



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **J. R.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2017, č. j. 29996/17/5300-21443-702551, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2022, č. j. 29 Af 73/2017 - 122,

t a k t o :

- 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 a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 20. 10. 2016 dodatečné platební výměry č. j. 1816508/16/3301-52521-711723, č. j. 1816550/16/3301-52521-711723 a č. j. 1816603/16/3301-52521-711723, kterými doměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 ve výši 91 287 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 18 257 Kč; za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 ve výši 159 068 Kč a penále z doměřené daně ve výši 31 813 Kč a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 ve výši 144 897 Kč a penále z doměřené daně ve výši 28 979 Kč.

[2] Správce daně tak žalobci neuznal odpočet na dani z přidané hodnoty na vstupu, uplatněný v uvedených zdaňovacích obdobích, neboť měl pochybnosti o dodávkách zboží (mobilních telefonů, náhradních dílů k mobilním telefonům a příslušenství) a služeb

(správa webových stránek) uvedených v souhrnných hlášeních. Žalobce dle správce daně nedoložil, že zboží a služby pochází od deklarovaného dodavatele – plátce DPH (v případě zboží a služeb dodaných společností FOR FISHING s. r. o.), a dále neprokázal, že obdržené zboží a služby použil pro účely uskutečňování své ekonomické činnosti (v případě zboží dodaného žalobci společností Macek & Petřík - mobil s. r. o., a služeb dodaných společností Secure-Logistik s. r. o.). Zároveň správce daně neuznal žalobci nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty z důvodu prodeje zboží do jiného členského státu Evropské unie (společnostem ELCOM TRADING s. r. o. a BEST PRODUCT s. r. o.), neboť pojal podezření, že zboží prodané žalobcem nebylo do jiného členského státu Evropské unie dodáno.

[3] Žalobce podal proti uvedeným platebním výměrům odvolání, která žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl, neboť se ztotožnil se závěry správce daně. Neshledal tak důvodnými odvolací námitky směřující proti závěru správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno (nerozptýlil pochybnosti týkající se uvedených dodávek zboží a služeb) a neprokázal svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11. 5. 2021, č. j. 1 Afs 337/2019 - 42 (dále jen „první rozsudek NSS“), zrušil rozsudek krajského soudu. Ten totiž přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele mimo rámec vznesených žalobních bodů, tedy v rozporu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[6] V novém řízení krajský soud opět zrušil rozhodnutí stěžovatele a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V rozsudku zejména zdůraznil, že na rozdíl od stěžovatele shledal výpověď svědka R. H. věrohodnou. Mezi jinými poukázal na skutečnost, že svědek R. H. vypovídal i ve vztahu k uskutečněným obchodům s jinými dodavateli žalobce, kteří byli pro správce daně kontaktní, přičemž u těchto obchodů vždy došlo ke shodě tvrzení svědka s deklarovaným dodavatelem žalobce. Zejména však uvedl, že důvody, pro které žalovaný neosvědčil výpověď R. H. jako důkaz k prokázání uskutečnění plnění od deklarovaného dodavatele, krajský soud nepovažuje za dostatečně přesvědčivé.

[7] Také tento rozsudek zrušil ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 6. 2022, č. j. 1 Afs 16/2022 - 51 („druhý rozsudek NSS“). Zdůraznil, že závěry krajského soudu ve vztahu k věrohodnosti celé svědecké výpovědi R. H. vycházely z nepotvrzených domněnek a nenacházely dostatečnou oporu ve spisech. Ve vztahu k možnému (ne)unesení důkazního břemene v řízení jedním z účastníků řízení je navíc zapotřebí posoudit i všechny relevantní okolnosti věci. Svědecká výpověď R. H. se potom týká zejména skutečností prokazující případné uskutečnění dotčených obchodů, nikoliv však nároku žalobce na odpočet a osvobození od DPH.

[8] O věci rozhodl již potřetí krajský soud nyní napadeným rozsudkem. Shledal, že svědecká výpověď R. H. podává poměrně ucelený obraz o způsobu, jakým mělo probíhat dodání zdanitelných plnění ze strany deklarovaných dodavatelů žalobce a lze z ní usoudit na zvláštnosti nyní posuzovaného případu. Nicméně dospěl k závěru, že toto

pokračování

pouhé tvrzení nedostačovalo k prokázání toho, že žalobce použil zboží a služby ke své ekonomické činnosti. Ve shodě s žalovaným uzavřel, že žalobce nepředložil žádné důkazy ke svým obchodním případům, jež by prokázaly nárok na odpočet daně; to obzvláště za situace, kdy výpověď svědka nevyvracela pochybnosti správce daně o nároku na odpočet a osvobození od DPH (tedy zda společnost FOR FISHING byla plátcem DPH, zda žalobce užil dodávky od společností Secure-Logistik a Macek & Petřík – mobil k ekonomické činnosti, a zda plnění pro ELCOM TRADING a BEST PRODUCT bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu).

[9] Krajský soud také neshledal, že by na nyní posuzovanou věc dopadalo rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* a následný rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, č. 4336/2022 Sb. NSS (dále jen „judikatura ve věci Kemwater“). Žalobce měl dostatek prostoru k reakci na uvedenou judikaturu. Ten však setrval na své žalobní argumentaci, které krajský soud nepřisvědčil. Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce, že došlo k prekluzi práva vyměřit daň, a to primárně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím za III. a IV. čtvrtletí 2011. Shledal, že prekluzivní lhůta neuběhla, jelikož i nadále existuje pravomocné rozhodnutí žalovaného vydané již dne 4. 7. 2017; lhůta pro vyměření daně uplynula až 31. 12. 2018.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., ve které navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatel spatřuje v postupu krajského soudu zásah do rovnosti stran. Klade na něj totiž nerovné požadavky stran unesení důkazního břemene. Po stěžovateli soud vyžaduje prokázání jeho tvrzení, zatímco na žalovaného klade nižší nároky, neboť mu stačí jeho ničím nepodložená tvrzení. V tom spatřuje nepřekoumatelnost napadeného rozsudku, neboť pro závěr o neunesení důkazního břemene neměl soud dostatečné podklady.

[12] Dále stěžovatel namítl, že v posuzované věci došlo k uplynutí objektivní desetileté prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Nebylo tak možné použít § 124a téhož zákona; v době vydání napadeného rozsudku, tedy dne 18. 10. 2022, již objektivní lhůta pro vyměření daně uplynula. V poslední den prekluzivní lhůty tak pravomocná rozhodnutí o stanovení daně neexistovala. Byla zrušena předchozími rozsudky krajského soudu. Rozhodnutí o odvolání „obživlo“ podle § 124a daňového řádu až po uplynutí lhůty. Žalovaný pak nerespektoval závazný právní názor krajského soudu uvedený v pořadí druhém rozsudku krajského soudu a neprovedl doplnění dokazování, nýbrž zrušil dodatečné platební výměry a řízení zastavil.

[13] Na závěr stěžovatel nesouhlasil s aplikací závěrů judikatury ve věci *Kemwater* krajským soudem. Důkazní břemeno ve věci vyvrácení deklarovaného dodavatele v postavení plátce DPH dle něj tíží výlučně daňové orgány. Stěžovatel neměl možnost nachystat si právní argumentaci ve vztahu k aplikaci závěru rozsudku *Kemwater* a reagovat tak na dotazy soudu při jednání.

[14] Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

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

[17] 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. nepřijatelná. 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).

[18] V projednávané věci byly předchozí rozsudky krajského soudu zrušeny pro porušení dispoziční zásady, tedy provedení přezkumu napadeného rozhodnutí stěžovatele mimo rámec vznesených žalobních bodů v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. a z důvodu hodnocení důležitosti svědecké výpovědi R. H.. V nyní projednávané kasační stížnosti je však meritem otázka přenosu důkazního břemene, prekluze vyměřené daně a použitelnost judikatury ve věci Kemwater; kasační stížnost je proto v celém rozsahu přípustná.

[19] Stěžovatel v kasační stížnosti velmi obecně zpochybňuje požadavky na přechod důkazního břemene. Nejvyšší správní soud neshledal účelným na tomto místě již poněkolidkráté opakovat teorii přenosu důkazního břemene, jelikož tak učinil jak krajský soud, tak kasační soud v předchozím rozsudku. Proto pouze ve stručnosti uvádí, že správci daně stačí, pokud dostatečně věrohodně zpochybní tvrzení daňového subjektu. Je pak opět na něm, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak o něm bylo účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 1 Afs 49/2021 - 42 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[20] Správci daně a žalovanému tak stačilo, aby dostatečně zpochybnil tvrzení stěžovatele a uvedl důvody, pro které považuje tvrzení daňového subjektu za nepravděpodobné či nevěrohodné. V této fázi dokazování nemusí žalovaný své

pokračování

pochybnosti prokazovat a dokazovat jak reálně měly probíhat transakce stěžovatele. Tato povinnost dosud náleží daňovému subjektu; ten prokazuje pravdivost svých tvrzení.

[21] V souzené věci správce daně konstatoval, že deklarovaní dodavatelé byli pro správce daně zcela nekontaktní, či jim byla zrušena registrace k DPH, proto nabytí pochybnosti o oprávněnosti odpočtů a osvobození daně z přidané hodnoty.

[22] Krajský soud pak v souladu se závazným názorem vysloveným v druhém rozsudku NSS, posoudil otázku přenesení důkazního břemene s ohledem na všechny vznesené pochybnosti správce daně, nikoliv pouze s ohledem na výpověď R. H.. Stěžovatel pak nedoložil žádné dokumenty ani jiná tvrzení či důkazní prostředky, kterými by vyvrátil pochybnosti žalovaného. Samotná výpověď svědka, „že tomu tak bylo“ k unesení důkazního břemene nedostačuje, pokud v řízení vyvstaly další pro věc podstatné pochybnosti.

[23] Jak uvedl kasační soud již v předchozím řízení, důkazní břemeno lze unést prokázáním vlastního tvrzení, nikoliv toliko pouhým tvrzením. Skutečnost, že daňový subjekt obecně uvádí, že něco nějak „proběhlo“, aniž by doložil jakýkoliv důkaz pro své tvrzení či navrhl provedení důkazního prostředku, a tato tvrzení v další fázi řízení mění, bez toho aby podpořil nová tvrzení návrhy důkazů, může i umocnit pochybnosti vznesené správcem daně. Tuto námitku tedy Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnou. Krajský soud se řídil ustálenou judikaturou správních soudů týkající se unesení důkazního břemene. Při posouzení této otázky vycházel rovněž ze závazného právního názoru vysloveného v předchozím druhém rozsudku NSS.

[24] Stěžovatel dále namítal, že již došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, jelikož krajský soud opětovně zrušil pravomocné napadené rozhodnutí žalovaného, který následně řízení zastavil.

[25] Podle § 124a daňového řádu „[d]ojde-li v řízení o kasační stížnosti ve správním soudnictví ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu, stává se toto rozhodnutí neúčinným dnem nabytí právní moci nového rozhodnutí krajského soudu, kterým je žaloba zamítnuta nebo ve kterém dojde ke změně právního názoru oproti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu.“

[26] Citované ustanovení reaguje na situaci, kdy po zrušení rozhodnutí správce daně na základě podané žaloby ve správním soudnictví vydá správce daně nové rozhodnutí. Pokud je však ke kasační stížnosti žalovaného následně rozsudek krajského soudu zrušen, původní rozhodnutí by „obživlo“ a existovala by vedle sebe dvě rozhodnutí ve stejné věci. Právě proto dojde na základě citovaného ustanovení k „nastolení stavu“ neúčinnosti nového rozhodnutí *ex lege*. Eliminuje se tak v praxi sporná otázka, jakou validitu nové rozhodnutí má a jakým způsobem je nutné jej „zlikvidovat“. K neúčinnosti (*ex lege*) rozhodnutí vydaného správcem daně tak dojde pouze v případech, kdy krajský soud v novém rozsudku žalobu zamítne, popř. rozsudkem zrušujícím správní rozhodnutí zaváže správce daně právním názorem odchylným od předchozího právního názoru (viz rozsudek ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017 -66).

[27] Pro uplynutí prekluzivní desetileté lhůty je pak zcela nerozhodné, kdy došlo k „obživnutí“ rozhodnutí, jelikož jím daň byla již jednou stanovena (vyměřena). Toto rozhodnutí nabylo právní moci a stále existuje. Nedochozí tu tak k narušení prekluzivní lhůty; pouze k „obživnutí“ rozhodnutí, kterým daň byla dříve správně stanovena. Nelze tak přisvědčit názoru stěžovatele, že „obživnutí“ rozhodnutí až po uplynutí objektivní desetileté lhůty pro stanovení daně vedlo k nemožnosti vymáhání daně.

[28] Pro přehlednost na tomto místě stručně shrne Nejvyšší správní soud dosavadní průběh řízení. Správce daně doměřil stěžovateli daň platebními výměry dne 20. 10. 2016. Žalovaný pak odvolání proti těmto výměrům zamítl napadeným rozhodnutím ze dne 4. 7. 2017. Krajský soud rozsudkem ze dne 22. 8. 2019, č. j. 29 Af 73/2017 - 39, zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Tento rozsudek zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11. 5. 2021, č. j. 1 Afs 337/2019 - 42. Krajský soud poté opětovně zrušil rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 11. 1. 2022, č. j. 29 Af 73/2017 - 82, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný po vydání v pořadí druhého rozsudku krajského soudu vydal rozhodnutí ze dne 18. 2. 2022, č. j. 6060/22/5300-21443-702551, a ze dne 24. 2. 2022, č. j. 6894/22/5300-21443- 702551, kterými zrušil rozhodnutí správce daně a řízení zastavil. Kasační soud však opět rozsudek krajského soudu zrušil, a to rozsudkem ze dne 9. 6. 2022, č. j. 1 Afs 16/2022 - 51. Krajský soud pak již v pořadí třetím rozsudkem žalobu zamítl.

[29] Jak plyne z výše uvedeného, v nyní souzeném případně došlo k naplnění podmínek použití § 124a daňového řádu. Krajský soud v novém rozhodnutí žalobu zamítl, rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2022, č. j. 6060/22/5300-21443-702551, a ze dne 24. 2. 2022, č. j. 6894/22/5300-21443- 702551, se tak stala neúčinnými ke dni právní moci nyní napadeného rozsudku. O této skutečnosti také žalovaný stěžovatele informoval sdělením založeným ve správním spisu. *Ex lege* tak došlo k „obživnutí“ napadeného rozhodnutí ze dne 4. 7. 2017, které bylo vydáno v prekluzivní lhůtě, která plynula a na které je třeba hledět, jako by existovalo po celou dobu. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům, kterými byla stěžovateli doměřena daň v souladu se zákonem.

[30] Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem uzavírá, že nedošlo k prekluzi práva vyměřit daň.

[31] Námitku, že se žalovaný neřídil při vydání rozhodnutí ze dne 18. 2. 2022, č. j. 6060/22/5300-21443-702551, a ze dne 24. 2. 2022, č. j. 6894/22/5300-21443- 702551, závazným právním názorem krajského soudu uvedeným v předchozích zrušujících rozsudcích neuvedl stěžovatel v řízení před krajským soudem. Taková námitka je pak dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná a kasační soud se s ní nemůže zabývat. Pouze na okraj pak uvádí, že svou argumentací stěžovatel míří proti rozhodnutím, která nejsou předmětem přezkumu v nyní souzené věci.

[32] V poslední kasační námitce stěžovatel činil sporným použití judikatury ve věci Kemwater a uvedl, že se nemohl dostatečně vyjádřit k této nové judikatuře.

[33] Jak správně uvedl krajský soud, nová judikatura ve věci Kemwater nevede automaticky ke zrušení všech dřívějších soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci (viz rozsudek ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2022 - 70).

pokračování

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. Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem stěžovatele; ten měl dostatek prostoru k tomu, aby se k nové judikatuře vyjádřil. Na možnost použití jejích závěrů byl upozorněn v druhém rozsudku NSS. Ostatně žalovaný na tyto závěry reagoval a krajský soud jeho vyjádření stěžovateli přeposlal na vědomí. Stěžovatel však tuto informaci ponechal bez povšimnutí, ačkoliv měl dostatek času k reakci. Tato kasační námitka je proto nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] 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.

[35] 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.

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

V Brně dne 18. dubna 2023

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu