce dostatečně vysvětlil zjištěné nesrovnalosti v tištěných výstupech z počítačově zpracované účetní evidence nahrazující skladovou evidenci. U přijatého zdanitelného plnění mimo plnění uvedených na daňových dokladech „prij001-prij006“ žalobce prokázal použití pro ekonomickou činnost, a proto mu žalovaný přiznal nárok na odpočet daně ve výši základ daně (dále jen „ZD“) 805.258,- Kč a daň 152.999,- Kč. Žalovaný se dále zabýval posouzením otázky, zda lze fyzickou likvidaci předmětného zboží považovat za použití pro uskutečnění ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a zda tak žalobce unesl důkazní břemeno zakotvené v § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný dále uvedl, že žalobce předložil důkazní prostředky prokazující přijetí zdanitelného plnění od společnosti B. G., a to mj. znalecký posudek, na základě kterého bylo zjištěno, že u daňových dokladů „prij001-prij006“ ve výši ZD 243.870,- Kč a daně ve výši 46.335,- Kč byla znalcem doporučena fyzická likvidace zboží. Žalovaný shodně jako správce daně konstatoval, že žalobce neprokázal u přijatého zdanitelného plnění na uvedených daňových dokladech „prij001-prij006“, že byla použita pro ekonomickou činnost podle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Jednalo se o starší zboží podléhající módě, na které nejsou kladeny tak vysoké nároky co se týče kvality, a právě proto je jeho další prodej velice omezený. Také při samotném skladování zboží, jeho přepravě a manipulaci zřejmě došlo k jeho znečištění a částečnému znehodnocení. Protože se žalobci nepodařilo toto zboží prodat ani komisním způsobem s podstatnou slevou a na doporučení znalce mělo dojít k jeho fyzické likvidaci.

3. Ze závěrů SDEU v rozsudku C-32/03 vyplývá, že fyzická likvidace části zboží nakoupeného za účelem dalšího prodeje sama o sobě nepředstavuje důvod pro nepřiznání nároku na odpočet daně. V rámci vyhodnocení předložených důkazních prostředků žalovaný uvedl, že ze smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností A. T. P. s.r.o. (dále jen „společnost A.“) nebylo možné dovodit, zda došlo ke skutečné likvidaci předmětného zboží. K dokladům, které žalobce na výzvu předložil, žalovaný uvedl, že na daňovém dokladu č. 9001 bylo uvedeno množství v kilogramech (356 kg) a na daňovém dokladu č. 2741003283 bylo uvedeno množství 2,8400, ale nebylo uvedeno, v jakých hmotnostních jednotkách. I kdyby množství 2,8400 mělo být v tunách nebo kilogramech, neshodovalo se toto množství s množstvím uvedeným na daňovém dokladu č. 9001. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že ve smlouvě se společností A. byla uvedena cena za likvidaci ve výši 1.415,- Kč za tunu, ale na daňovém dokladu č. 2741003283 byla uvedena jednotková cena 1.700,- Kč. Daňové doklady tedy nebyly vystaveny v souladu se smlouvou, a proto se žalovanému jevíly pouze jako formálně vystavené jen z důvodů čerpání nadměrného odpočtu. Pokud žalobce uvedl, že z důvodu uzavření smlouvy až dne 12. 2. 2009 realizoval fyzickou likvidaci zboží prostřednictvím společnosti A. T., žalovaný konstatoval, že smlouva byla uzavřena dne 1. 2. 2009, tudíž žalobce mohl realizovat fyzickou likvidaci předmětného zboží se společností A. Vzhledem k tomu, že žalobce měl daňové doklady ve své evidenci pro účely DPH dle ustanovení § 100 zákona o DPH již v roce 2009, měl je dle žalovaného předložit již dříve, a nikoliv až v roce 2016. Tato skutečnost u žalovaného vyvolala podezření, že předložené daňové doklady byly vystaveny pouze účelově. S odkazem na rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2013 ve věci C-104/12 Wolfram Becker

žalovaný konstatoval, že v daném případě nelze spatřovat přímou souvislost mezi deklarovaným plněním na vstupu a plněním na výstupu.

4. Žalovaný dále zjistil, že společníkem A. T. je i společnost S. T., s.r.o., ve které je společníkem Ing. R. O., který je zároveň jednatelem žalobce. Aktuálně společnost A. T. jednatele nemá. Z místního šetření ze dne 6. 2. 2014 provedeného na adrese sídla společnosti A. T. vyplynulo, že sídlo společnosti je fiktivní. Daňová kontrola, která byla u společnosti A. T. zahájena dne 17. 10. 2014, byla problematická, subjekt předložil pouze torzo daňových dokladů, kterými nelze prokázat správnost údajů uvedených v daňovém priznání k DPH. Z internetových stránek žalovaný zjistil, že společnost A. T. nemá žádné webové stránky, ze kterých by bylo možné dohledat více informací o tomto subjektu. Žalovaný na základě toho konstatoval, že žalobce nejednal při výběru obchodního partnera s potřebnou obezřetností, kterou zdůrazňuje i judikatura NSS (např. rozsudky NSS ze dne 10. 1. 2008 č.j. 9 Afs 67/2007-147 a ze dne 22. 1. 2009 č.j. 9 Afs 73/2008-162) vycházející z toho, že podnikatelský subjekt nese určitou míru rizika za výběr svých obchodních partnerů. Uzavřel, že žalobce ani předložením důkazních prostředků neprokázal u zboží přijatého od společnosti B. G. v hodnotě souhrnného ZD 243.870,- Kč a daně ve výši 46.335,- Kč jeho použití pro ekonomickou činnost, kdy neprokázal ani po doplnění odvolacího řízení, že zboží přijaté od společnosti B. G. fyzicky zlikvidoval a tím použil pro ekonomické účely. Žalobce tak nenaplnil podmínku stanovenou v § 72 odst. 1 zákona o DPH, a proto žalovaný nepřiznal nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění ve výši 46.335,- Kč.
5. V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobce namítl, že navzdory rozsahu soudního přezkumu a závěrům soudu žalovaný v následném odvolacím řízení svou pozornost zaměřil na zcela jinou otázku, a to na uskutečnění faktické likvidace zboží, neboť uzavřel, že žalobce sice prokázal přijetí zboží od společnosti B. G., ale neprokázal po doplnění odvolacího řízení, že zboží fakticky zlikvidoval, tedy zboží použil pro ekonomické účely.
6. Žalobce dále namítl, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť po zrušení předchozího rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 5. 10. 2011 č.j. 8316/11-1300-108624 již toto pozbylo účinku dle ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. K tomu odkázal na doktrínu, podle níž *„Dojde-li v následném (soudním) řízení ke zrušení rozhodnutí, které vedlo k prodloužení lhůty, pak nastává stav, kdy lhůta byla prodloužena, avšak rozhodnutí tuto prodlužující již neexistuje. Takovýto stav pak nemůže obstát, a z tohoto důvodu je nutno prodloužení lhůty nepřiznat. Neexistující (zrušené) rozhodnutí nemůže vést k prodloužení lhůty.“* Uzavřel, že bez prodloužení lhůty o 12 měsíců rozhodnutím, které bylo v rámci přezkumu zrušeno, je nutno konstatovat marné uplynutí lhůty pro stanovení daně. Napadené rozhodnutí je tudíž nezákonné, jelikož k jeho vydání došlo až po uplynutí lhůty pro stanovení daně.
7. Žalobce rovněž namítl, že žalovaný učinil předmětem odvolacího řízení zcela jiné skutečnosti, než kterými se měl řídit podle pro něj závazného příkazu Městského soudu v Praze vysloveného v předešlém řízení. Nijak se nezabýval prokazováním kvality zboží a namísto toho se zabýval otázkou jeho faktické likvidace. Žalobce je toho názoru, že v souladu se zásadou *nemo turpitudinem suam alleganst auditur* nemůže žalovaný opětovně vstupovat do již jednou pravomocně ukončeného řízení a řešit v něm skutečnosti

s důvodem jeho „otevření“ nesouvisející. Od toho jsou v daňovém řádu povolány výhradně mimořádné opravné a dozorčí prostředky. Žalovaný tak postupoval *ultra vires*.

8. Dále žalobce namítl, že mu ze strany žalovaného nebylo účelově umožněno, aby prokázal fyzickou likvidaci zboží. Hodnocení předložených důkazních prostředků prokazujících fyzickou likvidaci zboží ze strany žalovaného považuje žalobce za zjevně účelové a absurdní. Zdůraznil, že mu nebylo umožněno provést další důkazní prostředky. Pokud mu bylo vytýkáno, že neoznačil konkrétní osoby, namítl, že tyto nezná, když mu nemůže být známa organizační struktura označených společností. Žalobce tedy nemohl vědět, kdo měl v označených společnostech tuto agendu na starosti. Žalobce očekával, že žalovaný se za využití pravomocí dopátrá konkrétních osob, které mají k věci co říci. Namítl rovněž, že zcela jednoznačně označil, co chtěl prokázat svědeckými výpověďmi, když výslovně uvedl, že těmito důkazy mělo být prokázáno přesné množství zlikvidovaného zboží a také to, o jaké konkrétní zboží se jednalo. Žalovaný odmítl tyto důkazní návrhy žalobce s konstatováním, že svědci by si již nemohli nic pamatovat. Plynutí času tak bylo zcela absurdně kladeno k tíži žalobce navzdory tomu, že v daňovém řízení tomu má být přesně naopak.
9. Žalovaný podle žalobce nedbal cíle správy daní, kdy jeho úmyslem nebylo zjistit skutkový stav věci, avšak žalobce nachytat. Žalovaný tak ohledně tvrzení o fiktivnosti likvidace zboží zůstal pouze v rovině tvrzení a na vodě postavených domněnkách, když si svá tvrzení neověřil přímo u dodavatelů žalobce. Existence takovýchto šetření minimálně ve vztahu ke společnosti ASA, která je členem nadnárodní skupiny na poli likvidace odpadů, však z napadeného rozhodnutí nevyplývá.
10. Pokud žalovaný poukazoval na skutečnost, že společnost A. T., s.r.o., je nedůvěryhodnou společností a přijetím plnění ve výši 1.137,- Kč od této společnosti se žalobce dopustil jednání, které není slučitelné s jednáním řádného hospodáře, žalobce v tom spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť nelze zároveň tvrdit, že plnění nebylo přijato, a že bylo přijato od někoho nedůvěryhodného.
11. Žalobce dále namítl, že žalovaný v bodu 41 napadeného rozhodnutí zavedl zákonu odporující koncentraci, kterou nelze připustit ani při existenci dokládáného rozsudku NSS, jenž mířil na účelové přenášení nalézací fáze do odvolacího řízení, což není případ žalobce.
12. Žalobce má za to, že na základě zásady neformálnosti řízení je povinností správce daně vycházet ze skutečného obsahu jednání a zjištěného skutkového stavu. I kdyby tak žalovaný došel ke správnému závěru o neexistenci uskutečnění likvidace zboží, bylo jeho povinností jednání žalobce nově posoudit. Neprovedení likvidace přitom nemá žádný vztah k použití zboží pro ekonomickou činnost. I kdyby žalobce zboží nadále držel, či i kdyby jej prodal a obchody nepřiznal, mohlo by to mít nanejvýš dopady v rovině zákona o účetnictví či na zvýšení uskutečněných zdanitelných plnění, ne však na odepření nároku na odpočet. Nelze připustit oslí můstek, který si žalovaný vytvořil mezi neexistencí likvidace zboží a neexistencí jeho použití pro ekonomickou činnost.

13. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Neztotožnil se s tvrzením, že napadené rozhodnutí bylo vydáno až po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Uvedl, že podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu nedochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně rozhodnutím ve věci opravného či dozorčího prostředku, resp. prodloužení lhůty pro stanovení daně není součástí výroku takového rozhodnutí, ani se nejedná o vlastnost takového rozhodnutí. K prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok dochází na základě právní skutečnosti spočívající v oznámení takového rozhodnutí v posledních dvanácti měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Prodloužení lhůty pro stanovení daně v takovém případě nastává ze zákona oznámením takového rozhodnutí v rozhodné době bez ohledu na obsah nebo další osud takového rozhodnutí, neboť daňový řád ani jiný právní předpis pro prodloužení lhůty ke stanovení daně nevyžaduje naplnění žádných dalších podmínek. Žalobcem formulovaný právní názor by snad mohl najít uplatnění v případě, kdy by bylo takové rozhodnutí nicotné, neboť pak by od počátku nebylo způsobilé vyvolat žádné právní účinky. Takovou situaci však upravuje § 148 odst. 2 písm. e) daňového řádu. Žalovaným uvedený závěr dokládá i samotný smysl a účel ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu. V případě, kdy dojde po provedeném soudním řízení ke zrušení rozhodnutí, jehož oznámení mělo za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 142 odst. 2 písm. d) daňového řádu, nezpůsobuje tato skutečnost zkrácení lhůty pro stanovení daně. I v takovém případě by totiž měl mít správce daně k dispozici dostatek časového prostoru, aby se v dalším řízení vypořádal s právním názorem soudu a případně odstranil vytýkané vady předchozího řízení, což by v případě žalobcem předpokládaného opětovného „zkrácení“ lhůty pro stanovení daně nebylo možné. Takový postup by pak byl rovněž závažným průlomem do právní jistoty správce daně i daňových subjektů, protože délka lhůty pro stanovení daně by byla závislá na výsledku případného soudního přezkumu takového rozhodnutí. Žalobcem prezentovaný opačný právní názor lze s ohledem na plytkost uplatněné argumentace jen stěží považovat za přesvědčivý doktrinní závěr.
14. Za nedůvodnou žalovaný označil námitku, že po zrušujícím rozsudku Městského soudu v Praze překročil meze svých pravomocí tím, že se nezaměřil pouze na odstranění vad vytýkaných mu tímto soudem. Bylo-li rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 25. 6. 2015 č.j. 8 Af 72/2011-44 zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 5. 10. 2011 č.j. 8316/11-1300-108624 a následně byla věc § 78 odst. 4 s.r.s. vrácena žalovanému k dalšímu řízení, nelze žalovanému vytýkat, že toto řízení provedl. Nejednalo se totiž o vstupování do již pravomocně ukončeného řízení, ale naopak o zákonem předvídané provedení dalšího řízení poté, kdy poslední pravomocné rozhodnutí ve věci bylo zrušeno. Žalovaný v něm byl vázán právním názorem Městského soudu v Praze, nebyl však povinen omezit se toliko na provedení úkonů a přehodnocení skutečností, ke kterým jej soud zavázal. Ostatně i žalobce mohl v tomto řízení uvést nové skutečnosti a navrhnout nové důkazy. Pokud soud dospěl k závěru, že fyzická likvidace části zboží nakoupeného žalobcem za účelem dalšího prodeje sama o sobě nepředstavuje důvod pro nepřiznání nároku na odpočet daně, pak jistě nelze žalovanému vyčítat, že se v dalším řízení zaměřil na zkoumání, zda byla žalobcem tvrzená fyzická likvidace zboží skutečně provedena.
15. K námitce, že neumožnil žalobci provést další důkazní prostředky, žalovaný odkázal na § 92 odst. 6 daňového řádu, podle něhož platí, že pokud navrhuje v řízení účast třetí osoby

daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správce daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této osoby prokázat nebo vysvětlit. Pokud žalobce dostatečně konkrétně neoznačil osoby, které měly být vyslechnuty jako svědci, ani žalovanému nesdělil, jaké skutečnosti měly být jejich výsledkem prokázány, pak nelze klást k tíži žalovaného, že výslech svědků nebyl proveden. S ohledem na § 92 odst. 3 daňového řádu to byl žalobce, kdo byl povinen prokázat jím tvrzené skutečnosti. Obdobný závěr o nemožnosti přenášení odpovědnosti za vyhledávání důkazů při absenci adekvátních návrhů ze strany žalobce učinil žalovaný i ohledně námitky, že neprováděl z vlastní iniciativy dostatek vlastních šetření u dodavatelů žalobce.

16. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný učinil závěr o tom, že žalobce prokázal přijetí jím deklarovaného zdanitelného plnění od obchodní společnosti A. T., s.r.o., resp. že tato obchodní společnost reálně provedla fyzickou likvidaci zboží nakoupeného žalobcem od obchodní společnosti B. G.
17. Žalovaný odmítl, že by do řízení zaváděl nezákonné prvky koncentrace. V napadeném rozhodnutí s poukazem na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009 č.j. 8 Afs 15/2007-75 uvedl, že ke zjišťování skutkového stavu a provádění dokazování by mělo docházet s ohledem na zásadu dvojinstančnosti daňového řízení zejména v řízení před správcem daně prvního stupně, pročez je vyloučeno, aby uspěl v odvolacím řízení daňový subjekt, který před správcem daně prvního stupně zůstal nečinný s tím, že s důkazy vyčká řízení odvolacího. Žalovaný tím reagoval na tvrzení žalobce, že některé důkazní prostředky předložil až v řízení prováděném po zrušujícím rozsudku Městského soudu v Praze, protože určitá otázka dosud nebyla sporná. Zároveň však žalovaný zdůraznil, že se tvrzeními a důkazními prostředky předloženými žalobcem řádně zabýval. Uzavřel, že předmětem sporu je to, zda žalobce jím deklarované zdanitelné plnění přijaté od společnosti B. G. použil k uskutečnění své ekonomické činnosti. Pokud žalobce tvrdil, avšak neprokázal, že předmětné zboží bylo fyzicky zlikvidováno, nebylo možné dospět k závěru, že prokázal využití tohoto zboží při své ekonomické činnosti. V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu to byl právě žalobce, kdo měl prokázat oprávněnost svého nároku na odpočet DPH.
18. Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání přecházelo, a to v mezích uplatněných žalobních bodů. V posuzované věci vyšel z následně uvedené právní úpravy:
19. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové přiznání.
20. Podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku.

21. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
22. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
23. Podle § 92 odst. 6 daňového řádu navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.
24. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování
- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
 - b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
 - c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
 - d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
 - e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.
25. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
26. V prvním žalobním bodě žalobce namítl marné uplynutí lhůty pro stanovení daně, a tedy prekluzi tohoto práva. S odkazem na doktrínu argumentoval tím, že je-li v následném (soudním) řízení zrušeno rozhodnutí, které vedlo k prodloužení lhůty, rozhodnutí tuto lhůtu prodloužující již neexistuje a jako neexistující již nemůže vést k prodloužení lhůty. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 7. 2. 2018 č.j. 2 Afs 239/2017-29 k výkladu ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu uvedl, že *(z)ruší-li soud takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením byla prodloužena lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a vrátí-li věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, nadále platí, že lhůta pro stanovení daně byla řádně prodloužena. Je však třeba, aby zrušené rozhodnutí nebylo úkonem toliko formálním, účelově vydaným čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.*“ NSS zároveň zdůraznil, že § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu neváže prodloužení lhůty pro stanovení daně na existenci rozhodnutí, nýbrž na oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Z uvedeného je patrné, že účinek oznámení rozhodnutí o odvolání je ze své podstaty jednorázový a plně se vyčerpává okamžikem, kdy tato skutečnost nastane. V případě zrušení oznámeného rozhodnutí tudíž nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně. Z uvedeného tedy plyne, že novým rozhodnutím o odvolání může dojít k prodloužení lhůty pro stanovení daně. Ultimátní „pojistkou“ proti nepřiměřenému (opakovanému) prodloužování lhůty pro stanovení daně je právě

nepřekročitelná hranice této lhůty zakotvená v § 148 odst. 5 daňového řádu. Soud k tomu dodává, že zrušené rozhodnutí nenese znaky formálnosti ani ryzí účelovosti (nic takového ostatně nenamítal ani žalobce).

27. Nedůvodná je i námitka, že žalovaný postupoval *ultra vires*, neboť nerespektoval závazný názor soudu vyslovený ve zrušovacím rozsudku a předmětem odvolacího řízení učinil skutečnosti v předešlém řízení dosud neřešené (nezabýval se prokazováním kvality zboží, nýbrž otázkou jeho faktické likvidace). Žalobci lze obecně přisvědčit v tom, že povinností správního orgánu je řídit se závazným právním názorem vyjádřeným v pravomocném soudním rozhodnutí. Důsledkem nerespektování tohoto názoru soudu je nezákonnost správního rozhodnutí. K takové situaci však v posuzované věci nedošlo. Nosnou (závaznou) argumentací Městského soudu v Praze ve zrušujícím rozhodnutí byl závěr, že fyzická likvidace části zboží nakoupeného za účelem dalšího prodej sama o sobě nepředstavuje důvod pro nepřiznání nároku na odpočet DPH. Městský soud v Praze zároveň konstatoval, že nepřiznání nároku na odpočet DPH by bylo možné v případě, pokud by správní orgán zjistil a prokázal, že je nárok uplatňován podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Jestliže se žalovaný v následném řízení zaměřil na prokázání toho, zda žalobcem tvrzené fyzické likvidaci zboží skutečně došlo, nevybočil tím z mantinelů závazného právního rámce, v němž se podle zrušujícího rozsudku Městského soudu v Praze mohl pohybovat. Nutno též zdůraznit, že žalovaný nevstupoval do již *jednou pravomocně ukončeného řízení*, jak žalobce namítl, neboť postupem podle § 78 odst. 1 s.ř.s. dochází ke zrušení pravomocného správního rozhodnutí a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. je věc vrácena správnímu orgánu k dalšímu, tj. znovu otevřenému (a pravomocně neskončenému) řízení. V tomto dalším řízení i žalobce jako daňový subjekt mohl, aniž by byl omezen koncentrační zásadou (§ 115 odst. 1 daňového řádu), (znovu) předkládat nové důkazní prostředky k prokázání svého daňového tvrzení.
28. Soud nevešel ani na námitku, v níž žalobce brojil proti průběhu dokazování a hodnocení důkazů žalovaným. Žalobce tuto námitku uplatnil pouze v obecné rovině, když prohlásil, že se *obrazuje proti tvrzení žalovaného, že žalobcem předložené důkazy o likvidaci jsou fiktivní, a že hodnocení předložených důkazních prostředků prokazujících fyzickou likvidaci považuje za zjevně účelové a absurdní*. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že míra precizace žalobních bodů určuje do značné míry i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Zároveň není na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta. Soud se tedy nemohl blíže zabývat obecnou proklamací žalobce poukazující na pochybení žalovaného při hodnocení důkazů a může opět pouze ve zcela obecné rovině konstatovat, že v posouzení důkazů ze strany žalovaného žádné pochybení neshledal a se závěry žalovaného se plně ztotožňuje.
29. K námitce žalobce, že mu nebylo umožněno provést další důkazy, považuje soud za nutné nejprve zdůraznit, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005 č.j. 1 Afs 54/2004-125). Žalobce nese důkazní povinnost o všech skutečnostech, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení (§ 92 odst. 3 daňového řádu). NSS v rozhodnutí ze

dne 15. 5. 2007 č.j. 2 Afs 177/2006-61 konstatoval, že *(v) zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně. (...) Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuelních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH*“ Je zcela na úvaze daňového subjektu, jaké důkazní prostředky zvolí k prokazování svých daňových tvrzení, přičemž povinností správce daně naopak není sdělovat daňovému subjektu, jaké důkazní prostředky jsou k prokázání určitých skutečností vhodné. Přestože žalobce byl podle § 92 odst. 6 daňového řádu povinen sdělit žalovanému potřebné údaje o svědcích, které navrhl vyslechnout za účelem prokázání daňového tvrzení o provedení fyzické likvidace zboží, omezil se na označení výsledku blíže nespecifikovaných zaměstnanců společnosti A. a řidičů společnosti A. T., s.r.o. bez uvedení základních identifikačních údajů k těmto osobám. Argumentace žalobce, že nemohl vědět, kdo měl v označených společnostech příslušnou agendu na starosti, nemůže ve světle shora uvedeného obstát. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 25. 9. 2014 č.j. 9 Afs 57/2013-37, je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. Zcela nedůvodná je i žalobcova argumentace, že žalovaný měl za využití svých pravomocí „vypátrat“ konkrétní osoby, které měly k věci co říci. NSS v rozhodnutí ze dne 12. 4. 2006 č.j. 5 Afs 40/2005-40 dovedl, že pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu stanovíci důkazní povinnost správce daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu) dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a že pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Vztaheno k projednávané věci, ani žalovaný nemohl (a nebyl povinen) vědět, která konkrétní osoba měla v žalobcem označených společnostech příslušnou agendu na starosti, a povinností žalovaného také nebylo tuto osobu (či osoby) vypátrat a poté předložit jejich jména žalobci „na zlatém podnose“, aby je mohl následně označit jako svědky, které navrhuje vyslechnout. Stejně tak nebylo zákonnou povinností žalovaného, aby z vlastní iniciativy prováděl vlastní šetření u dodavatelů žalobce za účelem prokázání fyzické likvidace předmětného zboží. Důkazní břemeno stran prokázání tohoto tvrzení tížilo v daňovém řízení žalobce a nikoliv žalovaného.

30. Pokud žalobce k prokázání svého daňového tvrzení označil důkazy způsobem, který žalovanému neumožnil tyto důkazy provést (předvolat konkrétní osoby k výslechu), je nepodstatné zabývat se tím, zda žalobce dostatečně specifikoval skutečnosti, které měly být výslechem svědků prokázány, popřípadě správností úvahy žalovaného o tom, že důkazní hodnota takových svědeckých výpovědí by vzhledem k velkému časovému odstupu byla zřejmě mizivá.
31. O nesprávném pochopení závěrů žalovaného svědčí námitka, v níž žalobce poukazuje na údajný rozpor v tvrzení žalovaného. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl, že v řízení bylo prokázáno přijetí plnění od společnosti, která dle tvrzení žalobce měla provést fyzickou likvidaci zboží, ale konstatoval, že byť bylo prokázáno přijetí zboží od

společnosti B. G., nebylo prokázáno použití tohoto zboží pro ekonomickou činnost žalobce (z důvodu neprokázání fyzické likvidace zboží). Jinak řečeno, napadené rozhodnutí není vůbec zbudováno na závěru o přijetí či nepřijetí plnění od společnosti A. T. s.r.o.

32. Soud nesouhlasí s žalobcem, že žalovaný v řízení zavedl zákonu odporující koncentraci. Žalovaný v bodě 41 odůvodnění napadeného rozhodnutí toliko poukázal, a to s odkazem na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009 č.j. 8 Afs 15/2007-75, na zásadu dvojinstančnosti daňového řízení, z níž lze dovodit, že skutkový stav by měl být zjišťován a prokazován především před správcem daně prvního stupně. Pro danou věc je nicméně stěžejní skutečnost, že žalovaný v odvolacím řízení nepostupoval v rozporu s ustanovením § 115 odst. 1 daňového řádu a žalobci umožnil navrhnout relevantní důkazní prostředky k prokázání sporného daňového tvrzení.
33. Žalobce se rovněž mylí, pokud namítá, že i kdyby žalovaný došel ke správnému závěru o neexistenci uskutečnění likvidace zboží, bylo jeho povinností jednání žalobce nově posoudit ve světle takových zjištění. Na tomto místě soud znovu připomíná, že důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených v daňovém tvrzení tíží daňový subjekt, tedy žalobce. Byl to právě žalobce, kdo tvrdil, že byla provedena fyzická likvidace předmětného zboží, a jeho povinností tak bylo prokázat toto tvrzení, z něhož zároveň dovozoval, že zboží bylo použito pro ekonomickou činnost žalobce. V případě, že daňový subjekt důkazní břemeno ohledně svého daňového tvrzení neunes, nedochází tím k přenesení důkazního břemene ohledně skutečností týkajících se průběhu daňového případu na správce daně, a správce daně v takovém případě rovněž není povinen konstruovat (a prokazovat) jiné skutkové varianty, které tvrzení daňového subjektu neodpovídají. Důsledkem toho, že daňový subjekt nedostojí své důkazní povinnosti, je vznik daňové povinnosti plynoucí z neuznání uplatněného nároku na odpočet daně.
34. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. tak učinil bez nařízení ústního jednání.
35. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu

a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní

symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 31. května 2019

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu