



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Tomáše Herce v právní věci žalobce: **Granit Tower a.s.**, se sídlem Václavské náměstí 802/56, Praha 1, zastoupen JUDr. Mariánem Kováčikem, advokátem se sídlem Lessnerova 263/15, Praha 15, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2022, č. j. 5 Af 46/2019-81,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

**Odůvodnění:**

I.  
**Vymezení věci**

[1] Žalobce podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období září 2014. Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti žalobcem vykázaných přijatých a uskutečněných plnění, zahájil tedy postup k odstranění pochybností. Žalobce na výzvu k odstranění pochybností nereagoval, správce daně ho proto vyzval k předložení dokladů vztahujících se k jeho ekonomické činnosti. Když žalobce nereagoval ani na tuto výzvu, zaslal mu správce daně sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, v němž mu oznámil, že vzhledem k tomu, že žalobce pochybnosti neodstranil, bude mu daň stanovena podle pomůcek. Na toto sdělení reagoval žalobce podáním, k němuž přiložil rovněž daňové doklady týkající se

posuzovaného zdaňovacího období a výpisy z účtu. Správce daně přesto vydal platební výměr ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1159951/15/2005-52521-109179, kterým žalobci stanovil daň podle pomůcek. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, jehož vady však na výzvu neodstranil, řízení o odvolání tedy správce daně zastavil. Na straně žalobce došlo ke změně zástupce, přičemž nová zástupkyně až při nahlížení do spisu zjistila, že byl vydán zmiňovaný platební výměr a že bylo pravomocně skončeno i odvolací řízení. Následně podala návrh na obnovu řízení, kterému však nebylo vyhověno.

[2] Správce daně ovšem zjistil, že stanovením daně podle pomůcek pochybil, neboť v době vydání daného platebního výměru měl k dispozici daňové doklady a bankovní výpisy, podal tedy podnět k nařízení přezkoumání platebního výměru. Žalovaný dospěl k závěru, že platební výměr byl vydán v rozporu se zákonem a rozhodnutím ze dne 20. 4. 2017, č. j. 17056/17/5300-22442-707666, proto nařídil jeho přezkoumání. V přezkumném řízení vydal správce daně rozhodnutí ze dne 1. 8. 2018, č. j. 6423502/18/2000-11442-100924, jímž platební výměr ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1159951/15/2005-52521-109179, změnil tak, že zvýšil DPH vyměřenou za zdaňovací období září 2014 z 238 652 Kč na 4 981 318 Kč. Správce daně neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočty z plnění přijatých od společností EXPOSA GAME a.s. (dále jen „EXPOSA“) a Karmont s.r.o. (dále jen „Karmont“). Toto rozhodnutí napadl žalobce odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 9. 2019, č. j. 36498/19/5300-22442-707666, zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou městský soud zamítl rozsudkem ze dne 28. 6. 2022, č. j. 5 Af 46/2019-81, proti němuž směřuje nyní posuzovaná kasační stížnost.

[3] Městský soud neshledal důvodnou žalobní námitku, podle níž byly ve vztahu ke sporné dani vydány dva platební výměry správce daně (platební výměr ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1159951/15/2005-52521-109179, a rozhodnutí ze dne 1. 8. 2018, č. j. 6423502/18/2000-11442-100924). Správce daně nevydal nový platební výměr, ale v souladu s § 123 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), původní platební výměr změnil.

[4] Městský soud žalobci nepřisvědčil ani v tom, že daň byla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty. Konstatoval, že v posuzované věci měla lhůta pro stanovení daně původně uplynout dne 27. 10. 2017, v důsledku oznámení platebního výměru ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1159951/15/2005-52521-109179, však byla prodloužena o rok a následně byla o další rok prodloužena v důsledku oznámení přezkumného rozhodnutí.

[5] Nedůvodnými shledal městský soud rovněž námitky, podle nichž byla v posuzované věci bezdůvodně provedena opakovaná daňová kontrola, nebyla vydána výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu, daňové orgány nerozlišily, která z přijatých zdanitelných plnění jsou sporná a která nesporná, a žalovaný nesplnil povinnost, kterou mu ukládá § 115 odst. 2 daňového řádu.

[6] Dále se městský soud zabýval žalobními námitkami zpochybňujícími závěry daňových orgánů vztahující se ke konkrétním přijatým zdanitelným plněním. Předdeslal, že mezi účastníky řízení bylo sporné to, zda žalobce přijal plnění s deklarovaným předmětem, v deklarovaném rozsahu a od jím označených dodavatelů. Městský soud se ztotožnil se závěry žalovaného, které považuje za dostatečně odůvodněné a správné. Soud obecně popsal

pokračování

podmínky, za nichž plátcí daně vzniká nárok na odpočet DPH, a rovněž s tím související způsob rozvržení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Poukázal rovněž na závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, ECLI:EU:C:2021:989, a na něj navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, publ. pod č. 4336/2022 Sb. NSS (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Městský soud konstatoval, že v nyní posuzované věci daňovým orgánům vznikly pochybnosti nejen o osobách dodavatelů žalobce, nýbrž i o předmětu a rozsahu deklarovaných přijatých plnění.

[7] V případě plnění údajně přijatých od společnosti EXPOSA (linka na výrobu fotovoltaických panelů, která měla být repasována a prodána žalobcem společnosti INTERAGENCIE a.s., dále jen „INTERAGENCIE“) daňové orgány dospěly k závěru, že nemohlo dojít k přijetí ani uskutečnění plnění s deklarovaným předmětem a v deklarovaném rozsahu již proto, že nedošlo k repasi jednotlivých strojů. Zároveň bylo zjištěno, že součástí plnění dodaného společnosti EXPOSA nebyly laminátory ani plošiny, které jsou nezbytnou součástí výrobní linky. Tyto části linky tedy nemohly být dodány ani žalobci a následně prodány společnosti INTERAGENCIE. Žalovaný uvedl, že v rámci tohoto obchodního řetězce se nejednalo o repasi strojů, nýbrž o jejich likvidaci. Taktéž v případě nákupu potravinářských komodit (hořčice a mák) dospěly daňové orgány k závěru, že nebylo prokázáno přijetí plnění od společnosti Karmont.

[8] Dle městského soudu správce daně ve výzvě ze dne 14. 5. 2018 řádně označil skutečnosti svědčící o nevěrohodnosti žalobcem předložených podkladů. Žalobce následně pouze polemizoval se správcem daně, vyjadřoval nesouhlas s hodnocením některých důkazních prostředků a namítal jeho procesní pochybení, pochybnosti správce daně však nevyvrátil. Městský soud konstatoval, že obdobným způsobem žalobce argumentoval také v žalobě, kde sporoval procesní kroky daňových orgánů a jejich jednotlivé (často toliko podpůrné) argumenty, nepředestřel však argumentaci, která by byla způsobilá vyvrátit závěry daňových orgánů jako celek.

## II.

### Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, v níž namítá, že v posuzované věci byly vydány dva platební výměry. Prvním byl platební výměr ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1159951/15/2005-52521-109179, za druhý platební výměr považuje stěžovatel rozhodnutí správce daně ze dne 1. 8. 2018, č. j. 6423502/18/2000-11442-100924. Přezkoumání platebního výměru ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1159951/15/2005-52521-109179, bylo dle stěžovatele nařízeno v rozporu s daňovým řádem. Stěžovatel má za to, že měl být daný platební výměr zrušen a nařízeno nové řízení.

[10] Stěžovatel rovněž namítá, že žalovaný vydal přezkoumávané rozhodnutí po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Dle stěžovatele počala tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení DPH za zdaňovací období září 2014 běžet dne 26. 10. 2014, k pravomocnému stanovení daně však došlo až po 4 letech a 11 měsících od tohoto dne. Stěžovatel má za to, že vydání platebního výměru ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1159951/15/2005-52521-109179, nepředstavuje úkon, který by měl v souladu s § 148 odst. 2 daňového řádu za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně, neboť byl vydán v rozporu se zákonem a navíc déle než 12 měsíců před uplynutím

lhůty pro stanovení daně. Rozhodnutí o nařízení přezkoumání platebního výměru dle stěžovatele rovněž neprodloužilo lhůtu pro stanovení daně, neboť se nejedná o zahájení řízení o mimořádném opravném prostředku [§ 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu], ani o rozhodnutí ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Dané rozhodnutí navíc nebylo stěžovateli oznámeno. Rozhodnutí správce daně ze dne 1. 8. 2018, č. j. 6423502/18/2000-11442-100924, bylo vydáno až po uplynutí prekluzivní lhůty, ani jím tedy nemohlo k prodloužení této lhůty dojít.

[11] Dále stěžovatel namítá, že městský soud nerespektoval závěry vyslovené v již zmiňovaném rozsudku Soudního dvora *Kemwater ProChemie*. Vzhledem k tomu, že deklarovaná přijatá plnění od společností EXPOSA a Karmont přesahovala v projednávaném zdaňovacím období 1 mil. Kč, musel být skutečný dodavatel ze zákona plátcem DPH, žalovaný a městský soud tedy měli v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem provést dokazování ohledně toho, zda se stěžovatel dopustil podvodu na DPH nebo zda věděl či vědět měl, že sporná plnění byla součástí daňového podvodu. Tuto otázku soud neposoudil, jeho rozsudek je tedy nepřezkoumatelný.

[12] Důvody, pro které městský soud nezrušil přezkoumávané rozhodnutí s odkazem na rozsudek Soudního dvora *Kemwater ProChemie*, nemají dle stěžovatele oporu ve spise. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, že mu nevznikly pochybnosti o tom, že stěžovatel dodal svému odběrateli hospodářské komodity, nárok na odpočet u transakce s dodavatelem Karmont tedy nelze odmítnout s tím, že se dané plnění neuskutečnilo.

[13] Deklarovaná plnění přijatá od společnosti EXPOSA zpochybnil žalovaný (i městský soud) s odkazem na informace zjištěné při daňové kontrole provedené u stěžovatele na DPH za zdaňovací období srpna 2014. Dle stěžovatele však nelze tvrdit, že pokud k danému obchodu s uvedenou společností nedošlo v srpnu 2014, nedošlo k němu ani v září 2014. Stěžovatel dále poukázal na to, že daňové orgány a městský soud argumentovaly pouze odkazem na zjištění z daňové kontroly DPH za zdaňovací období srpna 2014 (přičemž řízení týkající se této daně nebylo v době vydání jejich rozhodnutí pravomocně skončeno), zcela však ignorovaly zjištění, která vyšla najevo v daňovém řízení týkajícím se zdaňovacího období října 2014 (kde již naopak bylo pravomocně rozhodnuto a proběhl rovněž soudní přezkum). Dále stěžovatel cituje část rozhodnutí, které žalovaný vydal ve vztahu ke zdaňovacímu období října 2014, jeho vyjádření k žalobě, která byla v dané věci podána, a dále část rozsudku, jímž městský soud o této žalobě rozhodl. Z těchto citací je dle stěžovatele patrné, že správce daně i žalovaný považovali za prokázané, že stěžovatel ve zdaňovacím období října 2014 uskutečnil zdanitelná plnění a že přijatá plnění použil pro svou ekonomickou činnost.

[14] Stěžovatel městskému soudu dále vytýká, že nekriticky přejal závěr žalovaného o tom, že nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění mezi stěžovatelem a deklarovaným dodavatelem EXPOSA ani k následnému prodeji zboží společnosti INTERAGENCIE. S tímto závěrem stěžovatel nesouhlasí. Stěžovatel netvrdil, že odběrateli dodal kompletní linku, prodával pouze její samostatné komponenty. Není tedy podstatné, že součástí plnění nebyly laminátory. Stěžovatel dodal, že společnost INTERAGENCIE založila do daňového spisu znalecký posudek ze dne 12. 8. 2018, který stěžovatel navrhl provést jako důkaz i v řízení o kasační stížnosti. Znalec celou dodávku zkontroloval a v seznamu hodnocených strojů uvedl mj. i údajně chybějící laminátory. Z daného posudku je rovněž patrné, že

pokračování

dodaný soubor strojů a zařízení byl schopen tvořit funkční výrobní linku, a tedy byl způsobilý k repasi. Nejednalo se o stroje určené k likvidaci.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti s kasačními námitkami nesouhlasil a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Pokud jde o otázku uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně, připouští žalovaný, že platební výměr ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1159951/15/2005-52521-109179, byl vydán déle než 12 měsíců před uplynutím lhůty pro stanovení daně, jejíž konec připadal původně na 27. 10. 2017; tento úkon tedy nemohl vést k prodloužení prekluzivní lhůty. Dne 20. 4. 2017 však došlo (dle žalovaného v souladu se zákonem) k nařízení přezkoumání daného platebního výměru, čímž byla lhůta prodloužena o rok (do 27. 10. 2018). Dané rozhodnutí bylo doručeno přímo do datové schránky stěžovatele, neboť ten nebyl v té době zastoupen zmocněncem, který by byl oprávněn přijímat za stěžovatele písemnosti. I kdyby však uvedené rozhodnutí nebylo stěžovateli oznámeno, nic by to na věci nezměnilo, neboť k zahájení přezkumného řízení dochází dle § 123 odst. 2 daňového řádu již vydáním rozhodnutí o nařízení přezkoumání. K dalšímu prodloužení lhůty (do 27. 10. 2019) došlo oznámením rozhodnutí správce daně ze dne 1. 8. 2018, č. j. 6423502/18/2000-11442-100924, vydaného v přezkumném řízení. Rozhodnutí žalovaného tedy bylo vydáno a stěžovateli doručeno před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Žalovaný rovněž nesouhlasí s tím, že ve věci byly vydány dva různé platební výměry.

[16] K argumentaci týkající se uplatnění rozsudku Soudního dvora *Kemwater ProChemie* žalovaný uvedl, že stěžovatel z tohoto rozsudku dovozuje nesprávné závěry. Než daňové orgány přistoupí k dokazování ohledně možného daňového podvodu, je zapotřebí postavit najisto, že k deklarovanému plnění skutečně došlo. V posuzovaném případě však bylo sporné to, zda se deklarované plnění vůbec uskutečnilo.

[17] K námitkám týkajícím se odkazů na zjištění z jiných daňových řízení žalovaný uvedl, že vzhledem k tomu, že se v daných zdaňovacích obdobích jednalo o opakovaná plnění, není rozhodné, na která zdaňovací období daňové orgány odkázaly, neboť jejich závěry byly vždy totožné. V případě obou zdaňovacích období dospěly daňové orgány k závěru, že existují pochybnosti ohledně toho, zda stěžovatel sporná zdanitelná plnění přijal od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu a s deklarovaným předmětem, a také, zda tato zdanitelná plnění použil pro svou ekonomickou činnost. Tvrzení stěžovatele ohledně vnitřní rozpornosti rozhodnutí žalovaného a městského soudu zaměňují přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění.

[18] K námitkám týkajícím se zdanitelných plnění přijatých od dodavatele EXPOSA žalovaný poznamenal, že na základě provedeného dokazování dospěl k závěru, že toto zdanitelné plnění nebylo stěžovatelem přijato, a tedy ani nebylo stěžovatelem dodáno společnosti INTERAGENCIE. Stěžovatel zdůraznil, že předmětem smlouvy mezi stěžovatelem a jeho odběratelem bylo dodání použitého technologického celku „Výrobní linka FV panelů původně umístěná v provozovně V. Meziříčí společnosti Schott ČR s.r.o.“. Skutečnost, že součástí dodávky nebyly laminátory, nebyla hlavním důkazem neuskutečnění plnění, jak tvrdí stěžovatel, ale pouze jednou z řady okolností, na které daňové orgány poukázaly. Jednalo se např. o skutečnost, že stěžovatelem přeložená kupní smlouva, na jejímž základě mu měla být výrobní linka dodána, nebyla podepsána žádnou ze smluvních stran a že výrobní linky, které měly být předmětem přijatého zdanitelného plnění, byly

původním vlastníkem s výjimkou jediné prodány po částech jako železný odpad určený k likvidaci, nikoliv k repasi. Pochybnosti rovněž vyvstaly ohledně dopravy daného zdanitelného plnění. Ke stěžovatelem předloženému znaleckému posudku žalovaný s odkazem na judikaturu správních soudů uvedl, že jelikož napadené rozhodnutí stojí na závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene stěžovatelem v průběhu daňového řízení, není na místě doplňovat v řízení před soudem dokazování o důkazy, které stěžovatel nepředložil v rámci daňového řízení. Soud vychází při posouzení věci ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování daňového orgánu. Dle žalovaného se navíc jedná o námitku nepřipustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

### III.

#### Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[20] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku městského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami, podle nichž žalovaný postupoval při nařízení přezkoumání platebního výměru ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1159951/15/2005-52521-109179, nezákonně a v důsledku tohoto tvrzeného pochybení byly ve vztahu ke sporné dani (fakticky) vydány dva platební výměry. Vypořádání těchto námitek je totiž podstatné rovněž pro posouzení námítka, podle níž bylo přezkoumávané rozhodnutí žalovaného vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[22] Dle § 121 odst. 1 daňového řádu správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží.

[23] Dle § 121 odst. 3 daňového řádu podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí podá u správce daně, který rozhodl v řízení v posledním stupni, kterýkoli správce daně, jakmile zjistí, že pro nařízení přezkoumání rozhodnutí jsou dány zákonné podmínky.

[24] Přezkoumání rozhodnutí nařídí správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni (§ 122 odst. 1 daňového řádu), a to ve lhůtě pro stanovení daně [§ 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu].

[25] Dle § 123 odst. 1 daňového řádu provede přezkumné řízení správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Přezkumné řízení je zahájeno vydáním rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí (§ 123 odst. 2 daňového řádu). Způsob, jakým lze rozhodnout v přezkumném řízení, je upraven v § 123 odst. 5 daňového řádu: „*Jestliže správce*

pokračování

*daně po zahájení přezkumného řízení zjistí, že byly naplněny podmínky podle § 121 odst. 1, vydá rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí zruší nebo změní. V opačném případě přezkumné řízení zastaví.“*

[26] Z daňového spisu je patrné, že správce daně vydal platební výměr ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1159951/15/2005-52521-109179. Ten stěžovatel napadl odvoláním, které však nemělo všechny zákonné náležitosti. Stěžovatel vady odvolání na výzvu správce daně neodstranil (ani v prodloužené lhůtě) a řízení o odvolání tedy správce daně zastavil. Orgánem, který o věci rozhodl jako poslední, byl tedy správce daně. Správce daně však později zjistil, že při vydání platebního výměru ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1159951/15/2005-52521-109179, pochybil, neboť daň vyměřil na základě pomůcek, aniž by zohlednil stěžovatelem předložené doklady. Sám správce daně tedy podal žalovanému jakožto nejbližší nadřízenému správci daně ve smyslu § 122 odst. 1 daňového řádu podnět k nařízení přezkoumání tohoto rozhodnutí. Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 4. 2017, č. j. 17056/17/5300-22442-707666, v souladu s § 121 odst. 1 a § 122 odst. 1 daňového řádu přezkoumání nařídil. Správce daně následně jakožto orgán příslušný pro rozhodnutí v přezkumném řízení (§ 123 odst. 1 daňového řádu) toto řízení provedl, přičemž zjistil, že byly splněny podmínky dle § 121 odst. 1 daňového řádu. V souladu s § 123 odst. 5 daňového řádu tedy rozhodnutím ze dne 1. 8. 2018, č. j. 6423502/18/2000-11442-100924, původní platební výměr ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1159951/15/2005-52521-109179, výše uvedeným způsobem změnil.

[27] Daňové orgány tedy postupovaly zcela v souladu s citovanou úpravou přezkumného řízení obsaženou v daňovém řádu. Nejvyšší správní soud na jejich počínání neshledal nic nezákonného. Stěžovateli nelze přisvědčit, tvrdí-li, že v důsledku tohoto postupu byly ve vztahu k posuzované dani fakticky vydány dva různé platební výměry. Správce daně rozhodnutím ze dne 1. 8. 2018, č. j. 6423502/18/2000-11442-100924, nevydal nový samostatný platební výměr, ale změnil původní platební výměr ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1159951/15/2005-52521-109179. Uvedená rozhodnutí je tedy zapotřebí vnímat jako jeden celek, nikoliv jako dvě různá rozhodnutí, která (každé jinak) určují tutéž daňovou povinnost stěžovatele. Jedná se o zákonem (§ 123 odst. 5 daňového řádu) výslovně předvídaný postup, nikoliv o pochybení správce daně či žalovaného, jak tvrdí stěžovatel.

[28] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval kasační námitkou, podle níž bylo přezkoumávané rozhodnutí žalovaného vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[29] Dle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň 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.

[30] Dle § 148 odst. 2 daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně, c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku nebo e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

[31] Dle § 148 odst. 5 daňového řádu končí lhůta pro stanovení daně nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.

[32] Dle § 136 odst. 4 daňového řádu, je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Tuto lhůtu nelze prodloužit.

[33] V posuzované věci jde o stanovení daně za zdaňovací období září 2014. V případě této daňové povinnosti tak lhůta pro podání daňového přiznání uplynula dle § 136 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 33 odst. 4 téhož zákona v pondělí dne 27. 10. 2014, neboť její poslední den by jinak připadl na sobotu dne 25. 10. 2014.

[34] Konec prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu by tedy připadl na 27. 10. 2017. Stěžovateli lze tudíž přisvědčit v tom, že oznámení platebního výměru ze dne 24. 2. 2015, č. j. 1159951/15/2005-52521-109179, nemělo vliv na běh této lhůty. Jednalo se sice o rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, avšak zjevně bylo stěžovateli oznámeno dříve než 12 měsíců před uplynutím lhůty pro stanovení daně. K prodloužení lhůty ovšem došlo dle § 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu v důsledku zahájení přezkumného řízení, a to vydáním rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 4. 2017, č. j. 17056/17/5300-22442-707666, o nařízení přezkoumání původního platebního výměru správce daně. Přezkumné řízení totiž je řízením o dozorčím prostředku [§ 108 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Konec lhůty pro stanovení daně by tedy nově připadl na 27. 10. 2018. Stěžovateli však bylo dne 9. 8. 2018 (tedy méně než 12 měsíců před uplynutím lhůty) oznámeno rozhodnutí správce daně ze dne 1. 8. 2018, č. j. 6423502/18/2000-11442-100924, vydané v přezkumném řízení. Tato skutečnost měla za následek další prodloužení lhůty pro stanovení daně, tentokrát dle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Konec lhůty tedy připadl na 27. 10. 2019. Nyní přezkoumávané rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2019, č. j. 36498/19/5300-22442-707666, bylo stěžovateli oznámeno dne 28. 9. 2019, daň tak byla pravomocně stanovena před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu.

[35] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval kasační námitkou, podle níž městský soud v posuzovaném případě nerespektoval závěry rozsudku Soudního dvora *Kemwater ProChemie* a na něj navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208.

[36] V rozsudku *Kemwater ProChemie* Soudní dvůr zejména zdůraznil, že odepření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality. Dále Soudní dvůr uvedl: „Z toho vyplývá, že nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován, musí být uplatnění nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani odepřeno, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory informacím, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl tento dodavatel postavení osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 44).“

[37] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu shrnul v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, závěry vyslovené Soudním dvorem následovně: „Soudní dvůr EU



pokračování

*tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. Určení, zda došlo k podvodu na DPH, je otázkou jinou, včetně odlišného rozložení důkazního břemene. Posuzovat to, zda došlo k podvodu na DPH, jako výjimečný důvod odepření nároku na odpočet DPH, totiž přichází z povahy věci v úvahu až tehdy, pokud by jinak nárok na odpočet DPH vznikl.“*

[38] Jak konstatoval již městský soud, Nejvyšší správní soud následně v řadě svých rozsudků zdůraznil, že uvedená judikatura nepředstavuje paušální důvod ke zrušení všech předchozích zamítavých soudních i správních rozhodnutí (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-58, ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, ze dne 28. 7. 2022, č. j. 6 Afs 391/2020-45, nebo ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239). V rozsudku ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48, Nejvyšší správní soud rovněž upozornil, že je nutné zohlednit důvody, které v konkrétním případě vedly k nepřiznání odpočtu daně. Konkrétně uvedl následující: *„Teprve prokáže-li daňový subjekt, že plnění, z jehož titulu žádá odpočet daně, se opravdu uskutečnilo, je třeba zkoumat další aspekty, a to například skutečné dodavatele, či možné zneužívající jednání. Pokud se však zdanitelné plnění neuskutečnilo, respektive daňový subjekt to neprokázal, je nadbytečné se otázkou možných dodavatelů zabývat.“*

[39] V nyní posuzovaném případě daňové orgány neuznaly odpočty, které stěžovatel uplatnil v souvislosti se dvěma různými deklarovanými transakcemi.

[40] První z uvedených transakcí měl být nákup a následný prodej linky na výrobu fotovoltaických panelů, kterou stěžovatel dle svého tvrzení koupil od dodavatele EXPOSA a následně prodal odběrateli INTERAGENCIE. Důvodem nepřiznání odpočtu nárokovaného v souvislosti s touto transakcí bylo to, že stěžovatel vůbec neprokázal přijetí ani uskutečnění deklarovaných plnění s deklarovaným předmětem či v tvrzeném rozsahu (viz str. 6 až 10 a str. 22 rozhodnutí správce daně nebo body 64 a 65 rozhodnutí žalovaného). Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s městským soudem, že v tomto případě se nejednalo o situaci, kdy by pouze nebyl identifikován konkrétní dodavatel, nicméně by vzhledem ke skutkovým okolnostem věci bylo jisté, že stěžovatel deklarované zboží skutečně přijal od subjektu, který byl plátcem DPH.

[41] Druhou ze sporných transakcí byl deklarovaný nákup potravinářských komodit (hořčice a máku) od společnosti Karmont a jejich následný prodej odběrateli DYNAMIC TRADE s.r.o. (dále jen „DYNAMIC TRADE“). V tomto případě daňové orgány nepopíraly to, že stěžovatel skutečně poskytl jím deklarované plnění odběrateli DYNAMIC TRADE (nesporovaly tedy uskutečnění plnění na výstupu). Za neprokázané však považovaly přijetí plnění na vstupu od deklarovaného dodavatele (viz str. 6 rozhodnutí správce daně a body 53 až 58 rozhodnutí žalovaného). Ani v tomto případě se tedy nejednalo o situaci, kdy by daňové orgány měly jednoznačně za prokázané, že stěžovatel dané plnění přijal jako plnění od osoby, která byla plátcem daně, a zbývalo by pouze identifikovat konkrétního dodavatele. Daňové orgány sice nezpochybňovaly, že správce daně předmětné zboží dodal

deklarovanému odběrateli, přičemž vzhledem k tomu, že nebyl jeho výrobcem, muselo mu být dodáno jiným subjektem. Vzhledem k povaze daného plnění (genericky určené potravinářské komodity, které lze snadno rozdělit do menších dodávek) lze však žalovanému přisvědčit v tom, že pouhá skutečnost, že stěžovatel předmětem plnění disponoval a musel jej tedy od někoho pořídit, sama o sobě neznamená, že zboží přijal od osoby, která byla plátcem DPH. I v tomto případě tedy městský soud dospěl ke správnému závěru, že nelze ze skutkových okolností posuzované věci jednoznačně seznat, že byly splněny podmínky pro uplatnění odpočtu DPH.

[42] Vzhledem k tomu, že u žádného ze sporných plnění nenastala situace, kdy by sice nebyla prokázána totožnost konkrétního dodavatele, nicméně by z okolností věci bylo zřejmé, že stěžovatel přijal dané plnění od osoby, která toho času byla plátcem DPH, nebylo na místě, aby městský soud zrušil přezkoumávané rozhodnutí s odkazem na závěry rozsudku *Kemwater ProChemie*.

[43] Dále je třeba uvést, že jelikož k nepřiznání nároku na odpočet v posuzovaném případě vedlo neprokázání splnění podmínek pro jeho přiznání, nebylo na místě vést dokazování ohledně toho, zda sporná plnění nebyla zasažena daňovým podvodem.

[44] Stěžovatel dále namítal, že daňové orgány, jejichž závěry přejal rovněž městský soud, vyšly nesprávně z předpokladu, že stěžovatel deklaroval, že svému odběrateli dodal kompletní repasovanou výrobní linku schopnou provozu.

[45] Ani tuto námitku neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Stěžovateli nelze přisvědčit, uvádí-li, že nikdy netvrdil, že svému odběrateli dodal kompletní výrobní linku. V rámcové smlouvě o prodeji zboží uzavřené dne 4. 8. 2014 mezi stěžovatelem a jeho odběratelem INTERAGENCIE založené v daňovém spise, je předmět této smlouvy vymezen jako „závazek prodávajícího dodat kupujícímu v jednotlivých měsíčních dodávkách – zásilkách použitý technologický celek ‚Výrobní linka FV panelů původně umístěná v provozovně V. Meziříčí společnosti Schott ČR s.r.o.‘ dle specifikace uvedené v příloze č. 1 této smlouvy.“ Daňové orgány i městský soud tedy postupovaly správně, pokud vzhledem k obsahu dané smlouvy vycházely z toho, že předmětem deklarovaného plnění, které měl stěžovatel poskytnout odběrateli INTERAGENCIE, měla být kompletní linka na výrobu fotovoltaických panelů, byť měla být rozdělena do několika dodávek. Bylo tedy namístě vést dokazování v tom směru, zda stěžovatelem údajně nakoupené stroje vůbec mohly společně tvořit použitelný výrobní celek.

[46] Námitky, v nichž stěžovatel zpochybňuje zákonnost toho, že daňové orgány vyšly při zjišťování skutkového stavu věci z podkladů získaných při daňové kontrole týkající se zdaňovacího období srpna 2014, a poukazuje na skutečnosti zjištěné v daňovém řízení týkající se zdaňovacího období října 2014, nemají ani v hrubých obrysech svůj předobraz v žalobě. Stěžovatel tyto námitky neuplatnil v řízení před městským soudem, ač tak nepochybně učinit mohl, jedná se tedy o námitky nepřijatelné dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[47] Pokud se jedná o znalecký posudek ze dne 12. 8. 2018, konstatuje Nejvyšší správní soud, že není součástí daňového spisu a své tvrzení, že tento důkaz měla do daňového spisu založit společnost INTERAGENCIE, stěžovatel ničím neprokázal. Nejvyšší správní soud tedy vychází z toho, že tento důkaz předkládá stěžovatel až dodatečně v nynějším řízení o kasační stížnosti. V tomto ohledu lze ovšem odkázat na závěry žalovaným zmiňovaného

pokračování

rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71: „*Jakkoliv obecně může správní soud doplňovat dokazování ve správním řízení (§ 77 s. ř. s.), nemůže tato skutečnost popřít jeden ze základních principů daňového řízení, jímž je povinnost daňového subjektu prokázat to, co tvrdí, případně k čemu je správcem daně vyzván, a nemůže současně posouvat správní soudy do role jakési třetí a čtvrté instance v rámci daňového řízení.*“ Tyto závěry Nejvyšší správní soud potvrdil např. rovněž v rozsudku ze dne 8. 12. 2021, č. j. 6 Afs 197/2020-85: „*Nejvyšší správní soud se stěžovatelem souhlasí, že doplnění důkazů soudem v obecné rovině nepochybně možné je, a to i s ohledem na jím zmíněný princip plné jurisdikce. Ve věci, kde je předmětem sporu neunesení důkazního břemene, je však situace poněkud odlišná a nelze před soudem provádět důkazy nové, resp. doplňovat dokazování z daňového řízení. Správní soudy musí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování daňových orgánů. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže stěžovatel dohánět předkládáním nových důkazů soudu. Tento závěr je zcela v souladu s relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu – srov. např. rozsudek ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017-135, bod [66], který odkazuje na závěry rozsudku ze dne 10. 9. 2015, č. j. 4 As 133/2015-57, resp. rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS.*“ Ani v nyní posuzovaném případě by tedy nebylo na místě, aby dokazování uvedeným znaleckým posudkem k prokázání nároku stěžovatele na sporné odpočty prováděl městský soud, pokud by ho stěžovatel předložil v řízení o žalobě, a tím spíše to pak platí o Nejvyšším správním soudu v řízení o kasační stížnosti (srov. též § 109 odst. 5 s. ř. s.).

#### IV.

#### Závěr a náklady řízení

[48] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[49] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, a proto by měl vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení o kasační stížnosti důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 12. července 2024

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu