



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **RAGOTEX, s.r.o.**, IČ: 26306522, se sídlem Betlémské nám. 259/11, Praha 1, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2016, č. j. 22085/16/5300-22444-711615, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2019, č. j. 5 Af 55/2016 - 28,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím na základě odvolání žalobce změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 2 ze dne 30. 11. 2009, č. j. 192026/09/002514109230, kterým byla žalobci vyměřena DPH za zdaňovací období měsíce února roku 2008 ve výši 7.184 Kč tak, že změnil mj. základ daně (na ř. 310) z částky 218 Kč na částku 805.258 Kč, daň na vstupu byla změněna z částky 41 Kč na částku 152.999 Kč. Stejným způsobem byla změněna rovněž celková suma plného nároku na odpočet daně na ř. 390; dále byl změněn odpočet daně (na ř. 750) z částky 41 Kč na částku 152.999 Kč, vlastní daňová povinnost (na ř. 753) z částky 7.184 Kč na částku 0 Kč a nadměrný odpočet (na ř. 754) z částky 0 Kč na 145.774 Kč

[2] Po zhodnocení zjištěných skutečností dospěl žalovaný k závěru, že žalobce předloženými důkazními prostředky neprokázal u zboží přijatého od společnosti BORSE GROUP, a. s. v hodnotě základu daně 243.870 Kč a daně ve výši 46.335 Kč jeho použití pro ekonomickou činnost, kdy ani po doplnění odvolacího řízení neprokázal, že zboží přijaté od uvedené společnosti použil pro ekonomické účely (fyzicky zlikvidoval). Žalobce tak podle žalovaného nenaplnil podmínku stanovenou v § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a proto mu žalovaný neuznal nárok na odpočet daně ve výši 46.335 Kč.

[3] Žalobce v žalobě proti tomuto rozhodnutí žalovaného v první řadě upozornil na skutečnost, že tato věc již jednou prošla soudním přezkumem, kdy městský soud v rozsudku sp. zn. 8 Af 72/2011 dospěl k závěru, že není dostatečně odůvodněn a nevyplývá z provedených důkazů názor žalovaného, podle nějž žalobce mohl vědět, že se účastní obchodu se zbožím, jehož kvalita nebyla stoprocentní a u kterého mohl a měl uplatnit reklamační nároky, neboť bylo patrné, že nebude způsobitelné k využití pro jeho ekonomickou činnost. Navzdory uvedeným závěrům soudu se však žalovaný v následném řízení již nezabýval prokazováním kvality zboží, ale svou pozornost zaměřil na zcela jinou otázku a to uskutečnění faktické likvidace zboží. Žalovaný tak postupoval *ultra vires*.

[4] Žalobce dále namítal, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně, jelikož předchází rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 5. 10. 2011, č. j. 8316/11-1300-108624, v důsledku kterého byla prodloužena lhůta pro vyměření daně o 12 měsíců, po svém zrušení již pozbylo účinků podle § 148 odst. 2 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[5] Žalovaný žalobci účelově neumožnil, aby prokázal fyzickou likvidaci zboží. Žalobcem předložené důkazy o likvidaci považoval žalovaný z mnoha smyšlených důvodů za fiktivní a účelově je vyhodnotil. Žalovaný v bodě 41 svého rozhodnutí zavedl zákonu odporující koncentraci ohledně v řízení dosud neprokazované skutečnosti. I kdyby došel žalovaný ke správnému závěru o neuskutečnění likvidace zboží, bylo jeho povinností jednání žalobce nově posoudit ve světle těchto zjištění. Neprovedení likvidace nemá žádný vztah k použití zboží pro ekonomickou činnost. I kdyby žalobce zboží nadále držel, či i kdyby jej prodal a obchody nepřiznal, tak by to mohlo mít nanejvýš dopady v rovině zákona o účetnictví, či na zvýšení uskutečněných zdanitelných plnění. Ne však na odepření nároku na odpočet.

[6] Městský soud v Praze nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl. Námitce stěžovatele ohledně prekluze lhůty pro stanovení daně soud nepřisvědčil s ohledem na závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 – 29. Podle něj § 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. Účinek oznámení rozhodnutí o odvolání je ze své podstaty jednorázový a plně se vyčerpává okamžikem, kdy tato skutečnost nastane. V případě následného zrušení oznámeného rozhodnutí tudíž nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně.

pokračování

[7] Námitce žalobce, že žalovaný postupoval *ultra vires* městský soud nepřisvědčil. Nosnou argumentací městského soudu v předchozím zrušujícím rozhodnutí byl závěr, že fyzická likvidace zboží nakoupeného za účelem dalšího prodeje sama o sobě nepředstavuje důvod pro nepřiznání nároku na odpočet DPH. Městský soud v předchozím rozhodnutí však 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 k žalobcem tvrzené fyzické likvidaci zboží skutečně došlo, nevybočil tím z mantinelů závazného právního rámce, v němž se podle zrušujícího rozsudku mohl pohybovat.

[8] V případě námítky, že žalobci nebylo umožněno navrhnout další důkazy, městský soud v první řadě zdůraznil, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Žalobce nese důkazní povinnost o všech skutečnostech, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení (§ 92 odst. 3 daňového řádu). 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 ASA a řidičů společnosti AZ-TEX, 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.

[9] 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. Z rozsudku NSS ze dne 12. 4. 2006 č. j. 5 Afs 40/2005 - 40, vyplývá, že pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na § 92 odst. 5 daňového řádu dovozovat, že správce daně 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.

[10] 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 výsledkem svědků prokázány, popřípadě správností úvahy žalovaného o tom, že důkazní hodnota takových svědeckých výpovědí by vzhledem k velkému časovému odstupu byla zřejmě mizivá.

[11] Žalovaný v řízení nezavedl zákonu odporující koncentraci, neboť 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. Žalovaný v odvolacím řízení nepostupoval v rozporu s § 115 odst. 1 daňového řádu a žalobci umožnil navrhnout důkazy k prokázání sporného tvrzení žalobce.

[12] Městský soud nepřisvědčil ani argumentaci žalobce, že i kdyby žalovaný došel ke správnému závěru o neexistenci uskutečnění likvidace zboží, bylo jeho povinností jednání žalobce nově posoudit ve světle takových zjištění. Pokud totiž žalobce neunese důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených v daňovém tvrzení, 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.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[13] Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce kasační stížnost. Městský soud dle stěžovatele nesprávně posoudil povahu jednání žalovaného, když dospěl k závěru, že žalovaný nevybočil z mantinelů závazného právního rámce, v němž se podle předchozího zrušujícího rozsudku mohl pohybovat. Městský soud předchozí zrušující rozsudek nesprávně interpretoval, neboť jeho klíčovým závěrem není, že fyzická likvidace části zboží nakoupeného za účelem dalšího prodeje sama o sobě nepředstavuje důvod pro nepřiznání nároku na odpočet DPH, ale především fakt, že nebyl dostatečně odůvodněn závěr žalovaného, zda stěžovatel mohl vědět, že se účastní obchodu se zbožím, jehož kvalita byla špatná, a bylo patrné, že nebude způsobilé k využití pro ekonomickou činnost.

[14] Žalovaný tedy jednal *ultra vires*, když učinil předmětem odvolacího řízení zcela jiné a dosud neřešené skutečnosti, než kterými se měl dle pro něj závazného příkazu městského soudu vysloveného ve zrušujícím rozsudku zabývat. Namísto zkoumání otázky faktické likvidace zboží se měl žalovaný zabývat prokazováním kvality zboží a jeho vztahu k ekonomické činnosti žalobce, což však neučinil. Stěžovatel dále žalovanému vytknul, že nezohlednil, že neprovedení likvidace nemá žádný vztah k použití zboží pro ekonomickou činnost. I kdyby žalobce zboží nadále držel, či i kdyby jej prodal a obchody nepřiznal, tak by to mohlo mít nanejvýš dopady v rovině zákona o účetnictví či na zvýšení uskutečněných zdanitelných plnění. Ne však na odepření nároku na odpočet.

[15] Stěžovatel dále nesouhlasil se závěrem městského soudu ohledně neurčitosti žalobních bodů týkajících se prokázání samotné likvidace zboží, neboť je přesvědčen, že v rámci žaloby byly žalobní body dostatečně precizovány, neboť stěžovatel uvedl, že

pokračování

rozporuje samotné oprávnění žalovaného učinit otázku fyzické likvidace zboží předmětem odvolacího řízení.

[16] Městský soud se podle stěžovatele nezabýval otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Stěžovateli bylo vytýkáno neprokázání likvidace zboží, kdy žalovaný po 8 letech od počátku zdaňovacího období začal tuto otázku poprvé zjišťovat. Stěžovatel však v rámci daňového řízení doložil svá tvrzení, navrhl provedení dalších důkazů, čímž zcela jistě unesl své primární důkazní břemeno. Žalovaný však stěžovateli neumožnil navrhnout další důkazy, pod účelovou záminkou, že stěžovatel neoznačil konkrétní svědky. Tyto však ani stěžovatel nezná, jelikož mu nemůže být známa organizační struktura označených společností. Stěžovatel tak nemohl vědět, kdo měl v těchto společnostech agendu na starosti.

[17] Žalovaný ani řádně neodůvodnil, proč nevyhověl návrhu stěžovatele na provedení výslechů svědků. O neprovedení výslechu svědků z důvodu jejich nedostatečné identifikace byl stěžovatel vyrozuměn až v rámci rozhodnutí o odvolání, kdy již nemohl změnit výsledek daňového řízení a upřesnit identifikační údaje svědků. Stěžovateli tak bylo znemožněno vytýkané nedostatky v identifikaci svědka odstranit v daňovém řízení, a to v rozporu s § 92 odst. 6 daňového řádu, jak jej vykládá doktrína. Žalovaný navíc důkazní návrhy smetl ze stolu se strohou poznámkou, že i tak by si svědci již nic nemohli pamatovat. Plynutí času tak bylo zcela absurdně kladeno k tíži žalobce navzdory tomu, že v daňovém řízení tomu má být přesně naopak. Žalovaný nevyrozuměl stěžovatele před vydáním svého rozhodnutí o nedostatečné identifikaci svědků, čímž mu znemožnil zvrátit výsledky daňového řízení. Neprovedením výslechů svědků žalovaný rezignoval na svoji povinnost zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně.

[18] Postup žalovaného byl účelový, odporující zásadě volného hodnocení důkazů, bylo ignorováno procesní právo stěžovatele na řádné zjištění skutkového stavu, jak bylo vyloženo v rozsudcích NSS ze dne 21. 7. 2016, sp. zn. 2 Afs 34/2016, a ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 24/2007. Žalovaný postavil stěžovatele do procesně neřešitelné situace, kdy jej na jednu stranu vyzval k prokázání svých tvrzení, avšak navržené důkazy odmítá provést. Došlo tak k závažnému pochybení při zjišťování skutkového stavu.

[19] Smyslem dokazování není nachytat daňový subjekt na nejasnostech, které se v řízení vyskytnou, nýbrž zjistit skutkový stav věci. Vyskytnou-li se v řízení nejasnosti, je správce daně povinen provést navržené důkazy, aby tyto nejasnosti byly odstraněny. Stěžovatel rovněž namítal, že žalovaný postupoval při dokazování zcela selektivně. Nelze opomíjet důkazy, které svědčí v neprospěch skutkové verze, kterou si zvolil správce daně (viz rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017). Postup žalovaného, který si vybírá, jaký důkazní prostředek provede a jaký nikoli, je v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů.

[20] Závěrem stěžovatel uvedl, že si je vědom rozsudku NSS ze dne 7. 2. 2018 č. j. 2 Afs 239/2017 - 29, avšak i nadále trvá na tom, že žalované rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť předchozí rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 5. 10. 2011, č. j. 8316/11-1300-108624, již po svém zrušení

pozbylo účinků dle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. V této souvislosti stěžovatel odkázal na závěry doktríny.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že městský soud postupoval při posouzení žaloby správně a zcela adekvátně se vypořádal se všemi námitkami stěžovatele. Podle žalovaného nelze za překročení jeho pravomocí považovat, že se nezaměřil pouze na odstranění vad vytýkaných mu městským soudem v předchozím řízení. Argumentace stěžovatele, že stran faktického provedení likvidace zboží na něj nebylo řádně přeneseno důkazní břemeno a žalovaný dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu neprokázal existenci skutečností zpochybňující stěžovatelem předložené důkazy, představuje podle žalovaného *novum*, které se v řízení před soudem poprvé objevuje až v kasační stížnosti, a jedná se tudíž o nepřipustnou kasační námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s.ř.s.

[22] Stěžovatel byl vyzván k prokázání uskutečněné likvidace zboží výzvou dle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 18. 2. 2016, č. j. 5804/16/5300-22444-711615. S výsledky provedeného dokazování následně seznámil žalovaný stěžovatele písemností ze dne 21. 4. 2016, č. j. 17744/16/5300-22444-711615, kterou byl stěžovatel zároveň vyzván, aby se k dosavadním výsledkům dokazování vyjádřil a případně navrhl provedení dalších důkazů. Teprve následně žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání, ve kterém na základě provedeného dokazování a s přihlédnutím k vyjádření stěžovatele k oběma zmíněným výzvám definitivně uzavřel, že stěžovatel likvidaci zboží neprokázal. Žalovaný proto jednoznačně odmítl, že by stěžovatel své tvrzení o likvidaci zboží prokázal, nebo že by k tomu nebyl řádně vyzván. Žalovaný nesdílí ani přesvědčení stěžovatele o tom, že se městský soud měl komplexně zabývat rozložením důkazního břemene mezi stěžovatele a žalovaného i přes neuplatnění řádné žalobní námítky. K námitce stěžovatele, že žalovaný mu neumožnil provést další důkazní prostředky, v daném případě výslechy svědků, žalovaný poukázal na § 92 odst. 6 daňového řádu a konstatoval, že pokud stěžovatel dostatečně konkrétně neoznačil osoby, které měly být vyslechnuty jako svědci, ani žalovanému nesdělil, jaké skutečnosti měly být jejich výsledkem prokázány, pak nelze přikládat k tíži žalovaného, že na základě takto nekonkrétního požadavku stěžovatele výslech svědků nebyl proveden. Právní otázka, zda dle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně oznámením rozhodnutí o oprávněném prostředku i za situace, kdy je toto rozhodnutí následně zrušeno, byla uspokojivě zodpovězena již v cit. rozsudku č. j. 2 Afs 239/2017 - 29. Závěr doktríny, který stěžovatel v této souvislosti zmínil, nepředstavuje podle žalovaného konsensus odborné veřejnosti k výkladu naposledy uvedeného ustanovení daňového řádu, ale toliko ojedinelý právní názor.

III. Posouzení kasační stížnosti

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a

pokračování

uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[24] Stěžovatel v kasační stížnosti v první řadě namítal, že městský soud nesprávně posoudil povahu jednání žalovaného, když dospěl k závěru, že žalovaný nevybočil z mantinelů závazného právního názoru dle předchozího zrušujícího rozsudku.

[25] K této argumentaci Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že „[o]dvolací orgán je povinen přihlížet ke všem skutečnostem, které vyjdou v odvolacím řízení najevo, a provádět dokazování ke zjištění zákonnosti a správnosti napadeného rozhodnutí, i když takové vady rozhodnutí, popř. i vady řízení, odvolatel nenamítal. V daňovém odvolacím řízení se uplatňuje zásada reformace in peius, která ve výsledku může vést k tomu, že výsledné rozhodnutí bude pro odvolatele nepříznivější než rozhodnutí, které odvoláním napadl. Z povinnosti odvolacího orgánu zohlednit nové skutečnosti však zároveň vyplývá, že odvolací orgán je povinen přihlížet i k těm skutečnostem, které vyšly najevo a svědčí pro vydání příznivějšího rozhodnutí pro odvolatele, i když je v odvolání neuplatnil.“ (Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 114 odst. 2 a 3). Odvolací daňové řízení tak je založeno primárně na apelačním principu, který je částečně doplněn principem revizním.

[26] Rozšířený senát v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, vyslovil, že „rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“ Dále dovodil, že jestliže není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, nezbyvá, než učinit závěr, že taková změna musí být možná v řízení odvolacím. Řešením tedy je, že veškeré zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v odvolacím řízení. Odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením správce daně. Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti.

[27] Na výše uvedené navázal rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 – 134, č. 2026/2010 Sb. NSS, když uvedl, že „odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně.“

[28] V rozsudku ze dne ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 178/2016 – 18, pak NSS vyslovil, že „judikatura Nejvyššího správního soudu dokonce dovodila, že postup odvolacího orgánu, kdy přehodnotí důkazní prostředky a následně pak dovodí jiný právní názor, než byl závěr správce daně prvního stupně, není v rozporu se zákonem. V těchto případech, jelikož jde o řízení před vydáním konečného rozhodnutí ve věci, musí být daňový subjekt s odlišným právním posouzením seznámen, a má mu být dána možnost proti novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy tyto nové závěry vylučující. Za situace, kdy by daňový subjekt nebyl zpraven o změně právního posouzení učiněné odvolacím orgánem, nelze vyloučit, že se původně

uplatněné odvolací námitky, směřující oproti rozhodnutí správce daně prvního stupně založenému na odlišném právním posouzení, budou s novými důvody stanovení daně míjet (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 – 74, obdobně i rozsudek stejného soudu ze dne 5. 11. 2008, č. j. 7 Afs 88/2008 – 65).“

[29] V posuzované věci městský soud rozsudkem ze dne 25. 6. 2015, č. j. 8 Af 72/2011 – 44, zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného (resp. jeho právního předchůdce, Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu) ze dne 5. 10. 2011, č. j. 8316/11-1300-108624, pro nepřezkoumatelnost závěru, že žalobce „mohl vědět, že se účastní obchodu se zbožím, jehož kvalita nebyla stoprocentní a u kterého mohl a měl uplatnit reklamační nároky, neboť bylo patrné, že nebude způsobilé k využití pro jeho ekonomickou činnost. Poté ve věci probíhalo znovu odvolací daňové řízení, jehož smyslem a účelem je odstranit veškeré zjištěné vady. V odvolacím daňovém řízení je správní orgán za tímto účelem oprávněn provádět dokazování. Pokud na základě provedeného dokazování dospěje k závěru o jiném skutkovém stavu, má to vliv také na právní posouzení věci. V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud městský soud svým předchozím rozsudkem v této věci zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost, neznamená to s ohledem na výše popsanou povahu odvolacího daňového řízení, že se žalovaný mohl v dalším řízení zabývat pouze otázkou, pro kterou bylo jeho předchozí rozhodnutí zrušeno. Na žalovaném v dalším řízení bylo, aby na základě řádně zjištěného skutkového stavu ve věci znovu rozhodl v souladu s právními předpisy. Pokud tedy žalovaný po opětovném vyhodnocení důkazů včetně listin nově předložených stěžovatelem dospěl k závěru, že ani po doplnění odvolacího řízení nebylo prokázáno, že stěžovatel předmětné zboží fyzicky zlikvidoval, resp. použil pro ekonomickou činnost, nejedná se o postup *ultra vires*, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. Této námitce navíc nelze přisvědčit také proto, že jak předchozí závěr městského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, tak nynější rozhodnutí žalovaného se týká a je založeno na právním hodnocení otázky využití předmětného zboží pro ekonomickou činnost stěžovatele. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že městský soud pochybil, když nechal žalovaného zkoumat zcela nové, v předchozím řízení neřešené skutečnosti.

[30] Stěžovatel dále žalovanému vytknul, že nezohlednil, že neprovedení likvidace nemá žádný vztah k použití zboží pro ekonomickou činnost, a argumentoval tím, že i kdyby žalobce zboží nadále držel, či i kdyby jej prodal a obchody nepřiznal, tak by to mohlo mít nanejvýš dopady v rovině zákona o účetnictví či na zvýšení uskutečněných zdanitelných plnění, nikoli však na odepření nároku na odpočet. Této námitce nelze přisvědčit. Žalovaný ve svém rozhodnutí správně uvedl, že nikoli každé přijaté zdanitelné plnění zakládá právo k uplatnění odpočtu daně zaplacené spolu s cenou tohoto zdanitelného plnění. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH vzniká takový nárok pouze u přijatého plnění, které daňový subjekt použije v rámci svých ekonomických činností. Nárok na odpočet tak zásadně vzniká plněním na vstupu, které má spojitost s plněním na výstupu. Žalovaný dále poukázal na rozsudek Soudního dvora EU z 21. 2. 2013, C-104/12, *Wolfram Becker*, podle něhož v případě absence přímého vztahu mezi přijatým plněním na vstupu a plněním na výstupu, lze uznat nárok na odpočet pouze, pokud mají náklady na přijaté plnění přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani.

pokračování

V posuzované věci stěžovatel v daňovém řízení tvrdil, že plněním na výstupu, které mělo přímou souvislost s přijatým plněním, byla likvidace zboží pro jeho neprodejnost. To žalovaný obecně připustil a soustředil se na otázku prokázání tohoto tvrzení stěžovatele. Tento postup považuje Nejvyšší správní soud za zcela logický.

[31] K námitce stěžovatele, v níž zpochybnil závěr městského soudu, že námitku proti průběhu dokazování a hodnocení důkazů uplatnil pouze v obecné rovině, Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel v žalobě ve vztahu k provedenému dokazování a hodnocení důkazů jednak obecně uvedl, že předložené důkazy o likvidaci zboží považoval žalovaný z mnoha smyšlených důvodů za fiktivní a hodnocení předložených důkazních prostředků prokazujících fyzickou likvidaci žalovaným stěžovatel označil za zjevně účelové a absurdní. Poté namítal pochybení žalovaného při dokazování a hodnocení důkazů spočívající v neprovedení dalších důkazů výsledků blíže nespecifikovaných zaměstnanců dodavatele stěžovatele. Městský soud tudíž nepochybil, když nejprve konstatoval, že stěžovatel podal obecnou námitku proti průběhu dokazování a hodnocení důkazů, a poté se vypořádal s námitkou neprovedení navržených důkazů.

[32] Stěžovatel rovněž nedůvodně namítá, že se městský soud nezabýval otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, neboť městský soud se touto otázkou zabýval při vypořádání námitky, že stěžovateli nebylo umožněno provést další důkazy. K této námitce Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že účelem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). 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*. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Daňové řízení je specifické v tom, že skutkovým základem v něm je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt tak má povinnost daň přiznat a doložit svá tvrzení týkající se tvrzené daňové povinnosti. Pokud stěžovatel namítá, že nemohl vědět, kdo u jeho dodavatelů měl předmětnou agendu na starosti, Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem poukazuje na rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 40, v němž Nejvyššího správní soud dovodil, že pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu stanovící důkazní povinnost správce daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu) dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt. Z § 92 odst. 6 daňového řádu vyplývá povinnost stěžovatele jakožto daňového subjektu sdělit správci daně potřebné údaje o svědcích, které navrhoval vyslechnout. Pod tyto údaje je třeba podle Nejvyššího správního soudu mimo jiné zařadit identifikační údaje, tj. takové údaje, které konkrétně určují, kdo konkrétně má být vyslechnut (jméno a příjmení, popř. bydliště, zaměstnání). Stěžovatel však takovéto konkrétní údaje ve vztahu ke svědkům, jež požadoval vyslechnout, neuvedl. Za této situace má Nejvyšší správní soud stejně jako městský soud za to, že žalovaný nemohl vědět, která konkrétní osoba měla v žalobcem označených společnostech příslušnou agendu na starosti, a nebylo ani jeho povinností tyto osoby vypátrat. Pokud tedy žalovaný argumentoval tím, že stěžovatel neoznačil konkrétní osoby, nejednalo se o účelový postup, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti.

[33] Důkazní břemeno prokázání likvidace zboží tížilo stěžovatele, který tuto skutečnost tvrdil, a povinností žalovaného proto nebylo provádět vlastní rozsáhlé šetření u dodavatelů žalobce za účelem prokázání fyzické likvidace předmětného zboží. Požadavek stěžovatele na výsledky blíže neoznačených osob nelze považovat za doložení tvrzení stěžovatele v rámci daňového řízení. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal důvodné ani námitky stěžovatele, že neprovedení výsledků svědků představuje závažné pochybení při zjišťování skutkového stavu a že žalovaný rezignoval na svoji povinnost zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně.

[34] K námitce stěžovatele, že žalovaný ani řádně neodůvodnil, proč nevyhověl návrhu na provedení výsledků svědků, Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný k návrhu stěžovatele na provedení výsledků svědků v bodě 41 svého rozhodnutí vysvětlil, že žalobce neuvedl konkrétní jména navržených svědků a současně nesdělil informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí těchto svědků prokázat nebo vysvětlit, případně jiný důvod. Dále zmínil, že vzhledem k dlouhému časovému odstupu od stěžovatelem tvrzené likvidace zboží v roce 2009 je velmi nepravděpodobné, že by si navržení svědci pamatovali přesné množství zlikvidovaného zboží a také, o jaké konkrétní zboží se jednalo. Toto vypořádání důkazního návrhu stěžovatele považuje Nejvyšší správní soud za stručné, nicméně dostačující. Argument žalovaného, že plynutí času oslabuje možnost zjištění skutkového stavu pomocí svědeckých výpovědí, považuje Nejvyšší správní soud za logický.

[35] Námitka stěžovatele, že o neprovedení výsledků svědků z důvodu jejich nedostatečné identifikace byl stěžovatel vyrozuměn až v rámci rozhodnutí o odvolání, což mu znemožnilo vytýkané nedostatky v identifikaci svědka odstranit v daňovém řízení, je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel neuplatnil v řízení před městským soudem, ač mu v tom nic nebránilo.

[36] Pro úplnost Nejvyšší správní soud k této námitce a k průběhu odvolacího řízení uvádí, že žalovaný výzvou ze dne 18. 2. 2016, č. j. 5804/16/2300-22444-711615, vyzval stěžovatele k prokázání skutečností a k předložení důkazních prostředků. Žalovaný tedy, jak již příslušně konstatoval městský soud, nepostupoval v rozporu s § 115 odst. 1 daňového řádu a umožnil stěžovateli navrhnout relevantní důkazní prostředky k prokázání sporného daňového tvrzení.

[37] Stěžovatel na tuto výzvu reagoval podáním ze dne 9. 5. 2016, v němž navrhl důkaz provedením svědeckých výpovědí zaměstnanců společnosti ASA TS Prostějov, s. r. o., a AZ-TEX, s. r. o. Žalovaný následně podle § 115 odst. 2 daňového řádu *Seznámením se zjištěnými skutečnostmi a výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* ze dne 21. 4. 2016, č. j. 17744/16/5300-22444-711615, vyzval stěžovatele podle § 115 odst. 2 daňového řádu k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení. Žalovaný v tomto seznámení vyhodnotil předložené důkazní prostředky a dospěl k závěru, že stěžovatel ani předložením důkazních prostředků po výzvě ze dne 18. 2. 2016 neprokázal u zboží přijatého od společnosti BORSE GROUP, a. s., v hodnotě základu daně 243.870 Kč a daně ve výši 46.335 Kč použití pro ekonomickou činnost, a nenaplnil tak podmínku stanovenou v § 72 odst. 1 zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že žalovaný v uvedeném seznámení nijak nehodnotil a ani jinak se nevyjádřil

pokračování

k návrhu stěžovatele na provedení svědeckých výpovědí zaměstnanců výše uvedených společností, muselo být stěžovateli zřejmé, že žalovaný nehodlá provádět dokazování svědeckými výpověďmi těchto zaměstnanců, byť to výslovně neuvedl. Zároveň stěžovateli nic nebránilo se ve stanovené lhůtě k předmětnému seznámení vyjádřit podle § 115 odst. 2 daňového řádu a znovu se domáhat výsledku stěžovatelem uvedených svědků. Tato námitka stěžovatele proto není důvodná, stejně jako námitky stěžovatele, v nichž označil postup žalovaného za účelový, odporující zásadě volného hodnocení důkazů a ignorující procesní právo stěžovatele na řádné zjištění skutkového stavu.

[38] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že žalovaný svým postupem úmyslně postavil stěžovatele do procesně neřešitelné situace, kdy mu na jednu stranu ukládá povinnost prokázat svá tvrzení, avšak důkazy prokazující tato tvrzení odmítá provést. Žalovaný se totiž stěžovatelem předloženými listinnými důkazy řádně zabýval a vyhodnotil je. Již výše pak bylo zdůvodněno, že neprovedení výsledků svědků navržených stěžovatelem bylo řádně odůvodněno a nepředstavuje pochybení žalovaného při dokazování.

[39] Nedůvodná je i námitka prekluze práva vyměřit daň v důsledku toho, že předchozí rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 5. 10. 2011, č. j. 8316/11-1300-108624, již po svém zrušení pozbylo účinků dle ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Krajský soud totiž správně aplikoval závěry vyslovené v rozsudku NSS ze dne 7. 12. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 – 29, že *„zruší-li soud ve správním soudnictví takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením předtím došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a vrátí-li soud věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, zůstávají účinky oznámení zrušeného rozhodnutí o odvolání na lhůtu pro stanovení daně i nadále zachovány.“* K poukazu stěžovatele na doktrínu (Lichnovský, O., Ondříšek, R.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 541) zastávající opačný závěr Nejvyšší správní soud uvádí, že závěry vyslovenými v odborné literatuře není vázán, ačkoli soud může použít komentář jako interpretační vodítko. Stěžovatelem citovaný komentář byl navíc publikován před vydáním citovaného rozsudku, proto jej lze považovat za překonaný.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[40] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[41] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. prosince 2019

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu