

## USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Oulíkové v právní věci žalobce: **P. H.**, zastoupen JUDr. Vladimírem Císařem, advokátem se sídlem Čechova 727, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 5. 2023, č. j. 61 Af 4/2022-57,

### t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci **se vrací** zaplacený soudní poplatek ve výši **5 000 Kč**, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám jeho zástupce JUDr. Vladimíra Císaře, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I.

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 22. 12. 2016 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a k povinnosti uhradit penále za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 a všechna zdaňovací období let 2013 a 2014. Rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 11. 2018, č. j. 49124/18/5300-21442-711315, byla odvolání žalobce zamítnuta a dodatečné platební výměry potvrzeny. Podle názoru správce daně žalobce neuvedl v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období veškeré příjmy z ekonomické činnosti. Ze zprostředkovatelských smluv o prodeji vozidel a z pokladních dokladů za úhradu prodejní ceny těchto vozidel dospěl správce daně k závěru, že žalobce jako vlastník prodal celkem 27 ojetých motorových vozidel, která byla prodávána prostřednictvím zprostředkovatele společnosti EU Automobile s.r.o. a z těchto prodejů nepřiznal na výstupu DPH. Žalobce trval v daňovém řízení na názoru, že nebyl vlastníkem uvedených vozidel, a proto nemohl uhradit DPH za uskutečněná zdanitelná plnění.

## II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který rozsudkem ze dne 5. 12. 2019, č. j. 50 Af 1/2019-32, rozhodnutí žalovaného o odvolání zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud zaujal stanovisko, že všechna zjištěná plnění plynou z prodeje ojetých motorových vozidel, která žalobce pořizoval z Německa. Krajský soud připustil, že žalobce sice neprokázal, od koho a za jakou cenu tato vozidla koupil, avšak nelze předpokládat, že tak učinil bezúplatně. Daňovým orgánům proto krajský soud uložil, aby v dalším řízení v zájmu správného zjištění a stanovení daně stanovily za využití pomůcek pořizovací cenu dodaných vozidel, aby bylo možné i u těchto vozidel stanovit přírážku jako základ daně a postupovat v režimu § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

[3] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 11. 4. 2022, č. j. 7 Afs 452/2019-28, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Nejvyšší správní soud uvedl, že *„pro postup podle § 90 ZDPH je třeba, aby dodavatel splňoval podmínky podle druhého odstavce tohoto ustanovení. Podle něj může zvláštní režim použít obchodník při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie osobou nepovinnou k dani, osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, osvobozenou osobou, která není plátcem, jinou osobou povinnou k dani, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně podle § 62 nebo obdobně podle platného předpisu jiného členského státu, nebo jiným obchodníkem, pokud byl při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem použit zvláštní režim. Aby mohl daňový subjekt postupovat podle § 90, musí být schopen v daňovém řízení prokázat či musí v daňovém řízení bezpečně vyplynout z ostatních důkazů, které má správce daně k dispozici, že jeho dodavatele lze podřadit do jedné z právě citovaných skupin. Pokud však nelze v daňovém řízení konkrétního dodavatele ztotožnit a nelze bezpečně zjistit, kdo konkrétní vozidlo dodal, nelze zvláštní režim podle tohoto ustanovení uplatnit. Ve věci rovněž nevyplývalo, a žalobce to ani netvrdil, že by dodání předmětných 27 automobilů bylo součástí rozsáhlých, vnitřně jednotných a věcně konzistentních dodávek od konkrétního dodavatele, o němž by správce daně neměl pochybnost, že mu svědčí postavení dle § 90 odst. 2 ZDPH a u kterého by nečinilo obtíží předmětná dodání ověřit.“*

[5] Nejvyšší správní soud shora uvedené závěry aplikoval na skutkový stav nynější věci, k čemuž konstatoval, že *„Zjištění konkrétního dodavatele žalobce, podmínek, za nichž byly předmětné automobily žalobci dodány (zejména ceny, za kterou byly žalobci dodány, jakož i konkrétní podrobnosti tohoto dodání, jež by konvenovaly použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím), nebyly téměř vůbec předmětem žalobních námitek v řízení před krajským soudem. Podrobnosti o tvrzeném dodavateli nevyplývaly ani v daňovém řízení, navzdory žalobcovu přesvědčení, že dodání zboží náležitě osvětlil. Žalobce se omezil pouze na konstatování, že obchodní model dodávek vozidel v daňovém řízení vysvětlil. Vozidla mu měl dovážet jistý pan S. ze SRN, ten měl prostřednictvím zprostředkovatele zajistit STK vozidel, poté měl S. předat žalobci doklady a klíče od vozidla a žalobce mu měl po uskutečnění prodeje*

pokračování

*vozidla prostřednictvím autobazaru společnosti EU Automobile s. r. o. předat peníze. Žalobce však pana S. osobně téměř neznal, tato osoba je navíc nekontaktní a k předání všech náležitostí mělo docházet prostřednictvím sestry žalobce, která však podrobnosti k jednotlivým dodávkám v daňovém řízení neuvedla (dle jejího tvrzení docházelo k předání zalepených obálek, jejichž obsah jí nebyl znám). To vše za situace, kdy ve všech kupních smlouvách k prodeji automobilů, jež jsou předmětem nyní doměřované daně, je jako prodávající uveden právě žalobce. Rozhodně tedy nelze tvrdit, že by byla skutková verze žalobce, pokud jde o jednotlivé dodávky automobilů v daňovém řízení, bezpečně prokázána. Absenci určení konkrétního dodavatele v případě jednotlivých vozů nasvědčuje i žalobní tvrzení o tom, že žalobce ojeté automobily pořizuje v zahraničí od více subjektů (nikoli od jednoho konkrétního dodavatele, u něhož by bylo lze případně chybějící skutečnosti ověřit). Žalobce si toho byl patrně vědom. Sám v žalobě uznal důkazní nouzi, ve které se dle svého mínění ocitl a připustil, že zejména ze smluv se společností EU Automobile s. r. o. by se mohlo zdát, že vlastníkem vozidel by mohl být žalobce, ačkoliv tomu tak nebylo. Namísto toho brojil proti postupu správce daně, který při doměření daňové povinnosti nezohlednil cenu, za kterou mu měly být automobily dodány s tím, že absenci žalobcových vlastních tvrzení a odpovídajících důkazních prostředků měl správce daně nahradit postupem podle § 98 daňového řádu tedy za použití pomůcek.“*

[6] Na to Nejvyšší správní soud navázal tak, že *„Takový postup, který aproboval i krajský soud, však nelze akceptovat. Předmětem daňového řízení nebyla daň z příjmů fyzických osob, ale daň z přidané hodnoty. Zvláštní režim dle § 90 předpokládá ‚kvalifikovaného‘ dodavatele, který splňuje podmínky uvedené v § 90 odst. 2. Pokud by Nejvyšší správní soud připustil, že absenci dostatečných daňových tvrzení a prokázání konkrétního dodání zboží, na jehož dodání je tento zvláštní režim uplatňován, lze ‚nahradit‘ zjištěním obvyklé ceny dodávaných automobilů za využití pomůcek, které má správce daně k dispozici, zcela by tím vykročil ze zákonného vymezení tohoto způsobu zdanění, neboť by vůbec nebylo postaveno najisto, zda skuteční dodavatelé a konkrétní dodání zboží takový způsob zdanění umožňují. To, že žalobce neprokázal konkrétní okolnosti, za nichž mu měly být předmětné automobily dodány, neznamená, že nebylo lze stanovit daň dokazováním. Lze rozumět výhradám žalobce, pokud předmětem daně z přidané hodnoty nebyla toliko přírážka k ceně, za kterou měl předmětné automobily nabyt do vlastnictví, ale z celkové kupní ceny, za kterou automobily dále prodal třetím osobám. Je to však důsledek nikoli nezákonného postupu správce daně, ale neunesení vlastního důkazního břemene. Zbývá doplnit, že žalobce byl k prokázání rozhodných skutečností v daňovém řízení opakovaně vyzýván (zejm. výzvy ze dne 21. 4. 2016 a ze dne 30. 6. 2016), přesto se mu nepodařilo rozhodné skutečnosti prokázat, což sám v podané žalobě přiznává. K tvrzení krajského soudu, že ‚stěží lze předpokládat, že žalobce vozidla pořídil bezúplatně‘ nezbyvá než zopakovat, že způsob, dodavatel a cena nabytí vozidel zůstaly v daňovém řízení v důsledku důkazní nouze žalobce zcela neosvětleny a žalobce se proto nemůže domáhat toho, aby byl podroben dani z přidané hodnoty ve zvláštním režimu zdanění, který naopak klade zvýšené nároky na prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně (především určení dodavatele, ceny dodání a následně výše přírážky, která představuje základ daně).“*

[7] Nejvyšší správní soud taktéž nepřisvědčil důvodům, pro které se krajský soud rozhodl odchýlit od závěrů uvedených v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, č. j. 6 Afs 185/2015-41.

[8] Krajský soud následně podanou žalobu zamítl rozsudkem ze dne 17. 5. 2023, č. j. 61 Af 4/2022-57. V jeho odůvodnění citoval podstatné části zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu, ve kterém kasační soud vyjádřil jednoznačný komplexní pohled na interpretaci zákona i jeho aplikaci v dané konkrétní věci. Krajský soud konstatoval, že mu Nejvyšší správní soud neponechal žádný prostor k úvaze. S ohledem na závazný právní názor vyjádřený ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu proto krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

### III.

[9] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost. V ní uvedl, že již v průběhu daňového řízení uznal svou důkazní nouzi, aniž by však měl úmysl jakýmkoliv způsobem krátiť daň. Nebyl vlastníkem prodávaných vozidel, prodej vozidel pouze zprostředkoval, a tedy příjmy z prodeje těchto ojetých vozidel mu nenáležely. Stěžovatel je přesvědčen, že průběh daňové kontroly nepřinesl taková zjištění správce daně, která by odůvodňovala doměření DPH tak, jak bylo stanoveno. V daném případě byly naplněny podmínky pro stanovení daně ve smyslu § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přičemž správce daně v rozporu s daňovým řádem stanovil daň dokazováním. Daň měla být u předmětných vozidel v jednotlivých zdaňovacích obdobích stanovena podle průměrné obchodní přírážky u ostatních obdobných obchodních případů (prodej vozidel) v příslušném kalendářním roce. Správce daně zahrnul do zdanitelných příjmů stěžovatele prodejní částky jednotlivých vozidel, avšak neuznal žádné výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pro účely DPH z tohoto závěru vyplývá povinnost stěžovatele odvést daň na výstupu z plné částky prodejní ceny bez uplatnění jakékoliv částky odpočtu na vstupu a bez možnosti užití § 90 zákona o DPH. Podle stěžovatele je evidentní, že jeho činnost v systému DPH spočívá ve zdaňování obchodní přírážky podle § 90 zákona o DPH. Z daňového řízení a důkazů, které měl správce daně k dispozici, vyplývá, že se v jeho případě jednalo o použité zboží dodávané obchodníkovi osobou nepovinnou k dani. Stěžovatel po celou dobu poukazoval na skutečnost, že byl pouze zprostředkovatelem prodeje vozidel, které dovážel pan S. z Německa. Ten zajistil STK vozidel a následně vše předal stěžovateli k uskutečnění prodeje vozidel prostřednictvím autobazaru společnosti EU Automobile s.r.o. Stěžovatel tedy v těchto případech měl příjem pouze za uskutečnění zprostředkování prodeje těchto vozidel. K převodu těchto vozidel do jeho vlastnictví nikdy nedošlo. Daňové orgány při vyměření DPH z příjmů za prodej předmětných vozidel vycházely z nelogického předpokladu, že stěžovatel vozidla pořídil bezúplatně. Krajský soud pak pouze konstatoval, že stěžovatel je v tomto případě v důkazní nouzi a z toho důvodu se nemůže domáhat toho, aby byl podroben DPH ve zvláštním režimu zdanění. Stěžovatel proto uzavřel, že doměření DPH včetně penále bylo daňovými orgány provedeno v rozporu s právními předpisy a že krajský soud pochybil, když rozhodnutí žalovaného jako správné potvrdil.

[10] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

### IV.

pokračování

[11] Před meritorním projednáním kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval její přípustností, neboť kasační stížnost směřovala proti rozsudku, který krajský soud vydal poté, co bylo jeho předchozí rozhodnutí zrušeno Nejvyšším správním soudem. Opakovaná kasační stížnost je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přípustná pouze tehdy, je-li namítáno, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Není přitom podstatné, že v prvním případě podal kasační stížnost žalovaný a podruhé tak učinil žalobce (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2013, č. j. 8 Afs 46/2012-40). Smyslem této úpravy je, aby se Nejvyšší správní soud opakovaně nezabýval věcí, ve které již vyslovil právní názor závazný pro krajský soud, který se jím řídil v následném rozsudku.

[12] Uvedené ustanovení v sobě implicitně zahrnuje také další případy, v nichž lze kasační stížnost shledat přípustnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2012, č. j. 8 As 2/2012-55). Jedná se zejména o situace, kdy Nejvyšší správní soud vytkl krajskému soudu procesní pochybení či neúplně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Za těchto okolností by odmítnutí kasační stížnosti mělo za následek odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. Námitky opakované kasační stížnosti se tedy musí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru Nejvyššího správního soudu nebo musí směřovat k právní otázce, která nemohla být řešena v první kasační stížnosti zejména pro vadný procesní postup soudu nebo jinou vadu jeho rozhodnutí.

[13] Opakovaná kasační stížnost je dále přípustná i v případě, kdy krajský soud doplnil po zrušení svého původního rozsudku dokazování a nově zjištěné skutečnosti hodnotil v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným *obiter dictum* ve zrušujícím rozsudku. Obdobně je tomu v případě změny právního stavu, která brání aplikaci původního předpisu, či při deklaraci protiústavnosti tohoto předpisu Ústavním soudem. Přípustná je i opakovaná kasační stížnost, jejímž základem je podstatná změna judikatury na úrovni Ústavního soudu, Evropského soudu pro lidská práva či Soudního dvora Evropské unie.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil obsah kasačních námitek v souladu se shora uvedenými kritérii. Shledal, že kasační stížnost je polemikou s argumentací Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku. Stěžovatel nesouhlasil s Nejvyšším správním soudem, že v jeho případě nebyly splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, a že z důvodu neunesení důkazního břemene nebyl možný postup podle § 90 zákona o DPH.

[15] Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS, institut nepřípustnosti opakovaných kasačních stížností vylučuje, aby Nejvyšší správní soud revidoval svůj původní závazný právní názor na základě nové kasační stížnosti v téže věci. Zruší-li totiž Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, je sám vysloveným právním názorem rovněž vázán, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci. Tím je zaručen požadavek legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodování.

[16] Kasační námitky nepřekračují rámec otázek, k nimž se Nejvyšší správní soud již závazně a komplexně vyjádřil v rozsudku ze dne 11. 4. 2022, č. j. 7 Afs 452/2019-28. Stěžovatel jimi brojil proti závěrům krajského soudu, které byly důsledkem vázanosti právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v předchozím zrušujícím rozsudku, jakož i proti argumentaci Nejvyššího správního soudu. Kasační stížnost je tak nepřípustná podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[17] S poukazem na výše uvedené Nejvyšší správní soud podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 120 s. ř. s. kasační stížnost odmítl.

[18] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

[19] Podle § 10 odst. 3 věta třetí zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, byl-li návrh na zahájení řízení před prvním jednáním odmítnut, soud vrátí z účtu soudu zaplacený poplatek. Protože kasační stížnost byla odmítnuta, aniž by bylo nařízeno jednání, Nejvyšší správní soud rozhodl o vrácení soudního poplatku.

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

V Brně dne 22. května 2024

David Hipšr  
předseda senátu