

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **J. L.**, zastoupeného Mgr. Zdeňkem Turkem, advokátem se sídlem Slovanská třída 66, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 14. 12. 2011, čj. 8866/11-1300-401087, čj. 8867/11-1300-401087, čj. 8868/11-1300-401087, čj. 8869/11-1300-401087, čj. 8870/11-1300-401087, čj. 8871/11-1300-401087, čj. 8872/11-1300-401087, čj. 8873/11-1300-401087 a čj. 8874/11-1300-401087, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 22. 12. 2014, čj. 57 Af 5/2012 – 236,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e o d m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Finanční úřad v Plzni doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2005 až 2. čtvrtletí 2007 v celkové výši 742 409 Kč, a to dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 1. 2009, čj. 7545/09/138513402069, čj. 7632/09/138513402069, čj. 7706/09/138513402069, čj. 7721/09/138513402069, čj. 7741/09/138513402069, čj. 7763/09/138513402069, čj. 7782/09/138513402069, čj. 7793/09/138513402069 a čj. 7813/09/138513402069.

2. Finančního ředitelství v Plzni zamítlo odvolání žalobce rozhodnutími ze dne 14. 12. 2011, čj. 8866/11-1300-401087, čj. 8867/11-1300-401087, čj. 8868/11-1300-401087, čj. 8869/11-1300-401087, čj. 8870/11-1300-401087, čj. 8871/11-1300-401087, čj. 8872/11-1300-401087, čj. 8873/11-1300-401087 a čj. 8874/11-1300-401087. (*pozn. NSS: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.*)

II.

3. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Plzni, který je rozsudkem ze dne 20. 12. 2013, čj. 57 Af 5/2012 – 184, zrušil a vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení (rozsudek krajského soudu je, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí správních soudů, dostupný na www.nssoud.cz).

4. Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu rozsudkem ze dne 13. 10. 2014, čj. 8 Afs 21/2014 – 30, a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

5. Poté krajský soud zamítl žalobu rozsudkem ze dne 22. 12. 2014, čj. 57 Af 5/2012 – 236, na jehož odůvodnění soud pro stručnost odkazuje.

III.

6. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

7. Stěžovatel především nesouhlasil s výkladem § 108 odst. 1 písm. m) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Použití předmětného ustanovení je podle stěžovatele vázáno na splnění podmínek § 2 odst. 1 písm. b) a § 36 odst. 1 téhož zákona. Pouze osoba, která uskutečnila plnění, jež je předmětem DPH, je povinna daň odvést. Rozsudky Soudního dvora, na které krajský soud odkázal, nejsou příléhavé, protože posuzovaná věc je ve své podstatě jedinečná. K výkladu vnitrostátního práva je oprávněn pouze vnitrostátní soud, který rozhodl správně v původním rozsudku ze dne 20. 12. 2013. Právní hodnocení a příklady uvedené v napadeném rozsudku na posuzovanou věc nedopadají a jsou příliš formalistické.

8. Dále stěžovatel stručně zopakoval žalobní námitky. Finanční ředitelství se nevypořádalo se všemi nesprávnostmi, které stěžovatel namítl, neposoudilo všechny důkazy jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti, nepřihlédlo ke všemu, co vyšlo v daňovém řízení najevo a řádně neseznámilo stěžovatele před vydáním rozhodnutí se všemi zjištěnými skutečnostmi, zejm. mu neumožnilo vyjádřit se ke splnění podmínek § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH, který vytrhlo z kontextu. Finanční ředitelství také nesprávně považovalo důkazní návrhy učiněné stěžovatelem v odvolacím řízení za nadbytečné, a to zejména navrhovaný důkaz trestním spisem a návrh na doplnění vlastní výpovědi.

9. Stěžovatel považoval rozhodnutí finančního ředitelství za nespravedlivá. Podle finančního ředitelství existovaly důvodné pochybnosti, zda stěžovatel poskytl zdanitelná plnění B. N. a zda B. N. vyplatila stěžovateli odměnu, přesto finanční ředitelství uložilo stěžovateli povinnost uhradit DPH a nezabývalo se tím, zda byl nárok na odpočet DPH ze strany B. N. oprávněný. Přístup svědkyň B. N. a L. K. zpochybňoval pravdivost jejich tvrzení.

10. Finanční ředitelství považovalo za jednoznačné, že ručně psaný text na sporných daňových dokladech vyhotovil stěžovatel, zároveň ale uvedlo, že podle znaleckých posudků nebyly podpisy stěžovatele na předmětných dokladech potvrzeny se stoprocentní jistotou. Finanční ředitelství neupřesnilo, o jaké daňové doklady se mělo jednat, a nezabývalo se tím, zda stěžovatel doklady skutečně vystavil nebo zda je případně vypisoval na žádost B. N. pro jemu neznámé účely. Z vyjádření stěžovatele ani jeho zástupce nevyplývalo, že by připustili, že stěžovatel napsal text uvedený na předmětných dokladech. Stěžovatel proto nesouhlasil se závěrem, že byl povinen přiznat DPH pouze z toho důvodu, že měl na daňové doklady napsat daň.

11. Hodnocení krajského soudu, který byl vázán rozsudkem Nejvyššího správního soudu, stěžovatel považoval za nesprávné.

12. Podle stěžovatele je dále nezbytné přihlédnout k rozsudku Okresního soudu Plzeň - město ze dne 8. 1. 2015, sp. zn. 5 T 92/2013. Stěžovatel byl tímto rozsudkem zproštěn obžaloby pro pokračující trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

podle § 148 odst. 1 a 3 písm. c) trestního zákona účinného do 31. 12. 2009. Trestní řízení bylo podle stěžovatele mnohem podrobnější než daňové řízení, jeho závěry jsou proto objektivnější.

IV.

13. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na předchozí rozsudek Nejvyššího správního soudu v posuzované věci a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

14. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, protože v posuzované věci již dříve rozhodl rozsudkem čj. 8 Afs 21/2014 – 30, jímž ke kasační stížnosti žalovaného zrušil původní rozsudek krajského soudu pro nezákonnost. Nyní kasační stížnost podal druhý účastník řízení – žalobce.

15. Kasační stížnost není v zásadě přípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem [§ 104 odst. 3 písm. a) věta před středníkem s. ř. s.]. Základním smyslem této úpravy je, aby se Nejvyšší správní soud nemusel opakovaně zabývat věcí, u které již jednou vyslovil svůj právní názor závazný pro nižší soud a nižší soud se tímto právním názorem řídil (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05).

16. Samotný § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. obsahuje z uvedeného pravidla výjimku. Kasační stížnost je přípustná, je-li namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku.

17. Přípustnost kasační stížnosti je tedy omezena ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným (blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009 – 165, č. 2365/2011 Sb. NSS). Toto omezení odráží závaznost právního názoru pro krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), a tím, že vylučuje možnost brojit proti němu kasačními námitkami, vylučuje i možnost Nejvyššího správního soudu, aby sám svůj původní závazný právní názor k nové kasační stížnosti v téže věci revidoval. Zruší-li totiž Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, je vysloveným právním názorem vázán nejen krajský soud, ale také Nejvyšší správní soud sám, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci. Změny původně vysloveného právního názoru se senát, který o nové kasační stížnosti rozhoduje, nemůže domoci ani předložením věci rozšířenému senátu postupem podle § 17 s. ř. s. (blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007 – 56, č. 1723/2008 Sb. NSS). Tím je zaručen požadavek legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodování.

18. Podá-li kasační stížnost v téže věci druhý účastník řízení, je § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. aplikovatelný (a kasační stížnost nepřípustná) zejm. v případě, kdy tento účastník brojí proti závěrům krajského soudu, které jsou výsledkem aplikace právního názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v předchozím zrušujícím rozsudku (blíže viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2011, čj. 6 As 1/2011 – 139, ze dne 8. 6. 2011, čj. 6 As 4/2011 – 136, ze dne 22. 9. 2011, čj. 6 Ads 14/2011 – 241, nebo ze dne 29. 8. 2012, čj. 8 As 2/2012 – 55).

19. Judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. další výjimky s ohledem na dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Uvedené ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení

nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (blíže viz usnesení rozšířeného senátu čj. 1 As 79/2009 – 165).

20. Opakovaná kasační stížnost je přípustná i v případě, kdy krajský soud doplnil po zrušení svého původního rozsudku dokazování, i když nově zjištěné skutečnosti hodnotil v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu, vyjádřeným obecně a *obiter dictum* ve zrušujícím rozsudku (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2009, čj. 8 As 25/2009 – 71, srov. také usnesení rozšířeného senátu čj. 9 Afs 59/2007 – 56). Obdobně může být podstatně změněn i právní stav, a to změnou či zrušením rozhodného právního předpisu, za situace bránící aplikaci původního předpisu; podobně i deklarací protiústavnosti předpisu Ústavním soudem (blíže viz usnesení rozšířeného senátu čj. 9 Afs 59/2007 – 56).

21. Podle rozšířeného senátu nelze odmítnout jako nepřipustnou ani opakovanou kasační stížnost, je-li jejím argumentačním základem podstatná změna judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen akceptovat v novém rozhodnutí – například pokud by o rozhodné právní otázce uvážil jinak Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva nebo Evropský soudní dvůr (blíže viz usnesení rozšířeného senátu čj. 9 Afs 59/2007 – 56).

22. Lze shrnout, že přípustnost opětovné kasační stížnosti (včetně stížnosti podané druhým účastníkem řízení) je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v souladu se zákonným omezením svého přezkumu dosud v téže věci neřešil.

23. Nejvyšší správní soud vážil kasační stížnost z hlediska výše uvedených kritérií přípustnosti a shledal, že všechny stěžovatelem vznesené námitky vypořádal již ve svém předchozím rozsudku čj. 8 Afs 21/2014 – 30. Soud se podrobně věnoval podmínkám použití § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH a uzavřel, že doměření daně podle předmětného ustanovení není podmíněno prokázáním, že se deklarované zdanitelné plnění jednoznačně uskutečnilo. S ohledem na závěry znaleckého posudku ze dne 19. 11. 2008, který zkoumal více než 100 daňových dokladů, soud nepochyboval, že stěžovatel byl vystavitelem sporných daňových dokladů. Tím byly splněny podmínky pro doměření daně podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH. Dále soud přisvědčil finančnímu ředitelství, že skutkový stav byl prokázán natolik přesně a určitě, že nebylo nezbytné provést další stěžovatelem navrhované důkazy. Na plné odůvodnění rozsudku čj. 8 Afs 21/2014 – 30 kasační soud odkazuje.

24. Stěžovatel nenamítl, že by se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, naopak s názorem kasačního soudu polemizoval. Jak ovšem bylo výše uvedeno, i Nejvyšší správní soud je svým názorem vázán, zejména rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci. Námitky obsažené v kasační stížnosti jsou proto nepřipustné ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. a nevztahuje se na ně žádná z výše uvedených výjimek.

25. Nad rámec nezbytného odůvodnění soud doplňuje, že dosavadní závěry soudu by nemohlo zvrátit ani zohlednění trestního rozsudku Okresního soudu Plzeň - město ve věci sp. zn. 5 T 92/2013. Soudy ve správním soudnictví jsou na základě § 52 odst. 2 s. ř. s. vázány pouze rozhodnutím soudu o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, nikoliv rozhodnutím o zproštění obžaloby. Nadto závěry obsažené v rozhodnutí v trestní věci nelze jednoduše poměřovat se závěry daňového řízení. Jedná se o dvě odlišná řízení, vzájemně rozdílná svým účelem (rozhodnutí o vině a trestu obžalovaných vs. vyměření daně ve výši, o které nejsou pochybnosti), způsoby zjišťování rozhodného skutkového stavu i rozložením důkazního

břemene (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, 8 Afs 116/2014 - 91, nebo ze dne 30. 11. 2009, 8 Afs 86/2008 – 95).

26. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost odmítl pro nepřipustnost podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

27. S ohledem na nutné odmítnutí kasační stížnosti soud nevyzval stěžovatele ke splnění poplatkové povinnosti. Takový postup by byl ryze formální a rozporný se zásadou procesní ekonomie, neboť v souladu § 10 odst. 3 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, by byl soud povinen zaplacený poplatek vrátit.

28. O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 3 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

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

V Brně 28. dubna 2015

JUDr. Jan Passer
předseda senátu