



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **K. K.**, zastoupen JUDr. Radkem Forelem, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 220, Napajedla, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 5. 2012, č. j. 6730/12-1301-707271, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 6. 2014, č. j. 30 Af 75/2012 - 39,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“) ze dne 12. 6. 2014, č. j. 30 Af 75/2012 – 39 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 5. 2012, č. j. 6730/12-1301-707271 (dále „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Valašských Kloboukách (dále „správce daně“) ze dne 7. 2. 2012, č. j. 2735/12/306930705344 (dále „prvoinstanční rozhodnutí“), a napadené rozhodnutí bylo potvrzeno.

Prvoinstančním rozhodnutím správce daně zamítl žalobcův návrh na obnovu řízení ve věci, v níž byla žalobci na základě výsledků daňové kontroly daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období 09/2006 až 12/2008 doměřena daň v celkové výši

1.737.596 Kč. Důvodem dodatečného vyměření daně bylo neuznání nároku na odpočet daně z daňových dokladů přijatých od dodavatele, který nebyl v době uskutečnění předmětných zdanitelných plnění registrován jako plátcce DPH, tj. uplatnění nároku na odpočet DPH v rozporu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále „ZDPH“).

V **napadeném rozhodnutí** Finanční ředitelství v Brně dospělo k závěru, že správce daně postupoval správně a v souladu se zákonem, když zamítl žalobcův návrh na obnovu řízení, jenž žalobce podal ve smyslu ustanovení § 117 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále „daňový řád“). Žalobce totiž jako jediný důvod pro povolení obnovy řízení uvedl pouze nový právní výklad obsažený v rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 22. 10. 2010, ve věci C-438/09, Dankowski, ECLI:EU:C:2010:818 (dále „rozsudek Dankowski“), který se týká výkladu ustanovení § 73 odst. 1 ZDPH. K tomu Finanční ředitelství v Brně uvedlo, že změna právního názoru není důvodem pro povolení obnovy řízení. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu nepřislouží správci daně ani odvolacímu orgánu, aby se v rámci obnovy řízení zabývali tím, zda v původním rozhodnutí bylo správně vyloženo některé hmotně-právní ustanovení. Úkolem soudní judikatury je řešení konkrétních sporů se zaměřením do minulosti. Tento primární charakter rozhodovací činnosti soudů však doznává v čase proměn, a pokud dojde ke změně právního názoru, lze podle nového právního názoru postupovat pouze v probíhajících řízeních nebo v řízeních zahájených v budoucnu. Rozsudek Dankowski byl vydán dne 22. 12. 2010, tedy v době kdy již předmětné dodatečné platební výměry na DPH za období 09/2006 až 12/08 byly vydány, odeslány i doručeny. Předmětné dodatečné platební výměry nabyly sice právní moci až v době, kdy byl již rozsudek Dankowski vydán, nicméně v době vydání předmětných platebních výměrů správci daně nemohl být nový právní názor znám, neboť ještě tento rozsudek ani nebyl vydán natož, aby byl zveřejněn v Úředním věstníku Evropské unie, což se stalo dne 26. 2. 2011. O povolení obnovy z jiných důvodů [§ 117 odst. 1 písm. b) až d) daňového řádu] žalobce nežádal.

V **napadeném rozsudku** krajský soud připomněl, že dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, byla s účinností k 1. 1. 2013 zrušena finanční ředitelství a kompetence těchto ředitelství přešla na Odvolací finanční ředitelství v Brně, jenž v tomto řízení vystupuje jako právní nástupce Finančního ředitelství v Brně, tedy jako žalovaný. Krajský soud zdůraznil, že předmětem sporu bylo posouzení toho, zdali lze rozsudek Dankowski považovat za novou skutečnost zakládající důvod pro obnovu řízení dle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Při posouzení věci vycházel především z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2013, č. j. 7 Afs 90/2013 – 42 (veškerá zde uváděná judikatura je dostupná na www.nssoud.cz), a ze dne 13. 5. 2010, č. j. 6 As 39/2009 – 74. Na základě této judikatury krajský soud dovozuje, že rozsudek soudu není skutečností ani důkazem, jenž by zakládal důvod k povolení obnovy řízení. Institut obnovy řízení neslouží k nápravě vad řízení či nápravě nezákonnosti daňového rozhodnutí. Obnova řízení toliko umožňuje, aby proběhlo nové řízení, ve kterém budou dodatečně zohledněny skutečnosti, důkazy a jiné okolnosti, které vyšly najevo dodatečně a které zpochybňují provedené dokazování a posouzení předběžných otázek, s jejichž pomocí bude stanoven nový skutkový základ daňového rozhodnutí (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009 - 104). Soud tedy neshledal v postupu žalovaného pochybení. K posouzení toho, zda rozhodnutí bylo případně vydáno v rozporu s právním předpisem, slouží institut dozorčího prostředku dle § 121 daňového řádu, tj. přezkumné řízení.

Kasační stížností žalobce (dále „stěžovatel“) brojí proti napadenému rozsudku z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném právním posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších

pokračování

předpisů, dále jen „s. ř. s.“]. Stěžovatel konkrétně uvádí, že v daném případě se nejedná o rozsudek vnitrostátního soudu, nýbrž se jedná o rozsudek Evropského soudního dvora (dále „ESD“). Tento rozsudek nelze zahrnout pod judikaturu obecných soudů České republiky. Závěry krajského soudu tedy nejsou na daný případ přílehavé, neboť ten vycházel z rozsudků týkajících se změny judikatury Nejvyššího správního soudu, nikoliv ESD. Z rozsudku Dankowski vyplývá, že vnitrostátní předpisy nemají vylučovat nárok na odpočet DPH zaplacené osobou povinnou k jiné dani, pokud není pro účely DPH registrována. V daném případě došlo k situaci, kdy dodavatel řeziva vystavoval žalobci za dodávky tohoto řeziva faktury, které obsahují veškeré předepsané údaje k identifikaci výstavce faktur. Za uvedené situace je potřeba pohlížet na ustanovení § 73 odst. 1 ZDPH jako na ustanovení zákona, jež je v rozporu s rozsudkem Danikowski. Stěžovatel rozporuje tvrzení krajského soudu o tom, že pokud bylo rozhodnutí vydáno v rozporu s právním předpisem, je třeba postupovat podle § 121 daňového řádu, tj. formou přezkumného řízení. Stěžovatel návrh na postup (pozn. soudu - podnět) podle § 121 daňového řádu uplatnil, ale tomu nebylo s poukazem na zákonnost předmětných platebních výměrů vyhověno. Když nyní již uplynula zákonná lhůta pro uplatnění takového postupu, nelze věc řešit jinou formou než obnovou řízení. Stěžovatel závěrem opakuje, že rozsudek Dankowski lze považovat za skutečnost zakládající důvod pro obnovu řízení dle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, a to právě proto, že se nejedná o rozsudek vydaný soudy České republiky.

Ve **vyjádření ke kasační stížnosti** se žalovaný ztotožnil se závěry napadeného rozsudku a plně na ně odkázal.

II. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána osobou oprávněnou, jež je zastoupena advokátem, a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **není důvodná**.

I v řízení před Nejvyšším správním soudem zůstalo hlavním předmětem posouzení to, zdali závěry rozsudku Dankowski lze považovat za novou skutečnost zakládající důvod pro obnovu řízení ve smyslu ustanovení § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, jež zní: *„Řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně se obnoví na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.“*

V rozsudku Dankowski ESD odpovídal na předběžnou otázku jemu položenou polským Nejvyšším správním soudem a dospěl k tomuto závěru: 1) Článek 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006, musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud příslušné faktury obsahují veškeré údaje požadované uvedeným čl. 22 odst. 3 písm. b), především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a povahy poskytovaných služeb. 2) Článek 17 odst. 6 šesté směrnice 77/388/EHS, ve znění směrnice 2006/18, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům,

kteří vylučují nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani, která je poskytovatelem služeb, v případě, že posledně uvedená není pro účely této daně registrována.

Již krajský soud citoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2013, č. j. 7 Afs 90/2013 – 42, ze kterých jednoznačně vyplývá, že na rozsudky je třeba nahlížet nikoli jako na důkazy (okolnosti osvětlující skutkový stav věci) či nové skutečnosti představující důvod pro povolení obnovy řízení ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, ale jako na rozhodnutí, jež obsahují právní úvahy a názory toho kterého soudu. Tento názor byl sice vysloven primárně ve vztahu k rozsudkům Nejvyššího správního soudu, neexistuje však žádný důvod, pro který by tento názor nebyl aplikovatelný i v případě rozsudků ESD. Rozsudek Dankowski byl rozhodnut na základě položené předběžné otázky, přičemž v rámci mechanismu řízení o předběžné otázce je ESD (nyní Soudní dvůr EU) povolován k zodpovězení abstraktní otázky výkladu (a platnosti) práva EU (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2015, č. j. 6 As 7/2015 - 26). Jedná se tedy výlučně o posouzení právní otázky, a jak vyplývá z výše uvedeného, to nemůže založit důvod pro povolení obnovy řízení. To podporuje i odborná komentářová literatura, když uvádí, že „*ustanovení daňového řádu týkající se obnovy řízení míří pouze na otázky skutkové, nikoli právní. Slouží k nápravě nedostatků ve zjištěném skutkovém stavu, nikoli k nápravě chybného právního hodnocení skutkového stavu. Za novou skutečnost tak nelze považovat jiný výklad právních předpisů, tj. odlišný právní názor.*“ (srov. Kaniová, L. in Baxa, J. et al. *Daňový řád: Komentář*. I. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 728). Posouzení krajského soudu je v tomto ohledu tedy zcela správné.

Nejvyšší správní soud nemohl ani přisvědčit námitce stěžovatele, že s ohledem na to, že jeho věc již nelze řešit prostřednictvím přezkumného řízení, musí být obnova řízení povolena. To, že se stěžovatel nebyl se svým podnětem k zahájení přezkumného řízení úspěšný, nemění nic na tom, že pro povolení obnovy zde nejsou splněny zákonné podmínky (viz výše). I kdyby měl správce daně rozsudek Dankowski při rozhodování o dodatečných platebních výměrech zohlednit a neučinil by tak (což však nyní Nejvyšší správní soud nepřezkoumával), nebylo by lze takový nedostatek napravit prostřednictvím institutu obnovy řízení, neboť „*[o]bnova řízení neslouží k nápravě vad řízení či nápravě nezákonností daňového rozhodnutí, ale umožňuje, aby proběhlo řízení nové, v němž budou zohledněny dodatečně vyjevené skutečnosti, důkazy a jiné okolnosti zpochybňující provedené dokazování a posouzení předběžných otázek, s jejichž pomocí bude stanoven nový skutkový základ rozhodnutí...Námitkou poukazující na vady vyměřovacího řízení proto nelze účinně zpochybnit zákonnost rozhodnutí ve věci obnovy řízení.*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2014, č. j. 6 Afs 2/2014 - 25).

Nad rámec potřebného odůvodnění Nejvyšší správní soud uvádí, že ani žalobcová úvaha o tom, že ustanovení § 73 odst. 1 ZDPH je v rozporu s rozsudkem Dankowski, není správná. Již v rozsudku ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 – 33, Nejvyšší správní soud při interpretaci závěrů rozsudku Dankowski uvedl: „*Nepřiznání nároku na odpočet DPH je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, proto nepřiznání nároku na odpočet odběrateli nelze opírat toliko o zjištění, že dodavatel nebyl plátcem registrovaným.*“ Je tak zřejmé, že předmětné ustanovení lze vykládat, resp. má být vykládáno v souladu s rozsudkem Dankowski, resp. v souladu s výše uvedenou směrnicí. To, zdali bylo předmětné ustanovení vyloženo v souladu se směrnicí, však správní soudy přezkoumávají především v řízení, kde je přezkumu podroben právě dodatečný platební výměr, resp. rozhodnutí o odvolání proti takovému výměru. V nynějším řízení však krajský soud přezkoumával rozhodnutí vydaná v linii řízení o povolení obnovy (iudicium rescidens) a zcela správně dospěl k závěru, že právní názor vyslovený v rozsudku Dankowski nemohl být skutečností zakládající důvod pro povolení obnovy řízení ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu (viz výše).

pokračování

III. Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud neshledal, že by v daném případě byl naplněn jakýkoliv kasační důvod. S posouzením a postupem krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožnil, a proto kasační stížnost stěžovatele ve smyslu § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. tak, že vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady řízení nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 8. července 2015

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu