

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **DOMINOTRANS OPAVA s. r. o.**, se sídlem Hlavní 88/129, Opava, zastoupený Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2017, č. j. 45186/17/5300-21444-711869, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 10. 2022, č. j. 22 Af 150/2017 - 92,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj dodatečnými platebními výměry ze dne 4. 2. 2016 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2011 a uložil zákonnou povinnost hradit penále. Odvolání žalovaný zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Předmětem sporu bylo, zda žalobce prokázal, že mu společnost DANDY STEELE s. r. o. v deklarované ceně a rozsahu zprostředkovala plnění - reklamní služby, za které žalobce uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou podanou dne 21. 12. 2017 u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 18. 9. 2018,

č. j. 22 Af 150/2017 - 37, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť vytýkané pochybení nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (rozsudek ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018 - 24). Krajský soud následně rozsudkem ze dne 12. 6. 2019, č. j. 22 Af 150/2017-56, rozhodnutí žalovaného opět zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Také tento rozsudek Nejvyšší správní soud zrušil, a to rozsudkem ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 230/2019-53, jelikož krajský soud vybočil z mezí žalobních bodů.

[3] Nyní napadeným rozsudkem pak krajský soud žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že žalobce neusnesl své důkazní břemeno k prokázání deklarovaného dodavatele. Dále soud uvedl, že na posuzovanou věc se neuplatní rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, a rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* (dále jen „judikatura ve věci *Kemwater*"), jelikož není sporný jen deklarovaný dodavatel, ale také žalobcem deklarovaný rozsah a cena plnění. Nadto žalobce v průběhu řízení neuvedl žádnou indicii, dle které by byl skutečným dodavatelem jiný subjekt než dodavatel deklarovaný.

II. Důvody kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel") podal proti v pořadí třetímu rozsudku krajského soudu kasační stížnost, a to z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.").

[5] Předně namítl, že se krajský soud nevypořádal s námitkami uvedenými v žalobě ze dne 16. 11. 2021 obsaženými v bodech 11 – 17. Ty se týkaly nedostatečně zjištěného skutkového stavu ohledně rozsahu a ceny plnění. Tímto soud zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti, jelikož se řádně nevypořádal se všemi žalobními body.

[6] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 230/2019-53, neboť kasační soud v bodě 21 uvedl, že na posuzovanou věc dopadá judikatura ve věci *Kemwater* a související judikatura, kterou krajský soud musí při novém projednání náležitě zohlednit. Krajský soud však dospěl k závěru, že se výše uvedená judikatura na posuzovanou věc neužije. Dle stěžovatele závěry této judikatury na jeho věc dopadají. Z jiných soudních řízení stěžovatel zjistil, že společnost DANDY STEEL figurovala jako deklarovaný dodavatel v minimálně dalších 4 případech. Součet těchto plnění tak podle stěžovatele prokazuje, že i kdyby byl dodavatelem jiný alternativní subjekt, bylo by postaveno najisto, že obratem musel být plátcem DPH *ex lege*. Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom plyne, že ačkoliv je důkazní břemeno ohledně splnění podmínky plátcovství dodavatele na daňovém subjektu, výjimkou je situace, kdy má informace nezbytné k ověření této skutečnosti k dispozici správce daně z úřední povinnosti. Podle stěžovatele by tak i v případě vyloučení společnosti DANDY STEEL měl faktický dodavatel plnění postavení plátce DPH.

[7] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že napadený rozsudek považuje za plně přezkoumatelný. Žalobní body, na které odkazuje stěžovatel v kasační stížnosti, nejsou

obsaženy v žalobě směřující proti napadenému rozhodnutí, ale pocházejí z žaloby proti jinému rozhodnutí žalovaného ve věci stěžovatele.

[8] Krajský soud se také řídil názorem kasačního soudu ohledně užití judikatury ve věci *Kemwater*; řádně posoudil možnost její aplikace na danou věc, přičemž došel ke správnému závěru, že se na věc neužije. Uvedl, že judikatura ve věci *Kemwater* automaticky nevede ke zrušení všech dřívějších rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Stěžovatel nikdy v průběhu daňového řízení netvrdil, že by plnění ve skutečnosti poskytl jiný plátce DPH než právě jím deklarovaný dodavatel. Na tomto svém tvrzení stěžovatel trval i v řízení před krajským soudem, a to i při ústním jednání. Ani z povahy plnění (zajištění reklamní prezentace) a ceny, pak žádným způsobem nevyplývá, že by plnění musela být poskytnuta nutně plátcem DPH. Taktéž z okolností nevyplývá, že by jednotlivá plnění musel nutně poskytnout pouze jeden dodavatel, tudíž není vyloučeno, že dodavatelů předmětných plnění bylo ve skutečnosti více. Z předmětu plnění ani jeho ceny nelze žádným způsobem dovodit, že by jiný blíže neidentifikovaný dodavatel musel mít v době uskutečnění plnění postavení plátce DPH. Správce daně není povinen prokazovat za stěžovatele, kdo byl či nebyl dodavatelem plnění, tj. jak se obchodní případy ve skutečnosti odehrály, tedy není povinen ani prokázat, že deklarovaný dodavatel plnění poskytnout nemohl. Nadto stěžovatel ani neprokázal, že plnění přijal v deklarovaném rozsahu a ceně.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o 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. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[10] Kasační stížnost **není** důvodná.

[11] V souzené věci jde o opakovanou kasační stížnost, soud se tedy nejprve zabýval otázkou její přípustnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. K přípustnosti opakované kasační stížnosti lze předně odkázat na usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, v němž se konstatuje: „*Opakovaná kasační stížnost, v níž stěžovatel vznesl pouze námitky, které mohl uplatnit již v předešlé kasační stížnosti, je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřípustná. Ze zákazu opakované kasační stížnosti platí výjimky pro případy, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Posouzení toho, které námitky mohl stěžovatel uplatnit již v předešlé kasační stížnosti, závisí na konkrétních okolnostech případu.*“ Platí však, že vysloveným závazným právním názorem v předchozím řízení je následně vázán krajský i Nejvyšší správní soud (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021 – 50, č. 4321/2022 Sb. NSS).

[12] V projednávané věci kasační soud zrušil předchozí rozsudky krajského soudu, neboť ten dospěl k chybnému závěru o potřebě odstranit rozpory, které se vyskytly ve výpovědi

svědka Blahuty (a tato vada měla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí), a v druhém případě vykročil při přezkumu z mezí žalobních bodů. V nyní projednávané kasační stížnosti je však meritem jiná, doposud výslovně neřešená otázka použití judikatury ve věci *Kemwater*; tuto námitku stěžovatel v předchozím řízení před kasačním soudem uplatnit nemohl, kasační stížnost je proto přípustná.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatel namítal, že se krajský soud nezabýval žalobní námitkou uvedenou v bodech 11-17 žaloby ze dne 16. 11. 2021, kterou namítal nedostatečné zjištění skutkového stavu ohledně ceny a rozsahu plnění.

[14] Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. „[s]*oud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí.*“

[15] Nejvyšší správní soud podotýká, že žaloba v nyní posuzované věci byla podána dne 21. 12. 2017 a není nikterak strukturována do bodů. Nadto ani neobsahuje námitky směřující proti nedostatečnému zjištění rozsahu a ceny plnění. Krajský soud se proto takovou námitkou nemohl zabývat, jelikož ji stěžovatel v řízení před krajským soudem řádně neuplatnil. Nad rámec věci kasační soud uvádí, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný, neboť splňuje požadavky judikatury kladené na odůvodnění soudního rozhodnutí (nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, či ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, případně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75).

[16] Dále stěžovatel namítal, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu.

[17] Podle § 110 odst. 4 s. ř. s. „[z]*ruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.*“

[18] S názorem stěžovatele však kasační soud nesouhlasí. Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud k tomu, aby náležitě zohlednil při posuzování věci novou judikaturu ve věci *Kemwater*. Tomu krajský soud dostál, když v bodech 37 a 38 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že tato judikatura na přezkoumávanou věc nedopadá. Právní názor vyjádřený v rozsudku č. j. 1 Afs 230/2019-53 nezavazoval krajský soud, aby danou judikaturu aplikoval, tedy aby zrušil rozhodnutí žalovaného, ale pouze aby náležitě uvážil případný dopad této judikatury na danou věc; krajský soud se tedy závazným názorem kasačního soudu řídil.

[19] Jak správně uvedl krajský soud, nová judikatura ve věci *Kemwater* nevede automaticky ke zrušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. Žádná taková indicie

se však v nyní posuzované věci nevyskytuje. Stěžovatel pak v průběhu řízení jiného dodavatele neoznačil, ačkoliv k tomu měl prostor také po vydání rozsudků ve věci *Kemwater* v řízení před krajským soudem.

[20] Námitku, týkající se skutečnosti, že dodavatel reklamy musel být plátcem DPH, jelikož součet plnění v dalších 4 případech evidovaných Nejvyšším správním soudem staví najisto, že i kdyby byl dodavatelem jiný alternativní subjekt, musel by být plátcem DPH, uplatnil stěžovatel velmi obecně v řízení před krajským soudem. Svou argumentaci sice rozvedl v kasační stížnosti, nicméně kasační soud se ztotožňuje s názorem vyjádřeným v napadeném rozsudku. V nyní posuzované věci totiž není sporný jen deklarovaný dodavatel stěžovatele, ale rovněž deklarovaný rozsah přijatého plnění a jeho cena, což jsou další hmotněprávní podmínky nároku na odpočet. Krajský soud proto správně uvedl, že i kdyby tedy bylo zjištěno, že faktický dodavatel žalobce nutně měl postavení plátce DPH, na odepření uplatněného nároku na odpočet by to nemělo vliv.

[21] Nejvyšší správní soud se tedy argumentací stěžovatele dále nezabýval, neboť ani zodpovězení této otázky nemohlo mít případně vliv na nárok na odpočet DPH, jelikož stěžovatel nesplnil ani další hmotněprávní podmínky k jeho přiznání. Jak soud uvedl již výše, tyto skutečnosti ani nesporoval.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[23] O náhradě nákladů řízení rozhodl v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 5. dubna 2023

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu