



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **KADAMO a.s.**, se sídlem Místecká 1138/101, Ostrava, zastoupená Mgr. Ing. Danielem Keprtou, advokátem se sídlem Dlouhá 53/6, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 4. 2022, č. j. 25 Af 61/2018 – 170,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 4. 2022, č. j. 25 Af 61/2018 – 170, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 8. 2018, č. j. 38708/18/5300-22444-711887, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí – dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „*správce daně*“) na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období let 2012 – 2013 (24 dodatečných platebních výměrů) a za zdaňovací období roku 2014 (čtyři dodatečné platební výměry). Správce daně neuznal uplatněné odpočty daně za reklamní služby poskytnuté žalobkyni dvěma dodavateli, společnostmi PROPAG-STORM a.s., nyní pod firmou PROPAG-STORM a.s. "v likvidaci" (dále jen „*společnost Propag*“), a společností OR - RAMS s.r.o., která zanikla ke dni 9. 12. 2016 (dále jen „*společnost OR*“).

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „*krajský soud*“), který ji nejprve rozsudkem ze dne 14. 8. 2019, č. j. 25 Af 61/2018 – 102 (dále jen „*první rozsudek KS*“), vyhověl, rozhodnutí žalovaného tedy zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud tehdy uvedl tři zrušovací důvody: (a) nedostatečnou identifikaci chybějící daně; (b) nedostatečné zjištění skutkového stavu - nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí Hany Kačenové (tehdejší předsedkyně dozorčí rady společnosti Propag) a Lenky Oborné (tehdejší statutární orgán – jediná členka představenstva společnosti Propag); obě jmenované dále společně jen „*svědkyně*“, a (c) nesplnění podmínky neuznání odpočtu u plnění přijatých od společnosti OR.

[3] Nejvyšší správní soud poté ke kasační stížnosti žalovaného první rozsudek KS zrušil svým rozsudkem ze dne 15. 10. 2021, č. j. 3 Afs 328/2019 - 70 (dále jen „*první rozsudek NSS*“). V tomto rozsudku kasační soud vyjádřil závazný právní názor, podle něhož krajský soud při posouzení žaloby bude vycházet z toho, že (a) žalovaný chybějící daň určil dostatečně; (b) výslech výše uvedených svědkyň je hodnověrným a relevantním důkazem osvědčujícím existenci řetězce společností, v jehož rámci probíhal podvod na DPH a (c) ve vztahu k plněním od společnosti OR měl správce daně důvodné pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, takže důkazní břemeno po právu přešlo na žalobkyni.

II. Druhý rozsudek krajského soudu

[4] V pokračujícím řízení žalobkyně předložila dne 22. 2. 2022 obsáhlé vyjádření (16 stran textu), v němž navrhla provést (mimo jiné) výslech svědka Jana Nitsche, bývalého jednatele společnosti OR, k doplnění důkazů o přijetí plnění od společnosti OR. Dále v něm polemizovala se závěry prvního rozsudku NSS. Krajský soud poté na jednání dne 5. 4. 2022 provedl výslech tohoto svědka a rozsudkem ze dne 13. 4. 2022, č. j. 25 Af 61/2018 – 170 (napadeným nyní projednávanou kasační stížností – dále jen „*napadený rozsudek*“), rozhodnutí žalovaného opět zrušil.

[5] Krajský soud nejprve konstatoval, že daňové orgány neprovedly výslech svědka Jana Nitsche, aniž by k tomu měly důvod aprobevovaný judikaturou. Proto bylo nutné, aby krajský soud provedl výslech tohoto svědka v řízení o žalobě podle § 77 odst. 2 soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“). Svědek však tvrzení žalobkyně o tom, že dodavatelem posuzovaného reklamního plnění byla společnost OR, neprokázal, protože jeho výpověď byla nevěrohodná. Svědek výslovně uvedl, že žalobkyně a společnost PAPILIO, spol. s r.o. (dále jen „*společnost Papilio*“), dodavatel OR, se neznaly; výslovně uvedl, že je „*držel od sebe*“. V tomto však jeho výpověď odporuje výpovědi svědka Ludka Číhala, jednatele společnosti Papilio, který naopak potvrdil, že spolupracoval přímo s žalobkyní.

[6] Dále krajský soud uvedl, že žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel z toho, že faktickým dodavatelem sporného plnění byla právě společnost Papilio, a „*ověřil z obchodního rejstříku*“, že tato společnost byla plátcem DPH. Následně krajský soud odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „*SDEU*“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* (dále jen „*rozsudek SDEU ve věci Kemwater*“), a na něj navazující rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208, č. 4336/2022 Sb. NSS (dále jen „*rozsudek NSS ve věci*“).

pokračování

Kemwater“). Z druhého uvedeného rozsudku citoval pasáž, podle níž „[s]oudní dvůr EU 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.“

[7] Podle krajského soudu žalobkyně a žalovaný nemohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního (deklarovaného) dodavatele, může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl (faktický) dodavatel postavení plátce DPH. Žalobkyně nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si žalovaný nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má k dispozici. Pro odepření nároku žalobkyně na odpočet DPH tak nepostačí, pokud plnění nebylo poskytnuto dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Dospěje-li žalovaný k závěru, že sporná plnění byla (fakticky) poskytnuta osobou odlišnou od deklarovaného dodavatele (tj. společností Papilio), v závislosti na tvrzeních a důkazních návrzích žalobkyně, k nimž jí dá prostor, popřípadě v závislosti na informacích, které má k dispozici, vyhodnotí důkazy a posoudí, zda faktický dodavatel (byť by nebyl jednoznačně identifikován) měl nutně postavení plátce DPH. Teprve poté může rozhodnout o nároku žalobkyně na odpočet DPH.

III. Kasační stížnost, vyjádření žalobkyně a replika stěžovatele

[8] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, jejíž důvody podrazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[9] Namítá, že krajský soud nesprávně aplikoval závěry rozsudku NSS ve věci *Kemwater*, neboť je převzal bez dalšího, aniž by zkoumal, zda správce daně disponoval informacemi o osobě odlišné od deklarovaného dodavatele, natož zda tato osoba byla plátcem DPH. Stěžovatel též krajskému soudu vytýká, že ani nevzal v potaz, že daňové orgány žalobkyni umožnily prokázání jiného dodavatele, nicméně žalobkyně setrvala na svém tvrzení, že plnění byla poskytnuta právě společností OR, tedy deklarovaným dodavatelem.

[10] Stěžovatel zdůrazňuje, že vyjádřil kvalifikované pochybnosti o tom, že plnění uskutečnila společnost OR, a důkazní břemeno tak přešlo na žalobkyni. Dále odkazuje na výslech jednatele společnosti Papilio Luďka Číhala, provedený v daňovém řízení, jenž tvrdil, že společnost Papilio poskytla předmětné plnění (reklamní služby) společnosti OR, nikoli přímo žalobkyni (jak dovodil krajský soud).

[11] Provedení výslechu Jana Nitscheho v řízení před krajským soudem stěžovatel označuje za vadu řízení. Uvádí, že žalobkyně měla v daňovém řízení možnost prokázat své tvrzení o přijetí plnění od společnosti OR, uváděla, že je s tímto svědkem v kontaktu a je schopna jeho přítomnost zajistit, avšak nesdělila správci daně kontaktní adresu tohoto

svědka. Proto daňové orgány tento důkaz nemohly provést. Krajský soud neměl tento důkaz provádět sám, a pokud tak učinil, došlo k nepřipustnému přenesení dokazování do řízení před soudem ve smyslu § 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s. ř. s. Navíc z provedeného výslechu neplyne, že by předmětné plnění dodala žalobkyni společnost Papilio.

[12] Stěžovatel je proto přesvědčen, že jeho závěr, že žalobkyni nelze nárokový odpočet z důvodu neprokázání hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH přiznat, ob stojí i po rozsudcích SDEU a NSS ve věci *Kemwater*. Pokud krajský soud aplikoval rozsudek NSS ve věci *Kemwater*, aniž by zároveň vzal v potaz i konkrétní okolnosti v této věci, tj. skutková zjištění a důkazní prostředky obsažené v daňovém spise, představuje to závažné pochybení krajského soudu mající za následek nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Na podporu této argumentace stěžovatel odkazuje na konkrétní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, vydaná po rozsudcích NSS a SDEU ve věci *Kemwater*. Stěžovatel uzavírá, že s ohledem na rozsudek NSS ve věci *Kemwater* je namíste vrátit věc do daňového řízení zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. V projednávané věci taková indicie nebyla v daňovém řízení zjištěna, ze spisového materiálu nevyplývala, nadto na ni ani žalobkyně nepoukázala.

[13] Nakonec stěžovatel spatřuje nezákonnost napadeného rozsudku též v tom, že krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele jako celek, tedy ve vztahu ke všem dodatečným platebním výměřům, nikoli jen ve vztahu k těm, jichž se týká zrušující důvod napadeného rozsudku a které se dotýkají plnění od společnosti OR. Jestliže krajský soud dospěl k závěru, že nárok na odpočet DPH z plnění od dodavatele OR měl být znovu prověřen, měl zrušit rozhodnutí o odvolání pouze v části, v níž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměřům na DPH za zdaňovací období duben až listopad roku 2012, duben až červen roku 2013, září roku 2013 a duben roku 2014, neboť jen tato období dopadala na vztah s dodavatelem OR. Na podporu uvedeného stěžovatel cituje z judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž lze oddělit jednotlivá rozhodnutí správce daně, jichž se rozhodnutí o odvolání týká.

[14] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že plnění (reklama) byla dodána v linii společnost Papilio – společnost OR – žalobkyně. Pokud snad nebyla dodavatelem společnost OR, musela jím být společnost Papilio, neboť nikdo další v předmětném vztahu nefiguruje. To odpovídá i tvrzení stěžovatele v řízení před krajským soudem, neboť ten uváděl, že reklamu fakticky dodala společnost Papilio. Žalobkyně má též za neopodstatněnou námitku stěžovatele k oddělitelnosti výroku rozhodnutí. Zdůrazňuje, že rozhodnutí stěžovatele obsahuje jeden výrok, z něhož není patrné, jakých prvostupňových rozhodnutí se týká. Žalobkyně dále polemizuje se závěry napadeného rozsudku ohledně hodnocení výpovědi svědka Jana Nitsche.

[15] Stěžovatel v replice k vyjádření žalobkyně uvádí, že žalobkyně po celou dobu daňového řízení i v řízení před krajským soudem setrvala tvrdila, že dodavatelem sporného plnění byla společnost OR, avšak jí předložené důkazy toto tvrzení neprokázaly. Nové tvrzení žalobkyně, že skutečným dodavatelem byla společnost Papilio, nemůže obstát. Dále stěžovatel trvá na tom, že krajský soud měl zrušit rozhodnutí stěžovatele pouze ve vztahu k relevantním dodatečným platebním výměřům, týkajícím se sporného plnění; stěžovatel

pokračování

tyto platební výměry ve svém rozhodnutí identifikoval. Pokud zrušil rozhodnutí stěžovatele jako celek, čili i ve vztahu k platebním výměrům týkajícím se plnění od společnosti Propag, fakticky tak aproboval nezákonný nárok žalobkyně na odpočet daně z podvodného jednání ve věci tohoto plnění.

[16] Stěžovatel dále v replice uvádí, že krajský soud podle něj provedl nelogický a překvapivý obrat, pokud nejprve cílil dokazování k osobě deklarovaného dodavatele (společnosti OR), avšak poté se dovolal rozsudků NSS a SDEU ve věci *Kemwater*, odkázal na indicie dle správního spisu a dovedl jinou osobu faktického dodavatele.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je zastoupen osobou s příslušným vysokoškolským vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[18] Kasační stížnost je důvodná.

IVa. K tvrzené vadě řízení – provedení výsledku svědka

[19] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky vady řízení před krajským soudem, která mohla mít za následek nezákonnost napadeného rozsudku. Takovou vadou je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námitky stěžovatele. Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že krajský soud nepřipustně překročil meze přezkumné činnosti soudu, jestliže provedl důkaz výsledkem svědka Jana Nitsche, bývalého jednatele společnosti OR, k doplnění důkazů o přijetí plnění od společnosti OR.

[20] Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu zjistil, že žalobkyně ve vyjádření ze dne 22. 2. 2022, které předložila v pokračujícím řízení před krajským soudem po vydání prvního rozsudku NSS, navrhla výslech výše uvedeného svědka [bod II., písm. a) na str. 2 tohoto vyjádření]. V této části svého vyjádření však žalobkyně nespécifikovala, jaké její žalobní tvrzení by měl tento důkaz osvědčit. Pouze v závěrečné části (bod VII., str. 15 a 16 jejího vyjádření) nejednoznačně uvádí, že nedostavení se svědka Jana Nitsche k výslechu před správcem daně nelze přičítat k tíži žalobkyně a že správce daně „*důkazně nepodložil*“ své tvrzení o neprokázání přijetí plnění od společnosti OR. Dále v této části polemizuje se závěry prvního rozsudku NSS, jehož úvahy hodnotí jako nesprávné a nepřezkoumatelné.

[21] Nejvyšší správní soud též ověřil, že v žalobě žalobkyně výslech svědka Jana Nitsche nenavrhovala, ani netvrdila, že by neprovedením tohoto důkazu daňové orgány zatížily řízení vadou. Její žalobní námitky naopak směřovaly k tomu, že správce daně neprovedl k důkazu výslechy organizátorů sportovních akcí (str. 15 a 16 žaloby) a jí předložené výpisy z účtů prokazující úhrady společnosti OR (str. 43 žaloby).

[22] Žalobkyně v pokračujícím řízení před krajským soudem reagovala na závazný právní názor kasačního soudu dle prvního rozsudku NSS, v němž soud konstatoval, že *„ve vztahu k plněním od společnosti OR měl správce daně důvodné pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, takže důkazní břemeno po právu přešlo na žalobkyni.“* Krajský soud vyložil příslušné pasáže vyjádření žalobkyně ze dne 22. 2. 2022 tak, že žalobkyně namítala, že *„přijetí reklamního plnění od OR nemohla prokázat z důvodu nedůvodného nevyslechnutí svědka Nitsche, jednatele OR“* (odstavec 37 napadeného rozsudku). Takové tvrzení však žaloba neobsahuje (jak vysvětleno v předchozím odstavci); toto tvrzení je (spíše implicitně) obsaženo až ve vyjádření žalobkyně ze dne 22. 2. 2022. Žalobkyně tedy v „druhém kole“ řízení před krajským soudem nepřipustně rozšířila svá žalobní tvrzení (a předložila s tím související důkazní návrhy) v rozporu s § 71 odst. 2 s. ř. s., podle něhož lze žalobu rozšířit o další žalobní body pouze ve lhůtě pro podání žaloby, která nesporně v době podání nového vyjádření žalobkyně již uplynula.

[23] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že si je vědom, že zákon neomezuje žalobkyni v předkládání důkazních návrhů v průběhu řízení před krajským soudem. Je však třeba, aby byl důkazní návrh předložen ve vztahu k určité, **včas uplatněné** žalobní námitce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2007, č. j. 4 Azs 176/2006 - 84; všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz). V nynější věci tomu tak ovšem nebylo (viz výše).

[24] Pokud tedy krajský soud stěžovatelčinu důkaznímu návrhu, jenž se vztahoval k námitce uplatněné až ve vyjádření ze dne 22. 2. 2022 (tedy uplatněné opožděně), vyhověl a důkaz provedl, překročil tím svůj rámec přezkumné činnosti a zatížil řízení vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud však dále zkoumal, zda tato vada mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[25] Krajský soud hodnotil provedený důkaz tak, že ten výše uvedené nové (a nepřipustné) žalobní tvrzení neprokázal. Pokud by se krajský soud omezil jen na tento závěr, výsledek dokazování by neměl vliv na výrok napadeného rozsudku; neboť krajský soud v tomto dílčím ohledu žalobkyni nepřisvědčil. Krajský soud však současně z takto provedeného důkazu vycházel ve svém závěru, že společnost Papilio byla faktickým dodavatelem sporného plnění; právě tento závěr pak byl (ve spojení s judikaturou ve věci *Kemwater*) nosným důvodem pro zrušující výrok napadeného rozsudku (viz k tomu v podrobnostech část IVb. níže). Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že uvedená vada měla vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

IVb. K tvrzené vadě řízení – nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[26] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Stěžovatel v této souvislosti tvrdí, že krajský soud dospěl ke skutkovému závěru,

pokračování

že faktickým dodavatelem sporného plnění byla společnost Papilio, aniž by k tomu měl podklad ve správním spisu a provedeném dokazování. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52).

[27] Krajský soud svůj skutkový závěr o faktickém dodavateli žalobkyně (společnosti Papilio) a o tom, že tato společnost byla plátcem DPH, opřel o následující skutečnosti: (a) výslech svědka Jana Nitsche před krajským soudem (odstavec 41 napadeného rozsudku); (b) k tomuto závěru dle krajského soudu též „směřoval“ stěžovatel již ve svém rozhodnutí v odstavcích 240 a 241 odůvodnění tohoto rozhodnutí (odstavec 41 napadeného rozsudku); a (c) společnost Papilio byla plátcem DPH dle výpisu z obchodního rejstříku (odstavec 42 napadeného rozsudku).

[28] Co se týče skutečnosti sub (a), výslech svědka Jana Nitsche neměl být proveden (z důvodů vysvětlených v části IVa. výše). Co se týče skutečnosti sub (b), odstavce 240 a 241 rozhodnutí stěžovatele pouze poukazují na neobvyklé okolnosti spolupráce žalobkyně se společností OR jako deklarovaným dodavatelem. Stěžovatel v této části odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně v minulosti přímo se společností Papilio spolupracovala a přímo od ní odebírala reklamní služby. Její jednání, kdy tyto služby pořizovala prostřednictvím společnosti OR, tedy nemělo ekonomické opodstatnění. V odkazované části odůvodnění však není uveden závěr, že by faktickým dodavatelem byla společnost Papilio. Konečně co se týče skutečnosti sub (c) výše, informace o tom, zda je či není společnost Papilio plátcem DPH se v obchodním rejstříku neneviduje (*a contrario* § 48 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů).

[29] Z výše uvedeného je patrné, že skutkový závěr krajského soudu, že společnost Papilio byla plátcem DPH a faktickým dodavatelem sporného plnění, nemá oporu v řádně provedeném dokazování ani ve správním spisu.

[30] Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že uvedený skutkový závěr jde navíc nad rámec skutkových tvrzení žalobkyně; jak správně uvedl stěžovatel. Žalobkyně v průběhu daňového řízení i řízení před krajským soudem setrvale tvrdila, že dodavatelem sporného plnění byla společnost OR. S tvrzením, že by faktickým dodavatelem „snad“ mohla být přímo společnost Papilio, žalobkyně přišla až v nynějším řízení o kasační stížnosti (viz odstavec [14] výše).

[31] Pokud krajský soud sám dospěl k závěru o společnosti Papilio jako faktickém dodavateli, vykročil tím za rámec skutkových tvrzení žalobkyně a porušil zásadu dispoziční, tedy pravidlo, podle něhož soud přezkoumává rozhodnutí stěžovatele v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první s. ř. s.). Krajský soud není oprávněn zjišťovat z úřední povinnosti skutkové okolnosti (zde skutečnost, kdo byl faktickým dodavatelem žalobkyně ohledně sporného plnění), a to bez ohledu na případný judikaturní vývoj ve věci *Kemwater*. Ani případná změna judikatury, potenciálně prospěšná pro žalobkyni, nezakládá pravomoc

soudu opustit zásadu dispoziční a z úřední povinnosti zjišťovat okolnosti svědčící ve prospěch žalobkyně.

IVc. K dopadům judikatury ve věci Kemwater na nynější věc

[32] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné se též vyjádřit k otázce právní, totiž jaký význam má judikatura ve věci *Kemwater* pro nyní projednávanou věc. Tato judikatura totiž vznikla až po vydání prvního (zrušujícího) rozsudku NSS, tedy až v průběhu pokračujícího řízení před krajským soudem.

[33] Z pasáže rozsudku NSS ve věci *Kemwater* citované krajským soudem (viz odstavec [6] výše) plyne, že judikaturní posun je pro žalobkyni obecně vzato příznivý, neboť SDEU (a následně i rozšířený senát NSS) připustil, že samotné neprokázání osoby konkrétního deklarovaného dodavatele nemusí nutně vést k doměření daně žalobkyni.

[34] Současně je však nutné dodat, že tento judikaturní vývoj nutně neznamená, že krajský soud musí sám aktivně hledat (nové) důvody, proč žalobě vyhovět. Jak uvedl kasační soud v navazující judikatuře (na níž odkazuje i stěžovatel), „*nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater ProChemie, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 - 43).

[35] Za těchto okolností měl krajský soud vyzvat účastníky řízení, aby se k novému judikaturnímu vývoji vyjádřili a na základě těchto vyjádření dále rozhodnout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2023, č. j. 2 Afs 187/2022 - 35, odst. 30, ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1 Afs 178/2022 - 74, odst. 28, a ze dne 15. 8. 2023, č. j. 4 Afs 95/2023 - 34, odst. 15). Pokud dovedil, že rozsudky SDEU a NSS představují bez dalšího jakýsi *ex officio* důvod pro zkoumání skutkového stavu a následně zrušení rozhodnutí stěžovatele, nesprávně si tuto judikaturu, resp. její dopady vyložil [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

IVd. K oddělitelnosti výroku

[36] Nejvyšší správní soud nakonec též přisvědčuje stěžovateli, že pokud již krajský soud konstatoval zrušující důvod, jenž se týkal výlučně deklarovaného plnění od společnosti OR, měl tuto okolnost též zohlednit ve zrušujícím výroku tak, aby se tento výrok týkal právě jen dodatečných platebních výměrů za příslušná zdaňovací období, které se vztahují právě k tomuto plnění.

[37] V rozsudku ze dne 27. 4. 2022, č. j. 9 Afs 336/2018 - 58, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[p]řesto, že o odvolání proti všem dodatečným platebním výměrům bylo rozhodnuto jedním rozhodnutím a byla podána jedna žaloba, fakticky se jednalo o pět rozhodnutí o odvolání a pět žalob, které byly zamítnuty jedním rozhodnutím o odvolání a jedním rozsudkem.“ V nyní posuzované věci rozhodnutí stěžovatele obsahuje jeden výrok, v němž

pokračování

jsou uvedena všechna rozhodnutí správce daně, proti kterým podala žalobkyně odvolání, a která stěžovatel svým rozhodnutím potvrdil. Přestože tedy rozhodnutí stěžovatele obsahuje jeden výrok, lze prostřednictvím čísel jednacích dodatečných platebních výměrů jednoznačně vymezit, která část výroku rozhodnutí stěžovatele se zrušuje, a která obstojí. Tento postup není v rozporu s § 78 s. ř. s., ani porušením kasačního principu, na kterém je založeno správní soudnictví, naopak je v souladu se zásadou procesní ekonomie (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2020, č. j. 4 Afs 366/2019 - 51). Krajský soud měl tudíž rozhodnutí stěžovatele zrušit jen v části, v níž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečným platebním výměrům, jichž se týkal zrušující důvod napadeného rozsudku.

V. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů rozsudek krajského soudu pro jeho nepřezkoumatelnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první s. ř. s.). V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení tedy krajský soud vyzve účastníky řízení, aby se vyjádřili k rozsudkům SDEU a NSS ve věci *Kemwater* a následně rozhodne o žalobě v mezích jejích žalobních bodů. Pokud dospěje k závěru odlišnému od závěrů stěžovatele, řádně své závěry odůvodní poukazem na konkrétní podklady ve správním spisu či provedené důkazy. Dále – pokud by krajský soud dospěl k závěru o nutnosti zrušit rozhodnutí žalovaného pro důvod, který se týká pouze některých dodatečných platebních výměrů, zohlední řádně tuto skutečnost ve výroku svého rozhodnutí.

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 16. ledna 2024

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu