



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Granit Tower a.s.**, IČO: 471 15 866, se sídlem V Jámě 699/5, Praha 1, zast. JUDr. Mariánem Kováčkem, advokátem, se sídlem Koněvova 54, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, č. j. 48631/18/5300-22442-707666, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 11. 2020, č. j. 14 Af 3/2019 - 48,

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] Platebním výměrem ze dne 17. 6. 2015, č. j. 4519194/15/2005-52521-109179 (dále též „platební výměr“), Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) vyměřil žalobci po provedeném postupu k odstranění pochybností daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2014. V rámci vyměření daně za dané zdaňovací období správce daně žalobci neuznal jím v daňových přiznáních uplatňovaný nárok na odpočet daně z přijatých plnění uvedený na řádcích 40 a 41 těchto přiznání, neboť dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal podmínky dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále též „ZDPH“).

[2] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr. Jelikož nebyly odstraněny pochybnosti o tom, že přijatá zdanitelná plnění byla uskutečněna společnostmi uvedenými na daňových dokladech a že byla použita

k ekonomické činnosti žalobce, nebylo dle žalovaného možné nárok na odpočet daně považovat za oprávněný, neboť nebyly splněny podmínky dle § 72 a 73 ZDPH.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítl, že správce daně porušil § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, když neseřadil za účasti žalobce protokol o průběhu postupu k odstranění pochybností. Tím, že žalovaný zůstal nečinný a ani dodatečně žalobce nevyzval, aby na výsledek postupu k odstranění pochybností reagoval, porušil § 115 odst. 1 daňového řádu. Citované ustanovení dále žalovaný porušil tím, že před vydáním rozhodnutí neseznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy společně s tím, jaké důsledky z nich žalovaný vyvozuje. Napadené rozhodnutí bylo navíc žalobci doručeno po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření DPH za zdaňovací období listopad 2014. Žalovaný se řádně nevypořádal s námitkou žalobce stran místní nepřislušnosti správce daně při vystavení platebního výměru. Nezákonný postup původně místně příslušného správce daně při doručování původního platebního výměru nemůže být argumentem pro popření práva žalobce na to, aby mu platební výměr vystavil místně příslušný správce daně. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Jednak jsou vnitřně rozporné závěry žalovaného ohledně spolupráce žalobce v průběhu řízení. Žalovaný se dále nezabýval otázkou, zda postupem správce daně nedošlo k opakované daňové kontrole, a není jasné, na základě jakého rozhodnutí bylo zahájeno daňové řízení, které vyústilo ve vydání platebního výměru. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí je dána i tím, že žalovaný v odůvodnění argumentuje dokazováním, která však správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2014 neprováděl. Šetření prováděná s obchodními partnery žalobce za zdaňovací období říjen a prosinec 2014 přitom nemohou být důkazy pro plnění, která žalobce uskutečnil za předmětné zdaňovací období.

[4] Žalovaný neprovedl řádné dokazování a k odvolání žalobce přistoupil formálně. Správní orgány nevzaly v potaz zjištění správců daní, která se uskutečnila ve věci DPH v jiných zdaňovacích obdobích u žalobce po 14. 6. 2015. Správním orgánům rovněž musela být známa skutečnost zahájení daňové kontroly u žalobce za období březen 2014, duben 2014 a červenec 2014. Tvrzení žalovaného, že formálně správné daňové doklady společně s prokázanou existencí zboží nestačí k doložení toho, že zboží bylo skutečně nakoupeno od osoby uvedené na daňovém dokladu, je v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, podle které nelze bez dalšího odmítnout nárok na odpočet v případě, kdy daňový subjekt není schopen jiným způsobem prokázat přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. Správní orgány porušily zásadu neutrality DPH tím, že akceptovaly daň na výstupu při prodeji předmětného zboží deklarovaným dodavatelem a současně neuznaly žalobci daň na vstupu. Není možné v jednom daňovém řízení argumentovat nekontaktností dodavatele žalobce jakožto důvodem pro neuznání odpočtu DPH, když v jiném daňovém řízení žalobce byl proveden výslech jednatele tohoto dodavatele, čímž byla prokázána kontaktnost tohoto dodavatele. Správce daně neprokázal důvodnost svých pochyb, a neunesl tak důkazní břemeno dle § 92 daňového řádu.

[5] Městský soud v Praze nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl. Neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Z jeho odůvodnění je totiž zřejmé, z jakého skutkového stavu žalovaný vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Žalobce se ve svém hodnocení procesní situace zmýlil, když

pokračování

postup k odstranění pochybností byl jak řádně zahájen, tak řádně ukončen sdělením jeho výsledku, k němuž se žalobce nijak nevymezil. Nevyužil svého procesního práva podat návrh na pokračování v dokazování s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků v rámci případně poté zahajované daňové kontroly. Názor žalobce o zahájení celkem tří daňových kontrol v jeho věci nekoresponduje spisově doloženému procesnímu vývoji věci v řízení před správcem daně. Postup k odstranění pochybností byl řádně zahájen výzvou ze dne 26. 1. 2015. Žalovaný napadené rozhodnutí neopřel o skutečnost obchodní spolupráce s obchodními partnery žalobce v předchozím či následném zdaňovacím období, nýbrž jej založil na zásadním neunesení důkazní povinnosti žalobce ohledně splnění hmotněprávní podmínky jím tvrzeného nároku na odpočet DPH za rozhodné období, spočívající v uskutečnění přijatých plnění od jím deklarovaných dodavatelů. Nepřezkoumatelnost či jinou nezákonnost napadeného rozhodnutí nezakládá ani nezohlednění odkazovaných skutečností z daňové kontroly za měsíce březen, duben a červenec 2014, neboť žalobce ve svém odvolání tyto skutečnosti ani blíže nespecifikoval a odkazoval na ně jen ve vztahu k tomu, že se správcem daně jinak řádně spolupracuje. Pro nynější věc je rozhodná především pasivita žalobce v rámci postupu k odstranění pochybností probíhajícímu ve vztahu k rozhodnému zdaňovacímu období listopad 2014; nikoli okolnosti jeho spolupráce se správcem daně v rámci daňové kontroly za jiná zdaňovací období.

[6] K prekluzi práva vyměření DPH za zdaňovací období listopad 2014 nedošlo, když z důvodu oznámení rozhodnutí o stanovení daně žalobci došlo k prodloužení lhůty o jeden rok, tedy do dne 27. 12. 2018. DPH za zdaňovací období měsíce listopadu 2014 tak byla žalobci správcem daně pravomocně vyměřena v souladu se zákonem více než jeden měsíc před uplynutím prekluzivní lhůty pro její vyměření. Nedůvodnou shledal městský soud též námitku, že platební výměr vydal místně nepřislušný správce daně. Pozdější změna místní příslušnosti správce daně, která se odehrála v mezičase mezi vydáním platebního výměru a jeho řádným doručením, totiž ve věci zahájeného řízení nemohla sehrát jakkoli relevantní úlohu ve vztahu k závěru, že by snad tento platební výměr jen z důvodu pozdějšího doručení žalobci vydal místně nepřislušný správce daně. V posuzované věci to byl žalobce, kdo byl primárně zatížen důkazním břemenem ve vztahu ke svým daňovým tvrzením. Právě žalobce měl prokázat naplnění hmotněprávních podmínek svého nároku, ohledně něhož správce daně v intencích § 89 odst. 1 daňového řádu vyjádřil nejprve ve výzvě ze dne 26. 1. 2015 a následně s větší mírou podrobnosti ve výzvě ze dne 29. 4. 2015 své pochybnosti. Žalobce však ve vztahu k oběma těmto výzvám zůstal pasivní, a důkazně tak správci daně na oporu těchto svých daňových tvrzení nepředložil zhora ničeho. Správce daně se přitom v posuzované věci držel dikce § 90 daňového řádu a žalobce pro procesní pasivitu sdělením informoval o výsledku postupu k odstranění pochybností, proti němuž se následně mohl žalobce procesně bránit. Protože správce daně neporušil procesní práva žalobce, nemohl ani žalovaný porušit § 115 odst. 1 daňového řádu. Nedošlo ani k porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

[7] Žalovaný se zcela v právním hodnocení věci shodl se správcem daně a platební výměr potvrdil. V napadeném rozhodnutí toliko vhodně rozhojnil argumentaci správce daně užitou v platebním výměru, a to zejména širší oporou o aplikované závěry judikatury SDEU a NSS. Žalovaný použitím citací a odkazů na závěry uvedených soudů neprováděl dokazování. Prostřednictvím dokazování se zjišťuje skutkový stav věci, judikatorní rámec však sehrává významnou roli až při právním posuzování zjištěných skutkových okolností,

je tedy důležitým vodítkem pro to, aby rozhodování správních orgánů nebylo překvapivé a nevybočovalo z existující judikatury. Žalovaným použitá judikatura je aktuální a na věc přílehlavá. Žalobce v průběhu daňového řízení řádně nereagoval na výzvy správce daně, a tak pochyby správce daně ani z povahy věci nemohl rozptýlit. Bez součinnosti s žalobcem nebylo možné oprávněnost v průběhu řízení zpochybněného nároku na odpočet daně prokázat. Námitka porušení neutrality systému DPH je rovněž nedůvodná. Žalovaný neunesení důkazního břemene nezakládal na samotné nekontaktnosti společnosti Karmont, nýbrž na závěru o neunesení důkazního břemene ze strany žalobce poté, co správce daně účinně zpochybnil fakticitu deklarovaných plnění přijatých od dodavatelů uvedených na daňových dokladech. Nic nenasvědčuje tomu, že by měla být žalovaným jakkoliv narušena neutralita systému DPH. Samotné uznání existence uskutečněného plnění na výstupu nezakládalo nárok žalobce na odpočet daně, nebyla-li současně splněna některá z hmotněprávních podmínek pro přiznání takového nároku na odpočet daně, především pak doložení skutečnosti, že žalobcem přijatá zdanitelná plnění pocházela od jím dokladově deklarovaných dodavatelů jako plátců DPH na vstupu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť se městský soud meritorně nezabýval námitkou stěžovatele ohledně neunesení důkazního břemene žalovaným ve smyslu § 92 daňového řádu. Dále namítl nezákonnost procesního postupu správce daně, která byla zapříčiněna tím, že správce daně učinil úkon k zahájení daňové kontroly, aniž předtím uzavřel protokolem postup k odstranění pochybností, délka postupu k odstranění pochybností překročila zákonný rámec pro tento institut (trvala téměř dva a půl roku) a správce daně po zahájení daňové kontroly postupoval v rozporu s § 87 daňového řádu, když nerespektoval zde stanovený postup při nespolupráci daňového subjektu. Správce daně nevydal výzvu k podání dodatečného přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu, čímž porušil zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti při správě daní. Došlo tak k zásahu do procesních práv stěžovatele, navíc mu bylo vyměřeno penále, jež by v případě vydání výzvy a dodatečného daňového přiznání nemuselo být vůbec předepsáno. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem městského soudu, že nezákonnost napadeného rozhodnutí nezakládá nezohlednění skutečností z daňové kontroly za měsíce březen, duben a červenec 2014. Odkázal na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 7. 5. 2019, č. j. 45 Ad 22/2017 - 51, ve kterém krajský soud shledal zahájení daňové kontroly u stěžovatele za období březen, duben a červenec 2014 nezákonným. Skutečnosti předmětných období jsou pro posuzovaný případ důležité proto, že přijatá a vydaná zdanitelná plnění v těchto měsících byla identická se zdanitelnými plněními, která přijal stěžovatel v listopadu 2014. Klíčová výhrada stěžovatele se týkala důvodů nezákonnosti zahájení daňové kontroly DPH za zdaňovací období březen 2014, duben 2014 a červenec 2014. V době zahájení postupu k odstranění pochybností, jakož i v termínu zahájení daňové kontroly, správce daně disponoval natolik silnými poznatky, z nichž bylo možno vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně u stěžovatele.

[9] Při odmítnutí námítky stěžovatele o porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný i soud nezohlednili, že před správcem daně žádné hodnocení argumentů a skutečností předložených stěžovatelem neproběhlo. V odvolacím řízení tak byl žalovaný v postavení správce daně dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Odvolání stěžovatele proti platebnímu

pokračování

výměru a v něm obsažené návrhy lze proto považovat za novou skutečnost a žalovaný se měl s těmito řádně vypořádat, provést případné důkazy nebo je s řádným zdůvodněním zamítnout. Pokud je považoval za nedostatečné, měl ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu na tyto skutečnosti upozornit a vyzvat stěžovatele k vyjádření, případně navržení důkazů. Povinnost seznámit daňový subjekt s úvahami, kterými se při hodnocení důkazů správce daně řídil, dopadá totiž i na situace provádění dokazování před odvolacím orgánem.

[10] Žalovaný ignoroval, že se v posuzované věci jednalo o řetězový obchod, kdy nestačí, že deklarovaný dodavatel, společnost Karmont, byla ve vztahu ke správci daně nekontaktní, nepřiznala daň na výstupu z uskutečněného zdanitelného plnění nebo neodvedla daň. Podle rozsudku NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, je totiž správce daně při odmítnutí nároku na odpočet daně povinen prokázat, že plátce daně z přidané hodnoty věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním. Obdobně musí správce daně postupovat dle evropské judikatury. I když žalovaný shromáždil poznatky ohledně zapojení stěžovatele do obchodního řetězce, v němž jeho bezprostřední dodavatel zboží byl nekontaktní, nepřiznal daň výstupu z uskutečněného zdanitelného plnění a daň neodvedl, byl povinen zjistit, zda stěžovatel věděl nebo vědět měl a mohl, že se transakcemi se společností Karmont s.r.o. podílí na podvodu na DPH. Touto otázkou se však městský soud ani orgány finanční správy nezabývaly. Stěžovateli nepříslušelo ověřovat, zda deklarovaný dodavatel objektivně byl schopen zdanitelné plnění poskytnout. Jednal v dobré víře ve skutečnou existenci dodavatele. Takové prověřování bylo povinností správních orgánů. Žalovaný i soud osobu deklarovaného dodavatele zahrnuli mezi hmotněprávní podmínky nutné pro uplatnění nároku na odpočet ve smyslu § 72 a 73 ZDPH. Tato argumentace však vychází z neaktuální judikatury Nejvyššího správního soudu a je navíc v rozporu s výkladem Soudního dvora EU, který poskytnutí zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem za hmotněprávní podmínku pro uznání nároku na odpočet nepovažuje. Stěžovatel dále setrval na svém názoru ohledně uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Nezákonná správní rozhodnutí totiž nemohou mít vliv na lhůtu k doměření daně.

III. Vyjádření žalovaného a další podání stran

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry napadeného rozsudku. Dodal, že námitky stěžovatele namítající nezákonnost procesního postupu správce daně jsou nepřipustné. Jedná se totiž o nově uplatněné námitky, které nemohly být přezkoumány městským soudem. Důvody kasační stížnosti lze opřít jen o takové konkrétní právní či skutkové důvody, jež byly v řízení před krajským soudem přípustně uplatněny. Rovněž námitka nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu představuje takovou nepřipustnou kasační námitku. Žalovaný neporušil povinnosti dle § 115 odst. 2 daňového řádu, jelikož v daném případě nenastaly zákonné podmínky pro jeho aplikaci, neboť žalovaný neprováděl dokazování, ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně ohledně otázky, která by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch stěžovatele. Nárok na odpočet DPH byl stěžovateli odmítnut z důvodu nenaplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nikoliv z důvodu účasti na daňovém podvodu. Poukazy stěžovatele na jeho nevědomost

ohledně účasti na daňovém podvodu včetně poukazu na související judikaturu jsou tak irelevantní. V případě, kdy není identita dodavatele prokázána, je na daňovém subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet DPH, aby ji prokázal. Městský soud se věnoval otázce přenosu důkazního břemene v návaznosti na výzvy správce daně, otázku důkazního břemene tedy dostatečně vypořádal.

[12] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel v souvislosti s otázkou prokazování faktického dodavatele na daňových dokladech odkázal na usnesení Soudního dvora Evropské unie ve věci C-610/19, dle kterého lze k odepření nároku na odpočet DPH přistoupit pouze tehdy, je-li dostačujícím způsobem prokázáno, že se osoba povinná k dani aktivně podílela na daňovém úniku, jehož se dopustil vystavitel faktur. Závěr žalovaného, že správní orgány neuznaly nárok stěžovatele na odpočet DPH, neboť stěžovatel neprokázal přijetí předmětných plnění od deklarovaných dodavatelů, je v rozporu s citovaným usnesením. SDEU v něm stanovil, že nelze odeprít nárok na odpočet DPH s odůvodněním, že faktury týkající se těchto nákupů nelze považovat za věrohodné. Odmítnutí nároku stěžovatele na odpočet DPH za zdaňovací období listopad 2014 jen s odůvodněním o neprokázání deklarovaného dodavatele je tedy nezákonné. Taková vnitrostátní praxe je navíc dle citovaného usnesení v rozporu se směrnicí Rady 2006/112/ES. Z vyjádření žalovaného je zřejmé, že tento vědomě žádné dokazování, zda stěžovatel věděl nebo mohl vědět, že se pořízením předmětného zboží zúčastnil plnění, jež bylo součástí úniku na DPH, neprováděl. K tvrzení žalovaného ohledně nepřipustnosti některých kasačních námitek stěžovatel uvedl, že již v žalobě se vyjádřil k otázce nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu a rovněž další kasační námitky označené žalovaným jako nepřipustné jsou rozvedením důvodů v žalobě uplatněných.

[13] V duplice žalovaný uvedl, že posuzovaný případ se liší od případu řešeného v usnesení Soudního dvora Evropské unie ve věci C-610/19, neboť správci daně nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele předmětného plnění, nýbrž rovněž také o jeho využití k ekonomické činnosti. V takovém případě tedy závěry citovaného usnesení nelze na posuzovanou věc aplikovat. Takové rozlišení situací přitom reflektuje též tuzemská judikatura. V této souvislosti poukázal žalovaný na rozsudky NSS sp. zn. 6 Afs 305/2018 a 7 Afs 194/2019.

IV. Posouzení kasační stížnosti

[14] 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 uplatněných důvodů.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel napadá rozsudek městského soudu mimo jiné pro vadu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní

pokračování

soud již vyslovil, že s kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení, ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

[17] Problematika nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí je v judikatuře Nejvyššího správního soudu bohatě zastoupena (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy soud opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek, nebo pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje pasáže citované z jiného rozhodnutí, které se však týkalo skutkově i právně odlišné věci, aniž by soud rozvedl způsob aplikace závěrů vyslovených v takovém rozhodnutí na posuzovaný případ.

[18] Stěžovatel dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů z toho, že se městský soud nezabýval námitkou neunesení důkazního břemene žalovaným. Uvedené námitce nemohl Nejvyšší správní soud přisvědčit. Městský soud se totiž předestřenou námitkou velmi detailně a pečlivě zabýval zejména v bodech 51. až 57. napadeného rozsudku, kde neopomněl zohlednit též judikaturu vrcholných českých soudů věnující se problematice rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Dospěl přitom k řádně odůvodněnému závěru, že to byl stěžovatel, kdo byl v projednávané věci primárně zatížen nesením důkazního břemene ve vztahu ke svým daňovým tvrzením. Právě stěžovatel měl prokázat naplnění hmotněprávních podmínek svého nároku, které správce daně ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu účinně zpochybnil nejprve ve výzvě ze dne 26. 1. 2015 a následně s větší mírou podrobnosti ve výzvě ze dne 29. 4. 2015. Takové vypořádání uvedené námitky považuje kasační soud ve světle výše uvedené judikatury za zcela dostačující.

[19] Jelikož zdejší soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným, přistoupil k posuzování zbylé kasační argumentace stěžovatele.

[20] Ze správního spisu zdejší soud ověřil, že správce daně vydal dne 26. 1. 2015 výzvu k odstranění pochybností č. j. 355328/15/2005-52521-109179, jelikož po přezkoumání stěžovatelem podaného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2014 mu vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C přiznání. Jelikož stěžovatel na výzvu nereagoval, seznámil jej správce daně se svými závěry prostřednictvím Sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období listopad 2014 ze dne 17. 2. 2015, č. j. 1019475/15/2005-62561-107899. Zástupce stěžovatele podal dne 21. 2. 2015

návrh na pokračování dokazování a zahájení daňové kontroly za zdaňovací období listopad 2014. Správce daně vyzval předvoláním ze dne 4. 3. 2015, č. j. 1433642/15/2005-62561-107899, zástupce stěžovatele, aby se dostavil k ústnímu jednání ve věci zahájení daňové kontroly DPH za zdaňovací období říjen 2014 a listopad 2014. Z úředního záznamu ze dne 23. 3. 2015, č. j. 1914508/15/2005-62561-107899, vyplývá, že se k zahájení daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2014 a listopad 2014 dne 23. 3. 2015 nedostavil zástupce stěžovatele ani stěžovatel. Výzvou ze dne 29. 4. 2015, č. j. 3357088/15/2005-62561-107899, správce daně vyzval stěžovatele k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Mimo jiné požadoval prokázat, že zahrnutí přijatých zdanitelných plnění do požadovaného nároku na odpočet DPH za zdaňovací období listopad 2014 je v souladu s § 72 ZDPH. Na tuto výzvu stěžovatel nereagoval. Sdělením ze dne 20. 5. 2015, č. j. 3997760/15/2005-62561-107899, byl stěžovatel vyrozuměn o výsledku postupu k odstranění pochybností, dle kterého se daňová povinnost stěžovatele ve výši 518 Kč změnila na daňovou povinnost ve výši 385.918 Kč. Stěžovatel totiž neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů; nebyly tak splněny podmínky pro uznání nároku na odpočet daně dle § 72 a 73 ZDPH. Platebním výměrem ze dne 17. 6. 2015, č. j. 4519194/15/2005-52521-109179, byla stěžovateli vyměřena DPH za listopad 2014 ve výši 385.918 Kč. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru a tento potvrdil.

[21] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že se nemohl zabývat námitkami stěžovatele stran nezákonné délky postupu k odstranění pochybností, a nesprávného postupu správce daně porušujícího § 87 daňového řádu a § 145 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel je totiž neuplatnil v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl [§ 104 odst. 4 s. ř. s.]. Tvrzení stěžovatele obsažená v replice k vyjádření žalovaného, jimiž se snažil stěžovatel rozptýlit pochybnosti ohledně přípustnosti uvedených námitek, nemohla na uvedeném závěru kasačního soudu ničeho změnit. Namítaná nadměrná délka postupu k odstranění pochybností rozhodně nepředstavuje rozšíření žalobní argumentace uvedené na s. 3 až 7 žaloby, jak tvrdí stěžovatel, ani rozšíření jiné žalobní námítky. K témuž závěru je nutno dospět též v případě námítky postupu správce daně, který měl být v rozporu s § 87 daňového řádu. Kasační soud pak neshledal oporu v žalobě uvedené argumentaci ani pokud jde o námitku spočívající v nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, když stěžovatel nejen na deklarované straně 10 až 11 žaloby, ale ani ve zbylých částech nijak neoperuje s okolností, že měl správce daně v posuzované věci vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Nutno podotknout, že k obdobnému závěru dospěl zdejší soud již v rozsudku ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020 - 31, který se týkal posouzení obdobné věci mezi týmiž stranami. Jak zdůraznil kasační soud právě v posledně citovaném rozsudku, podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu § 104 odst. 4 s. ř. s. *in fine* brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před krajským soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřípustné. Ustanovení § 109 odst. 5 s. ř. s. naproti tomu brání tomu, aby se poté, co byl vydán přezkoumávaný akt, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem kasační soud při svém rozhodování nepřihlíží (srov. rozsudky NSS ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011 - 89, či usnesení NSS ze dne 29. 5. 2018, č. j. 8 Azs 259/2017 - 67). Pokud by bylo v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem připuštěno uplatnění

pokračování

skutkových a právních novot, vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno (srov. cit. rozsudek č. j. 4 Azs 1/2011 - 89).

[22] Pokud jde o námitku stěžovatele namítající pochybení správce daně spočívající v učinění úkonu k zahájení daňové kontroly bez uzavření postupu k odstranění pochybností za pomoci protokolu, tuto naopak lze považovat za rozšíření žalobní argumentace týkající se namítaného porušení § 90 odst. 1 správního řádu. Ten stanoví, že *o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností* (zdůraznění doplněno). V posouzení otázky nutnosti ukončení postupu k odstranění pochybností protokolem či úředním záznamem se přitom kasační soud zcela ztotožňuje se závěry městského soudu, že z důvodu pasivity stěžovatele, který na výzvu správce daně k odstranění pochybností nikterak nereagoval, správce daně ani nedisponoval dostatečnými podklady, které by v protokolu, resp. úředním záznamu mohl uvést. Z dikce § 90 odst. 1 daňového řádu navíc skutečně vyplývá, že povinnost správce daně sepsat o postupu k odstranění pochybností protokol či úřední záznam je odvislá od „povahy odpovědi“ daňového subjektu. Jelikož zůstal stěžovatel pasivní a pochybnosti správce daně nerozptýlil, nebylo z logiky věci možno přistoupit k sepsání úředního záznamu, tj. instrumentu využívaného v případě úplného odstranění pochybností. V takovém případě přichází na řadu protokol, který správce daně sepisuje za účasti daňového subjektu (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv. *Daňový řád. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2016, komentář k § 90, dostupný z právního informačního systému beck-online). K takovému kroku však vzhledem k nespolupráci stěžovatele, který nereagoval na výše upřesněné výzvy správce daně k odstranění pochybností, správce daně nemohl logicky přistoupit a vydal proto o průběhu postupu k odstranění pochybností sdělení, které však svým obsahem naplňuje účel § 90 odst. 1 daňového řádu, jímž je seznámení daňového subjektu s pochybnostmi, které správce daně považuje za odstraněné a které nikoliv (srov. důvodová zpráva k daňovému řádu, sněmovní tisk č. 685/0). Závěr stěžovatele stran neukončení postupu k odstranění pochybností je tedy mylný; tento byl ukončen správcem daně předmětným Sdělením o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 20. 5. 2015.

[23] Rovněž nepravdivé je tvrzení stěžovatele ohledně zahájení daňové kontroly; k tomuto totiž opět s ohledem na pasivitu stěžovatele nedošlo, jak plyne z úředního záznamu založeného ve správním spise; k souběhu daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností tedy v posuzovaném případě nedošlo. I kdyby však byla daňová kontrola v průběhu postupu k odstranění pochybností správcem daně zahájena, nejednalo by se o nezákonný postup správce daně, neboť v souladu s ustálenou judikaturou zdejšího soudu se zahájení daňové kontroly [§ 90 odst. 3 daňového řádu] v průběhu postupu k odstranění pochybností považuje za ukončení postupu k odstranění pochybností (viz např. rozsudky NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, č. 2729/2013 Sb. NSS, a ze dne 29. 11. 2017, č. j. 6 Afs 100/2017 - 37). *Obiter dictum* zdejší soud poznamenává, že uvedené závěry převzal zákonodárce do textu novelizovaného daňového řádu, který s účinností od 1. 1. 2021 výslovně stanoví, že zahájením daňové kontroly je postup k odstranění pochybností ukončen [§ 89 odst. 4 daňového řádu, ve znění zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění

zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony].

[24] Kasační soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele napadající závěr městského soudu, že nezohlednění stěžovatelem namítaných skutečností z daňové kontroly za měsíce březen, duben a červenec 2014 nezakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí. Stěžovatel totiž v řízení před správními orgány nepředestřel, jaké konkrétní skutečnosti z řízení týkající se jiných zdaňovacích období měly tyto vzít v potaz. V odvolání přitom pouze poukázal na „řízení ve věci DPH za zdaňovací období březen 2014, duben 2014, červenec 2014, srpen 2014, říjen 2014, listopad 2014 a prosinec 2014“, a to pouze za účelem demonstrace jeho spolupráce se správcem daně. V žalobě pak stěžovatel na jedné straně namítal zmatečnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že žalovaný argumentuje dokazováním, která správce daně ve zdaňovacím období listopad 2014 neprováděl, na straně druhé pak správním orgánům vyčítá, že nevzaly v potaz zjištění správců daně ohledně jiných zdaňovacích období ve věci DPH u stěžovatele. V tomto směru se argumentace stěžovatele skutečně dostala do vzájemného rozporu, jak přílehavě konstatoval městský soud. Tato rozpornost spolu s výše nastíněnou nekonkrétností stěžovatelovy odvolací námítky a společně s pasivitou stěžovatele v průběhu řízení před správními orgány zapříčinila, že správní orgány nemohly vyjít z blíže nespecifikovaných okolností zjištěných dle tvrzení stěžovatele v souvislosti s jinými zdaňovacími obdobími. Pokud se přitom stěžovatel dožadoval komplexního a detailnějšího posouzení skutkového stavu, měl správci daně poskytnout potřebnou součinnost k zahájení daňové kontroly; tj. institutu umožňujícího obsáhlé a časově náročné dokazování za účelem důkladnějšího objasnění pochybností o daňových skutečnostech (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013 - 61, č. 3091/2014 Sb. NSS).

[25] Odkaz stěžovatele na rozsudek Krajského soudu v Praze sp. zn. 45 Af 22/2017 přitom zdejší soud považuje za nepřiléhavý. Závěry tohoto rozsudku se vztahují k nezákonnosti daňové kontroly zahájené u stěžovatele za zdaňovací období březen, duben a červenec 2014, přičemž za důvod nezákonnosti krajský soud shledal zejména nevydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. V posuzovaném případě však v důsledku absence součinnosti ze strany stěžovatele nedošlo k zahájení daňové kontroly a navíc, jak bylo výše vysvětleno, se zdejší soud ani nemohl zabývat námitkou týkající se pochybení správce daně spočívajícího v nevydání výzvy k dodatečnému daňovému tvrzení. Nad rámec potřebného odůvodnění však lze uvést, že správce daně nedisponoval v době zahájení postupu k odstranění pochybností natolik silnými poznatky, z nichž bylo možno vytvořit důvodný předpoklad o doměření předmětné daně u stěžovatele. Naopak správce daně prostřednictvím výzvy ze dne 26. 1. 2015 jasně vysvětlil, že takovými poznatky nedisponuje, a proto stěžovatele vyzval k odstranění pochybností ohledně skutečnosti, zda vykázaná přijatá i uskutečněná plnění byla použita pro reálnou ekonomickou činnost stěžovatele. Tímto postupem současně správce daně dostal požadavků, které jsou kladeny na kvalitativní obsah výzvy k odstranění pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, č. 1727/2008 Sb. NSS, které se sice vyjadřuje k vytýkácímu řízení dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ten je však obdobou nyní účinného § 89 daňového řádu a zde upraveného postupu k odstranění pochybností). Ostatně existence

pokračování

přetrvávajících pochybností ohledně uvedené skutečnosti je patrná též ze stěžovatelem odkazovaných pasáží napadeného rozhodnutí.

[26] Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor stěžovatele, že by bylo nutno napadený rozsudek a rozhodnutí orgánů finanční správy zrušit pro porušení § 115 odst. 2 daňového řádu.

[27] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele* (zvýraznění doplněno).

[28] Z citovaného ustanovení plyne, že odvolací orgán má povinnost daňový subjekt seznámit se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, pouze pokud provádí v rámci odvolacího řízení dokazování, či pokud dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. V posuzované věci však nenastala ani jedna z uvedených situací. Žalovaný nedospěl k jinému závěru, než prvostupňový správce daně. Naopak s ním byl zcela ve shodě, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně jím uplatňovaných nároků na odpočet daně. Své závěry ohledně neuznání nároku stěžovatele na odpočet DPH za zdaňovací období listopad 2014 žalovaný postavil na totožných důvodech jako správce daně (srov. *a contrario* rozsudek NSS ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 - 113, č. 2036/2010 Sb. NSS). Žalovaný pak v odvolacím řízení neprováděl ani dokazování, s jehož výsledkem by měl stěžovatele povinnost seznámit; nikterak tedy nezasahoval, co se dokazování týče, do myšlenkových úvah správce daně (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv. *Daňový řád. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2016, komentář k § 115, dostupný z právního informačního systému beck-online). Stěžovatel přitom k odvolání nepředložil žádné doklady, neuvedl žádné nové skutečnosti ani nenavrhl provedení důkazů. Za novou skutečnost, kterou by bylo provedeno dokazování, přitom nelze jistě považovat samotná odvolání stěžovatele (srov. výše citovaný rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 224/2020). Ze zákona přitom neplyne ani to, že žalovaný měl k vydání výzvy dle § 115 odst. 2 daňového řádu přistoupit s ohledem na tvrzení stěžovatele týkající se jednání jeho zmocněnce, resp. jeho nečinnosti. Bylo věcí stěžovatele, zdali si pro řízení zvolí zástupce či nikoli; rozhodl-li se stěžovatel zástupce zvolit, bylo na jeho úvaze, komu a v jakém rozsahu příslušnou plnou moc udělí a jakým způsobem bude s tímto zástupcem komunikovat a kontrolovat jeho činnost. Odkaz stěžovatele na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, č. 4053/2020 Sb. NSS, je pak ve světle výše uvedeného nepřiléhavý. Jeho závěry ohledně seznamovací povinnosti odvolacího orgánu se totiž uplatní pouze v situaci, kdy odvolací orgán prováděl dokazování. Jelikož v posuzované věci žalovaný žádné dokazování neprováděl, nebyl nadán seznamovací povinností vůči stěžovateli, a nedopustil se tak ani porušení § 115 odst. 2 daňového řádu.

[29] Nejvyšší správní soud se dále k námitce stěžovatele zabýval problematikou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, která je v judikatuře zdejšího soudu

dostatečně objasněna. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: „Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62.

[30] Pokud pak jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první ZDPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Dle ustanovení § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“ (viz např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 84, 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71 a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103).

[31] Stěžovatel je přesvědčen, že své důkazní břemeno unesl. Orgány finanční správy a městský soud zastávají názor opačný.

[32] Nejvyšší správní soud konstatuje, že není pravdou, že by orgány finanční správy stěžovateli odepřely nárok na odpočet daně pouze z důvodu neprokázání osoby dodavatele sporných služeb a zboží. Z obsahu správního spisu (viz zejména platební výměr a napadené rozhodnutí o odvolání) jednoznačně plyne, že stěžovateli bylo vytýkáno jak neprokázání osoby dodavatele, tak i neprokázání dalších okolností rozhodných pro uznání nároku na odpočet daně – zejména neprokázání toho, zda k uskutečnění daných plnění vůbec fakticky došlo, a pokud tomu tak bylo, zda pořízené zboží a služby souvisely s ekonomickou činností stěžovatele a zda jejich množství (rozsah) odpovídalo souvisejícím fakturám (viz např. s. 8 - 9 napadeného rozhodnutí). Každá z uvedených skutečností přitom sama o sobě stačí k neuznání nároku na odpočet daně. V tomto ohledu nejsou tedy pro zpochybnění zákonnosti postupu správních orgánů dostatečné kasační námitky stěžovatele stran toho, jak měly dle jeho názoru orgány finanční správy postupovat, zpochybnily-li deklarované dodavatele. Stejně tak není pro věc relevantní, zda žalovaný pochybil či nikoliv, posoudil-li požadavek na prokázání osoby dodavatele jako hmotněprávní podmínku nároku na odpočet daně. V dané souvislosti je však nutno odkázat na usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 – 54. Nejvyšší správní soud v souvislosti s předběžnou otázkou, která byla rozšířeným senátem postoupena Soudnímu dvoru EU, nepovažoval za potřebné přerušit řízení, neboť v nyní posuzované věci otázka zákonnosti požadavku na prokázání osoby dodavatele nemůže být podstatná pro posouzení merita věci. Ani pokud by Soudní dvůr potvrdil svůj názor vyslovený v některých svých rozhodnutích, že po plátcích DPH nelze požadovat, aby prokázal, od které konkrétní osoby zdanitelné plnění přijal, nemohlo by to založit úspěch stěžovatele v této věci.

[33] Kasační soud se ztotožnil se závěrem městského soudu, jakož i správních orgánů, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal okolnosti rozhodné pro přiznání nároku na odpočet daně. Není totiž sporu o tom, že důkazní břemeno ohledně hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně spočívalo v dané věci na stěžovateli. Ten sice předložil faktury a další formální důkazní prostředky týkající se jím tvrzených pořízení zboží a služeb (např. dodací listy, pokladní doklady, kupní smlouvy týkající se prodeje máku), avšak orgány finanční správy osvědčily rozsáhlé a závažné pochybnosti o tom, zda dané obchodní případy proběhly tak, jak o nich bylo fakturováno. Poukázáno budiž například na generické určení předmětu plnění na předložených dokladech znemožňující bez dalšího zjistit návaznost přijatých plnění na plnění uskutečněná; nebyly doloženy důkazní prostředky prokazující to, že byla přijatá plnění poskytnuta stěžovateli právě společnostmi uvedenými na dokladech a že tato plnění byla použita pro ekonomickou činnost stěžovatele (viz doklady č. FD-40, FD-41 a FD-42, jež jsou založeny ve správním spisu); na zjištění týkající se nekontaktnosti jednoho z tvrzených dodavatelů stěžovatele (společnosti Karmont s.r.o.); či na skutečnost, že stěžovatel ani po výzvě ze strany správce daně nepředložil fakturu č. 140248.

[34] Na základě uvedených pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti sporných nároků na odpočet daně na stěžovatele. Bylo tedy na stěžovateli, aby prokázal, že k nákupu zboží a služeb došlo tak, jak tvrdil. To se však stěžovateli nepodařilo. V řízení před správcem daně byl (krom zaslání formálních dokladů) zcela pasivní; nereagoval na výzvy a nedostavil se k zahájení daňové kontroly. K věci se

poprvé komplexně vyjádřil až v rámci podaného odvolání. Ani v odvolacím řízení však pochybnosti nebyly odstraněny. Stěžovatel se totiž v odvolání namísto konkrétního objasnění detailů rozporovaných nákupů zboží a služeb zaměřil spíše na nedůvodné procesní námitky. Ačkoli stěžovatel správci daně vytýkal neprovedení řádného dokazování ohledně přijatých zdanitelných plnění, sám v rámci odvolacího řízení zůstal opět pasivní a k prokázání svých tvrzení nenavrhoval žádné důkazní prostředky. Žádné důkazní prostředky nebyly předloženy ani v řízení před městským soudem. Za této situace se kasační soud musel přiklonit k závěru městského soudu a správních orgánů stran neunesení důkazního břemene stěžovatelem. S ohledem na výše citovanou judikaturu kasačního soudu vztahující se k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení to byl stěžovatel, kdo byl v posuzované věci povinen prokázat svá daňová tvrzení vztahující se k jeho nároku na odpočet daně.

[35] Nejvyšší správní soud uzavírá, že správní orgány ani městský soud nepochybily, dospěly-li k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal podmínky nutné pro uznání nároku na odpočet daně. K opětovnému poukazu stěžovatele na rozsudek Krajského soudu v Praze sp. zn. 45 Af 22/2017 musí kasační soud znovu uvést, že se jedná o odkaz nepřipadný. V posuzovaném případě totiž na rozdíl od případu, jenž byl předmětem citovaného rozsudku, nevyvstaly pochybnosti pouze ohledně osoby dodavatele, ale též ohledně využití přijatého plnění pro ekonomickou činnost stěžovatele. Tento závěr ze stejného důvodu nemůže zvrátit ani odkaz na usnesení Soudního dvora EU ve věci C-610/19.

[36] Důvodná není ani námitka uplynutí lhůty pro stanovení daně. Tento závěr vychází ze znění § 148 odst. 1 daňového řádu, dle kterého *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 tvrzení.* Podle odst. 2 písm. b) téhož ustanovení platí, že *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 o stanovení daně.* Lhůta pro stanovení DPH za zdaňovací období listopad 2014 počala běžet v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu dne 27. 12. 2014 a v případě, že by nedošlo k jejímu prodloužení, by skutečně uběhla dne 27. 12. 2017. Jelikož však byl stěžovateli dne 14. 6. 2017 doručen platební výměr, tj. rozhodnutí o stanovení daně, došlo v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok, tedy do 27. 12. 2018. Ze správního spisu soud ověřil, že napadené rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno dne 26. 11. 2018, čímž se stal platební výměr pravomocným, a DPH za zdaňovací období měsíce listopad 2014 tak byla stěžovateli správcem daně pravomocně vyměřena v souladu se zákonem více než jeden měsíc před uplynutím prekluzivní lhůty pro její vyměření, jak přílehlavě konstatoval též městský soud.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

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

pokračování

[38] 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 11. června 2021

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu