



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Granit Tower a. s.**, se sídlem V Jámě 699/5, Praha 1, zastoupen JUDr. Mariánem Kováčikem, advokátem se sídlem Koněvova 1107/54, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 6. 2020, č. j. 5 Af 78/2016 - 54,

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 d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Platebním výměrem ze dne 15. 7. 2015, č. j. 4995164/15/2005-52521-109179, a platebním výměrem ze dne 3. 8. 2015, č. j. 5149819/15/2005-52521-109179 (dále též „platební výměry“), Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) vyměřil žalobci po provedených postupech k odstranění pochybností daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíce října a měsíce prosince roku 2014. V rámci vyměření daně za daná 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, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o DPH“).

[2] Rozhodnutím ze dne 13. 9. 2016, č. j. 39270/16/5300-22442-707666 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil oba platební výměry. Uvedl, že veden zásadou hospodárnosti vydal jedno společné rozhodnutí o odvolání proti oběma platebním výměrům, následně pak potvrdil závěr prvostupňového správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost uplatnění nároků na odpočet daně.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu k Městskému soudu v Praze (dále též „městský soud“), který ji zamítl rozsudkem identifikovaným ve výroku tohoto rozhodnutí. Soud souhlasil s tím, že orgány finanční správy adekvátně vyjádřily pochybnosti ohledně toho, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelných plnění a použití těchto plnění pro ekonomickou činnost žalobce. Žalobce, ač k tomu byl vyzván, však tyto pochybnosti nevyvrátil a neprokázal soulad svého účetnictví, resp. předložených dokladů se skutečností. Soud byl dále názoru, že vzhledem k tomu, že žalovaný v odvolacím řízení neprováděl dokazování, neměl povinnost v odvolacím řízení postupovat podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“), podle kterého platí, že 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. Žalobce v odvolacím řízení předložil pouze důkazní prostředky týkající se řízení vedených před civilními soudy, s čímž se žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí adekvátně vypořádal, když uvedl, že z těchto nelze zjistit údaje rozhodné pro dané řízení. Žalovaný pak dle soudu nepochybil ani tím, že z důvodu hospodárnosti spojil odvolací řízení proti platebním výměrům do jednoho řízení, ve kterém vydal společné rozhodnutí o odvolání. Dále soud konstatoval, že daňový řád žalovanému neukládá povinnost žalobce o spojení řízení dopředu poučit či mu ponechat lhůtu na vyjádření se k danému procesnímu úkonu. Plné znění rozsudku městského soudu je přístupné na www.nssoud.cz a soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[4] Proti citovanému rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítl, že městský soud nesprávně posoudil otázku přenesení důkazního břemene. Stěžovatel totiž svoji část důkazního břemene unesl, když v podaných odvoláních reagoval na tvrzení prvostupňového správce daně a navrhl provedení důkazů. Stěžovatel v této souvislosti poukazoval i na skutečnost, že není výrobcem jím dále prodávaného zboží, a zdanitelné plnění spočívající v prodeji zboží tedy nemůže být realizováno bez nákupu zboží, tj. bez zdanitelného plnění na vstupu. Orgány finanční správy uznaly stěžovatelem uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu, odmítly však uznat zdanitelná plnění na vstupu. Nadto, rozporovaly-li orgány finanční správy skutečnost, že stěžovatelem předložené doklady byly vystaveny na nich uvedenými dodavateli, měly přistoupit ke stanovení daně na základě pomůcek, nebo měly prokázat, že předmětné obchodní transakce byly stíženy podvodem na dani a stěžovatel o tomto podvodu věděl, nebo měl vědět. Žalovaný proto pochybil, považoval-li prokázání osob dodavatelů za hmotněprávní podmínku přiznání nároku na odpočet DPH. Takový výklad dle stěžovatele odporuje aktuální judikatuře Nejvyššího správního soudu (zejm. rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78) a taktéž judikatuře Soudního dvora Evropské unie. Stěžovatel pak dále namítl, že orgány finanční správy mu dávaly k tíži jednání společnosti EXPOSA GAME a.s. (spočívající v opožděném podání daňového přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2014 a v nepřiznání daně na vstupu), a to aniž by se zabývaly „účelovostí a věrohodností konání“ této společnosti.

[5] V dalším bodě kasační stížnosti stěžovatel tvrdil, že došlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Byl názoru, že jím podané odvolání bylo potřeba považovat za novou skutečnost. Žalovaný proto měl stěžovatele před vydáním napadeného rozhodnutí seznámit se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a s tím, jaké závěry z těchto dovozoval. Takto měl žalovaný postupovat zejména s přihlédnutím k tomu, že prvostupňové řízení bylo stíženo vadou způsobenou nespolutpracujícím zmocněncem stěžovatele. Výzvou podle § 115 odst. 2 daňového řádu pak měl

pokračování

žalovaný stěžovatele před vydáním rozhodnutí o odvolání upozornit i na skutečnost, že dojde ke spojení řízení o stěžovatelově povinnosti na DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2014 a zdaňovací období měsíce prosince roku 2014. Pro stěžovatele bylo překvapivé, že žalovaný tato dvě odvolací řízení spojil do jednoho až rozhodnutím o odvolání. Tímto postupem došlo i k porušení zásady dvojinstančnosti. Tvrzení městského soudu, že spojení odvolacích řízení sledovalo naplnění zásady hospodárnosti, je dle stěžovatele nepřezkoumatelné, neboť se jedná o „*abstraktní pravdou bez konkrétního obsahu.*“

[6] V dalších částech kasační stížnosti stěžovatel tvrdil, že orgány finanční správy jej měly podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání a že městský soud pochybil, nezohlednil-li nález Ústavního soudu ze dne 28. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, a nerozlišil-li, která část stěžovatelova nároku na odpočet daně byla sporná, a která nikoliv.

[7] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a rozhodnutí žalovaného o odvolání.

IV.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na rozhodnutí o odvolání a své vyjádření k žalobě. Byl názoru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost jím nárokováných odpočtů daně. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že by pochybil, spojil-li odvolací řízení a nevydal-li výzvu podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel v odvolacím řízení předložil pouze důkazní prostředky týkající se řízení před civilními soudy, které byly pro daňové řízení irelevantní. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Předmětem sporu je, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno a prokázal splnění podmínek pro uznání jím uplatňovaných nároků na odpočet daně.

[12] Otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se zdejší soud opakovaně zabýval. 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, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 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 ke 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 č. j. 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, č. 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 č. 1 Afs 39/2010 - 124, či č. 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.

[13] Pokud pak jde konkrétně 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 zákona o DPH, podle něhož má plátcе daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátcе povinen mít daňový doklad. Dle ustanovení § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, 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*“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103).

[14] Stěžovatel je přesvědčen, že své důkazní břemeno unesl. Orgány finanční správy a městský soud jsou názoru opačného.

[15] Nejvyšší správní soud k dané věci předně uvádí, 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 oba platební výměry a 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. stranu 12 rozhodnutí o odvolání). Každá z uvedených skutečností přitom sama o sobě stačí k neuznání nároku na odpočet daně. V tomto ohledu jsou tedy irelevantní kasační tvrzení stěžovatele stran toho, jak měly dle jeho názoru orgány finanční správy postupovat, zpochybnily-li deklarované dodavatele. Stejně tak není pro věc relevantní zabývat se tím, zda žalovaný pochybil či nikoliv, posoudil-li podmínku 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 (které však nyní rozhodující senát nezavazuje k přerušení řízení, a to právě z důvodu, že neprokázání osoby dodavatele nebylo v nynější věci jediným důvodem neuznání nároků na odpočet).

[16] Kasační soud se přitom s tím, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal veškeré okolnosti rozhodné pro přiznání nároku na odpočet daně, ztotožnil.

pokračování

[17] Není sporu o tom, že důkazní břemeno vázlo 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). Orgány finanční správy však zjistily rozsáhlé a závažné pochybnosti o tom, zda dané obchodní případy proběhly tak, jak o nich bylo fakturováno. Poukázáno budiž například na do jisté míry generické určení předmětu plnění na předložených dokladech znemožňující bez dalšího zjistit návaznost těchto přijatých plnění na plnění uskutečněná; na skutečnost, že údaje na fakturách předložených správci daně stěžovatelem nesouhlasí s údaji na fakturách vydaných jeho dalším dodavatelem (Autodoprava T. P.); na zjištění týkající se nekontaktnosti jednoho z tvrzených dodavatelů stěžovatele (společnosti Karmont s.r.o.); či na zjištění týkající se toho, že další z dodavatelů stěžovatele (společnost EXPOSA GAME a.s.) nepodal za zkoumané období daňové příznání a její zmocněný zástupce o její činnosti neměl dle svých tvrzení žádné informace.

[18] Na základě uvedených (zásadních) 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 podaných odvolání. Ani tato odvolání však pochybnosti správce daně neodstranila. Stěžovatel se v těchto namísto konkrétního objasnění detailů sporovaných nákupů zboží a služeb zaměřil spíše na námitky týkající se procesní stránky věci. Namítal například, že nespolutpráce se správcem daně byla zapříčiněna jeho daňovým poradcem, že správce daně neunesl důkazní břemeno, že správce daně nevyjádřil ve výzvě k odstranění pochybností adekvátně své pochybnosti, že správce daně nesprávně využil postup k odstranění pochybností a současně i daňovou kontrolu, či že výpověď zmocněnce společnosti EXPOSA GAME a.s. byla nevěrohodná. K důkazu pak v rámci odvolacího řízení stěžovatel předložil pouze dokumenty týkající se civilního soudního řízení se společností EXPOSA GAME a.s. a společností Mind the Gap s.r.o. (od 1. 3. 2019 pod obchodní firmou Věrovany s.r.o.). Dále pak poukazoval na daňové řízení vedené u jeho dodavatele, společnosti INTERAGENCIE, a.s. Žádné další důkazní prostředky nepředložil ani nenavrhl. Vytykal sice správci daně, že tento sám nekontaktoval některé jeho dodavatele (správce daně přitom nemá povinnost takto postupovat z vlastní iniciativy; viz bod 40 rozsudku městského soudu); nenavrhl však např. provedení výslechu konkrétních osob jednajících za tyto společnosti atp. Za této situace nelze, než přitakat žalovanému a městskému soudu, že ani v rámci odvolacího řízení nedošlo k prokázání oprávněnosti uplatnění předmětných nároků na odpočet daně. Stěžovatelem předložené listiny týkající se civilního soudního řízení nejsou pro věc rozhodné (k tomu viz stranu 15 rozhodnutí o odvolání). Výsledek daňového řízení u jednoho odběratele stěžovatele pak taktéž nemůže osvědčit veškeré zákonné požadavky pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu (viz stranu 22 rozhodnutí o odvolání). Nutno dodat, že žádné další důkazní prostředky nebyly předloženy ani v soudním řízení.

[19] Kasační soud tedy uzavírá, že orgány finanční správy i městský soud nepochybily, dospěly-li k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal veškeré podmínky nutné pro uznání nároku na odpočet daně. Na tomto závěru přitom nic nemění poukaz stěžovatele na skutečnost, že daň na výstupu za uskutečněná zdanitelná plnění nebyla orgány finanční správy rozporována. Stěžovatel měl i v této situaci povinnost prokázat oprávněnost odpočtu daně na vstupu. Pokud přitom stěžovatel poukazoval na skutečnost, že není výrobcem jím dále prodávaného zboží, a zdanitelné plnění spočívající v prodeji zboží tedy nemůže být realizováno bez nákupu zboží, tj. bez zdanitelného plnění na vstupu, je nutné uvést, že ze správního spisu plyne, že ve zkoumaných zdaňovacích obdobích nebyla daň na vstupu tvořena pouze nákupem

zboží. Stěžovatelem předložené faktury se týkaly mj. např. i nájmu, dopravy, odměň za účetní služby atd. (viz platební výměry). Kasační soud dále neshledává nic nezákonného na tom, jak orgány finanční správy využily informace týkající se společnosti EXPOSA GAME a.s. Zjištění ohledně daně společností založila (spolu s dalšími skutečnostmi; viz výše) oprávněné pochybnosti správce daně ohledně stěžovatelem uplatněných nároků na odpočet. Nebylo přitom povinností správce daně aktivně dále prověřovat motivy a detaily jednání dané společnosti. Důkazní břemeno vázlo na stěžovateli, jak již bylo výše opakovaně uvedeno. Námitky týkající se důkazního břemene tedy nejsou důvodné.

[20] 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.

[21] 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.*

[22] Z uvedeného 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 nynější věci 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. Žalovaný pak v odvolacím řízení neprováděl ani dokazování, s jehož výsledkem by měl stěžovatele povinnost seznámit. Jak již bylo výše uvedeno, stěžovatel k odvolání předložil pouze doklady týkající se civilního soudního řízení, které žalovaný označil za irelevantní, resp. za nesouvisející s danou věcí. Stejně tak žalovaný neprováděl důkaz např. stěžovatelem odkazovanými skutečnostmi majícími plynout z daňového řízení vedeného u jeho dodavatele, společnosti INTERAGENCIE, a.s. I tyto totiž žalovaný označil za irelevantní. Za novou skutečnost, kterou by bylo provedeno dokazování, přitom nelze jistě považovat samotná odvolání stěžovatele. 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. Jak již nadto uvedl městský soud, 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. Ze zákona pak dále neplyne ani to, že žalovaný by měl stěžovatele výzvou podle § 115 odst. 2 daňového řádu před vydáním rozhodnutí o odvolání upozornit na skutečnost, že dojde ke spojení řízení o stěžovatelově povinnosti na DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2014 a zdaňovací období měsíce prosince roku 2014. Jak bylo výše uvedeno, odvolací orgán má podle § 115 odst. 2 postupovat, pokud provádí dokazování, nebo mění právní závěry správce daně v neprospěch daňového subjektu, nikoliv v situacích, kdy chce vydat společné rozhodnutí týkající se více napadených rozhodnutí a více odvolání. Povinnost na tuto skutečnost daňový subjekt upozornit před vydáním rozhodnutí neplyne ani z jiných částí daňového řádu. Kasační soud přitom není na rozdíl od stěžovatele ani názoru, že by vydáním společného rozhodnutí o odvolání došlo k porušení zákonných norem či procesních práv stěžovatele. Jak již uvedl městský soud, spojení věcí ohledně několika různých zdaňovacích období bude efektivní v případech týkajících jednoho daňového subjektu ve skutkově i právně shodných věcech. I v této situaci však jednotlivé výroky rozhodnutí musejí splňovat požadavky zákona, při respektování požadavku srozumitelnosti, přehlednosti a určitosti celého rozhodnutí

pokračování

(rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, č. j. 6 A 38/2002 - 53). V nynější věci přitom bylo rozhodováno o právně a skutkově prakticky shodných věcech. Rozhodnutí žalovaného splňuje i uvedený požadavek srozumitelnosti, přehlednosti a určitosti. V jeho výroku jsou zcela jednoznačně identifikována obě napadená rozhodnutí (platební výměry) i odvolání stěžovatele (a jejich doplnění). Z odůvodnění rozhodnutí o odvolání je pak taktéž zcela zřejmé, jakého zdaňovacího období se rozhodnutí v té které části týká. Kasační soud tedy rozhodnutí o odvolání považuje ve shodě s městským soudem za přehledné, srozumitelné a zcela dostatečné. Žalovaný tudíž nepochybil, resp. neporušil zásadu dvojinstančnosti řízení, rozhodl-li o podaných odvoláních jedním rozhodnutím. Nutno naopak ve shodě s žalovaným a městským soudem akcentovat zásadu hospodárnosti a ekonomie řízení, jejíž dodržení žalovaný vydáním společného rozhodnutí sledoval. Tvrdí-li přitom stěžovatel, že odkaz městského soudu na danou zásadu je nepřezkoumatelnou „*abstraktní pravdou bez konkrétního obsahu*“, je nutno jej odkázat na to, že městský soud v dané souvislosti akcentoval i § 7 odst. 2 daňového řádu, ze kterého jasně plyne obsah dané zásady, tj. povinnost správce daně postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Je přitom zcela zřejmé, že vedení jednoho odvolacího řízení a vydání jednoho společného rozhodnutí zamezuje vzniku duplicitních nákladů jak na straně žalovaného, tak na straně stěžovatele.

[23] Pokud pak stěžovatel v kasační stížnosti dále poukazoval na to, že správce daně jej měl vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu a že mělo dojít ke stanovení daně na základě pomůcek, je nutno zdůraznit, že těmito tvrzeními se kasační soud nemohl zabývat. Stěžovatel je totiž neuplatnil v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl. Tvrzení týkající se pomůcek uplatnil až v replice podané po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby. Tvrzení o výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu pak stěžovatel v řízení před městským soudem neuplatnil vůbec. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu přitom ustanovení § 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 soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřijatelné. 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 Nejvyššího správního soudu 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 Nejvyššího správního soudu 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 skutkových a právních novot, vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011 - 89). Obdobné závěry pak platí i pro tvrzení stěžovatele, že městský soud pochybil, nezohlednil-li nález Ústavního soudu ze dne 28. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, a nerozdělil-li stěžovatelův nárok na odpočet na spornou a nespornou část. Uvedené tvrzení sice stěžovatel nemohl z důvodu data vydání daného nálezu Ústavního soudu uplatnit ve dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby, nic mu však nebránilo toto uplatnit v řízení před městským soudem později (rozsudek byl městským soudem vydán dne 30. 6. 2020). Stěžovatel tak však neučinil a uvedené tvrzení vznáší nyní poprvé až v kasační stížnosti. Z procesní opatrnosti nicméně kasační soud dodává, že stanovení daně pomůckami je náhradní formou stanovení daňové povinnosti, která nastupuje až v případě, kdy daň nelze stanovit dokazováním (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 - 35). Ze správního spisu pak dále neplyne, že by správce daně měl v době před zahájením předmětných postupů k odstranění pochybností takové indicie, které by zakládaly jeho povinnost vyzvat stěžovatele k podání dodatečných daňových přiznání, a ani to, že by v projednávané věci bylo namíste stěžovatelův nárok na odpočet daně dělit na spornou

a nespornou část. Pochybnosti se totiž týkaly od počátku řízení až do jeho skončení celého objemu uplatněných odpočtů (viz výše).

[24] Nejvyšší správní soud neshledal v rozsudku městského soudu a v rozhodnutích orgánů finanční správy ani žádnou jinou nezákonnost či vadu, pro kterou by bylo třeba přistoupit ke zrušení jejich rozhodnutí. S jejich nosnou argumentací se ztotožnil a v podrobnostech na ni odkazuje.

[25] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[26] Ve věci Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[27] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. února 2021

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu