



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 žalobce: **Jan Axmann**, se sídlem Potoční 1021/35, Odry, zastoupený JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 12. 2022, č. j. 25 Af 54/2019 – 231,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 7. 2019, č. j. 28640/19/5300-21441-708995, zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 13. 7. 2018, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden až listopad 2013 a leden až prosinec 2014. Žalovaný dále rozhodnutím ze dne 17. 7. 2019, č. j. 29010/19/5200-10423-709175, zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry správce daně ze dne 13. 7. 2018, jimiž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářních let 2013 a 2014. V obou případech bylo důvodem doměření daně neodstranění pochybností správce daně stran dodávky výrobků a služeb v oblasti kovovýroby a zámečnictví od společností RAKSTAR, s. r. o. v letech 2013 a 2014 a LogTrav s. r. o. v roce 2014 (dále jen „*společnost RAKSTAR*“, respektive „*společnost LogTrav*“).

[2] Žalobce brojil proti oběma výše uvedeným rozhodnutím žalovaného žalobami u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „*krajský soud*“), který je spojil ke společnému projednání, a nejprve je rozsudkem ze dne 3. 12. 2020, č. j. 25 Af 54/2019 – 186 (dále jen „*první rozsudek KS*“), zamítl jako nedůvodné.

[3] Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení svým rozsudkem ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 407/2020 - 77 (dále jen „*zrušující rozsudek NSS*“). V tomto rozsudku soud nejprve vypořádal kasační námítky k tvrzené prekluzi daně a shledal je nedůvodnými.

[4] Poté Nejvyšší správní soud posuzoval druhou skupinu námitek týkajících se zjišťování skutkového stavu v daňovém řízení. Za spornou označil otázku, zda krajský soud v prvním rozsudku KS pochybil, jestliže se v podrobnostech nezabýval žalobními tvrzeními ohledně dokazování v daňovém řízení s odůvodněním, že postačuje, pokud stěžovatel neprokázal konkrétního dodavatele příslušného plnění. Poté kasační soud odkázal na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208, č. 4336/2022 Sb. NSS (dále jen „*rozsudek NSS ve věci Kemwater ProChemie*“). Konstatoval, že závěr krajského soudu ve vztahu k DPH je v rozporu s rozsudkem NSS ve věci *Kemwater ProChemie*, jenž výslovně umožňuje, aby daňový subjekt namísto identifikace konkrétního dodavatele doložil takové skutkové okolnosti, z nichž vyplývá, že dodavatel postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl.

[5] Dále podle zrušujícího rozsudku NSS krajský soud při hodnocení žalobních námitek nedocenil rozdíly v posuzování skutkových okolností ve vztahu k DPH na straně jedné a k dani z příjmů na straně druhé, neboť existují podstatné odlišnosti v rozsahu rozhodných skutečností pro účely posouzení zákonnosti doměření té které daně, s důrazem na faktické uskutečnění zdanitelného plnění a úhradu za takové plnění. Kasační soud poté vyjádřil závazný právní názor, podle něhož „*žalobní námítky týkající se zjišťování skutkového stavu v daňovém řízení je třeba posoudit diferencovaně ve vztahu k DPH a k dani z příjmů. V prvním případě (DPH) bude krajský soud vycházet ze závěrů rozšířeného senátu NSS, které byly vyjádřeny v rozsudku ve věci Kemwater ProChemie. V druhém případě (ve vztahu k dani z příjmů) krajský soud v mezích žalobních námitek posoudí, zda měl stěžovatel v daňovém řízení možnost transakci vysvětlit a předložit ucelený soubor důkazních prostředků svědčících případně o tom, že uplatněný výdaj byl daňově účinný na podkladě jiných skutkových okolností.*“

[6] V pokračujícím řízení poté krajský soud žalobu opětovně zamítl nyní posuzovaným rozsudkem ze dne 14. 12. 2022, č. j. 25 Af 54/2019 – 231 (dále jen „*napadený rozsudek*“).

[7] Nejprve krajský soud poukázal na skutečnosti vyplývající ze správních spisů. Dne 18. 1. 2016 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014 a na DPH za zdaňovací období leden 2013 až prosinec 2014. Předmětem byly výdaje, respektive zdanitelná plnění za dodání výrobků a služeb v oblasti kovovýroby a zámečnictví od společností RAKSTAR a LogTrav. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že plnění deklarovaná na daňových dokladech byla přijata od těchto dvou společností v deklarovaném rozsahu. Na některých daňových dokladech nebyl určen předmět plnění, součástí daňových dokladů nebyly přílohy, jako

pokračování

např. soupis provedených prací či dodaného materiálu, takže nebylo možné ověřit rozsah, množství a místo provedených prací. Správce daně také poukázal na to, že bez uspokojivého vysvětlení žalobce nejprve obchodoval od ledna 2013 do května 2014 se společností RAKSTAR a od června 2014 pak za stejných podmínek se společností LogTrav, přičemž předmětem obchodování byly stejné výrobky a služby a za obě společnosti vystupovala tatáž osoba, označovaná jako David Rác. Úhrady byly prováděny výlučně v hotovosti. Žalobcův syn M. A., který měl obchody s uvedenými společnostmi na starosti, uvedl, že v sídlech společností nikdy nebyl, neuzavřel s nimi písemnou smlouvu, ani si neověřil, kdo za obě společnosti jedná. Ze správního spisu se dále podává, že obě společnosti jsou dlouhodobě nekontaktní a mají virtuální sídla. Dále byly zjištěny rozdíly mezi použitými razítky a podpisy u daňových přiznání a předložených dokumentů společnosti RAKSTAR; společnost LogTrav daňová přiznání nepodala vůbec. Jednatel společnosti RAKSTAR Daniel Indra a jednatel společnosti LogTrav David Rác (jenž měl dle syna žalobce jednat i za společnost RAKSTAR) ve svědeckých výpovědích uvedli, že o činnosti obou společností nic nevědí a žalobce ani jeho syna neznají. Jednatel společnosti LogTrav Jan Trávníček ve své výpovědi uvedl, že mu o spolupráci se žalobcem není nic známo. Zaměstnanci společnosti RAKSTAR M. D., M. F. a D. A. neznali žádné okolnosti řešených případů, svědek M. S. (tou dobou byl ve výkonu trestu) odepřel výpověď.

[8] Krajský soud poté přistoupil k vypořádání žalobních námitek. Nejprve se zabýval námitkami ohledně prekluze práva doměřit daň, které shledal nedůvodnými – mimo jiné i s poukazem na zrušující rozsudek NSS, jenž se touto otázkou též zabýval (a shledal související kasační námitku žalobce nedůvodnou).

[9] Dále se krajský soud zabýval žalobními námitkami k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, resp. jeho unesení či neunesení žalobcem. Připomněl právní úpravu a relevantní judikaturu k tomuto tématu. Poté konstatoval, že správce daně identifikoval konkrétní skutečnosti zakládající jeho důvodnou pochybnost stran předložených daňových dokladů. Žalobce však nebyl schopen prokázat sporné transakce se společnostmi RAKSTAR a LogTrav. Část důkazních prostředků žalobce zaměřil nikoli na prokázání sporných transakcí, ale na prokázání toho, že se stal či mohl stát obětí podvodu. Tato skutečnost podle krajského soudu není relevantní pro daňové řízení.

[10] Poté se krajský soud – s odkazem na předchozí zrušující rozsudek NSS – zabýval aplikací rozsudku NSS ve věci *Kemwater ProChemie* na projednávanou věc. Uvedl, že orgány finanční správy nezpochybnily jen dodavatele žalobce, nýbrž i rozsah plnění kvůli nedostatečné specifikaci předmětu plnění na daňových dokladech a neschopnosti slyšených osob toto plnění dostatečně popsat. Neprokázání rozsahu plnění podle krajského soudu postačuje k odepření nároku na odpočet daně. I kdyby zde byla jen pochybnost o identitě dodavatelů žalobce, judikatura se ustálila na závěru, že ani v takových případech není judikатурní změna daná rozsudkem NSS ve věci *Kemwater ProChemie* automatickou poukázkou na kasační zásah správního soudu, nýbrž žalobce musí v soudním řízení předestřít indicii ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele tak, aby prověření dané indicie mohlo být předmětem řízení před správními orgány. Nic takového žalobce před soudem nepředestřel.

[11] Žalobce podle krajského soudu nerozptýlil ani pochybnosti správce daně ohledně tvrzeného skutkového stavu co do rozsahu plnění a identity dodavatelů žalobce, ani nepředestřel nové skutečnosti, postačující k unesení jeho důkazního břemene, které by prokázal. Proto považoval krajský soud rozebírání detailů výpovědí jednotlivých svědků, kteří nepotvrdili konkrétní předmětné transakce nebo je z povahy věci ani potvrdit nemohou, a hodnocení jejich věrohodnosti za bezpředmětné. Žalobce ani v řízení před správními orgány, ani v podáních soudu neuvedl, s kým jednal.

[12] Krajský soud závěrem uvedl, že žalobce nesplnil svou důkazní povinnost ani ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob. V případě zpochybnění deklarovaného dodavatele má mít žalobce možnost předestřít nové skutkové okolnosti a tyto prokázat. Daňový subjekt může označit a prokázat jinou osobu, než je deklarovaný dodavatel, jako skutečného dodavatele. Tuto osobu musí ztotožnit jednoznačně. Žalobce měl možnost tvrdit a prokazovat odlišný skutkový stav po celou dobu daňového řízení, této možnosti však nevyužil. Nadto soud podotýká, že i v případě odečítání výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je třeba prokázat rozsah těchto výdajů, což se v projednávané věci nestalo, jak uvedeno výše.

[13] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[14] Úvodem rekapitulace kasačních námitek Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační stížnost je textově velmi bohatá (čítá 62 stránek textu). Většina jejího textu se shoduje s textem předchozí kasační stížnosti, o níž tento soud rozhodoval předchozím zrušujícím rozsudkem NSS. Stěžovatel to výslovně připouští, nicméně dodává, že jeho původní kasační argumentaci Nejvyšší správní soud neshledal nedůvodnou, resp. ji s ohledem na vady prvního rozsudku KS z větší části nevypořádal. Proto ji stěžovatel opakuje, některá tvrzení však vypustil (zejména původní tvrzení, že jako poskytovatele plnění stěžovatel „*označil, tvrdil a prokazoval*“ společnosti RAKSTAR a LogTrav). K původnímu textu kasační stížnosti pak stěžovatel nově připojil *Shrnutí podstaty kasační argumentace* (část I. kasační stížnosti).

[15] V části I. kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že krajský soud řádně nereflekoval závěry plynoucí ze zrušujícího rozsudku NSS a nerespektoval tam vyjádřený závazný právní názor. Krajský soud totiž i v napadeném rozsudku setrval na původních závěrech, že stěžovatel nebyl schopen prokázat realizaci obchodních transakcí se společnostmi RAKSTAR a LogTrav, přestože stěžovatel vysvětlil krajskému soudu důvody své důkazní nouze a důvody svého procesního postupu. Závěr krajského soudu, že tvrzení stěžovatele o tom, že mohl být obětí podvodu, nemá relevanci pro daňové řízení, stěžovatel označuje za formalistický. Osoby stojící v pozadí činností společností RAKSTAR a LogTrav mohou těžit ze svého protiprávního jednání, neboť krajský soud nepřiznává relevanci tomu, zda k důkazní nouzi vedlo jednání stěžovatele samého, anebo zda ji způsobily jiné osoby.

[16] Podle stěžovatele krajský soud vyložil závěry plynoucí z rozsudku NSS ve věci *Kemwater ProChemie* zužujícím způsobem, neboť stěžovatel v daňovém i soudním řízení předestřel indicie ukazující, že stěžovateli mohl poskytnout plnění subjekt odlišný od deklarovaného dodavatele, resp. subjekt vydávající se za deklarované dodavatele, společnosti

pokračování

RAKSTAR a LogTrav. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že nepředložil tvrzení o skutečném dodavateli; naopak stěžovatel vymezil, že zde byly subjekty, které mohly mít relevantní právní zájem na negativním výsledku daňového řízení stěžovatele a na tom, aby v daňovém řízení nedošlo k „*potvrzení jejich ekonomické činnosti, resp. dodání plnění stěžovateli.*“

[17] Pokud by krajský soud přisoudil relevanci tvrzením stěžovatele o tom, že mohl být obětí protiprávního jednání jiných osob a namísto zamítnutí žaloby zrušil rozhodnutí žalovaného a zavázal finanční orgány k tomu, aby zkoumaly důsledně důvody neunesení důkazního břemene, pak by finanční orgány bezpochyby zjistily i skutečného dodavatele stěžovatele. Z pohledu stěžovatele existují jednoznačné indicie o tom, že stěžovateli poskytl plnění subjekt „*materiálně jednající v pozici společnosti RAKSTAR a LogTrav*“, což však krajský soud nevzal na zřetel.

[18] Stěžovatel dále předestírá svoji verzi skutkového děje a vysvětlení, proč jím navržené důkazy neprokázaly, že plnění poskytly společnosti RAKSTAR a LogTrav. Stěžovatel jednal vždy „*v dobré víře*“ s konkrétní fyzickou osobou (David Rácz), která tvrdila, že za obě společnosti oprávněně jedná. Stěžovatelem navržení svědci k prokázání skutečností však buď nebyli k dispozici anebo odmítli vypovídat kvůli riziku vlastního trestního stíhání. Stěžovatel trvá na tom, že se stal obětí podvodného jednání ze strany třetích osob a že jeho spor má i významný ústavněprávní přesah, protože mu byla stanovena daň v důsledku možného protiprávního jednání jiných osob, které samy jednaly s cílem obohatit se tím, že nesplnily vlastní daňové povinnosti. Stěžovateli naopak byla plnění fakticky poskytnuta a uhradil za ně ceny včetně DPH. Krajský soud rozhodl nezákonně a „*krajně formalisticky*“, pokud považoval za nepodstatné, z jakého důvodu stěžovatel neunesl důkazní břemeno.

[19] Stěžovatel též opakuje svoji argumentaci k prekluzi práva stanovit daň kvůli pozdnímu projednání zprávy o daňové kontrole až dne 13. 3. 2019. Vzhledem k tomu, že tyto námitky jsou nepřípustné (jak je vysvětleno níže), kasační soud je zde blíže nerekapituluje.

[20] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Uvádí, že stěžovatel uplatnil rozsáhlou kasační stížnost v délce 62 stran s celou řadou grafického zvýraznění, které ztěžuje rozlišení podstaty argumentace stěžovatele a zbytečně „*zapleveluje*“ textaci opakované kasační stížnosti. Samotná argumentace stěžovatele je „*chaotická, repetitivní, nekonzistentní či příliš obecná*“. Stěžovatel předložil opakovanou kasační stížnost prakticky v totožné textaci jako první kasační stížnost. Kasační stížnost je podle žalovaného na samé hranici projednatelnosti.

[21] Co se týče otázky prekluze, žalovaný uvádí, že tato kasační námitka je nepřípustná, protože se jedná o námitku již závazně posouzenou NSS ve zrušujícím rozsudku NSS.

[22] Co se týče kasačních námitek ohledně zjišťování skutkového stavu, žalovaný uvádí, že závěry krajského soudu nelze označit za formalistické, naopak jsou vystavěny na zjištěném skutkovém stavu a řádné aplikaci zákona. Pokud stěžovatel nyní, v druhém kole soudního přezkumu, vyžaduje, aby skutečného dodavatele označily daňové orgány, žalovaný to považuje za neúměrné přesouvání důkazního břemene.

[23] K aplikaci závěrů rozsudku NSS ve věci *Kemwater ProChemie* žalovaný uvádí, že stěžovatel sice rozsáhle argumentuje k osobám dodavatelů a faktickému uskutečnění plnění, žalovaný ovšem neměl pochybnosti o faktické existenci plnění, zpochybněny byly pouze osoby dodavatelů, ale také rozsah předmětných plnění. K rozsahu plnění se stěžovatel nevyjádřil. Žalovaný k tomu dodává, že podle judikatury NSS neprokázání rozsahu plnění stačí k odepření nároku na odpočet daně.

[24] Ohledně podmínek pro uplatnění nároku na odpočet/oprávněnost výdajů, žalovaný ohledně příjmové daně uvádí, že stěžovatel nepřednesl tvrzení o tom, jakým způsobem se odehrál obchodní případ, tedy neoznačil žádnou osobu, která by předmětná plnění dodala, než společnosti RAKSTAR a LogTrav, a také neprokázal rozsah předmětných výdajů (nákladů). Co se týče uznání nároku na odpočet DPH, stěžovatel podle žalovaného neoznačil osoby, které mu předmětná plnění poskytly v deklarovaném rozsahu, neoznačil ani osoby v postavení plátce DPH. Ani ze spisového materiálu nevyplynula indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla dodat sporné plnění v předmětném rozsahu, ani indicie ukazující na osobu v postavení plátce DPH, odlišnou od deklarovaného dodavatele.

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] Nejdříve se Nejvyšší správní soud zabýval přípustností kasační stížnosti s ohledem na to, že se jedná již o druhou kasační stížnost v téže věci. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. opakovaná kasační stížnost není přípustná, s výjimkou případů, v nichž stěžovatel namítá, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[28] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 – 165, publ. pod č. 2365/2011 Sb. NSS (všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), nicméně dospěl k závěru, že s ohledem na účel § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., kterým je zabránit, aby se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval otázkami, ke kterým již v předchozím zrušujícím rozsudku v dané věci vyjádřil svůj závazný právní názor, nebude nepřípustná ani kasační stížnost proti druhému či dalšímu rozhodnutí krajského soudu, pokud Nejvyšší správní soud zrušil předchozí rozhodnutí krajského soudu pro nepřezkoumatelnost nebo jiné procesní pochybení. V takovém případě se totiž nemohl vyjádřit k meritu věci a nepřezkoumal rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. Stejně tak je přípustná i opakovaná kasační stížnost napadající argumenty uvedené v rozhodnutí krajského soudu, které v předchozím řízení před kasačním soudem nebyly napadeny a napadeny ani *de facto* být nemohly (například protože první kasační stížnost podala jiná strana sporu, a neuplatní se tak § 104 odst. 4 *in fine* s. ř. s.).

pokračování

[29] S odkazem na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační námitky ohledně prekluze práva stanovit daň jsou nepřijatelné (což též správně uvedl žalovaný), neboť se k této otázce již obsáhle vyjádřil ve zrušujícím rozsudku NSS (v odstavcích 23 až 28).

[30] Také další kasační námitky ke zjištění skutkového stavu, které stěžovatel jen (s drobnými úpravami) mechanicky opakuje jako v první kasační stížnosti (o níž rozhodl kasační soud zrušujícím rozsudkem NSS), nejsou přípustné. Nereagují totiž vůbec na závěry krajského soudu v napadeném rozsudku, takže se opírají o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 odst. 1 s. ř. s. (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.).

[31] Přímoú polemiku s napadeným rozsudkem obsahuje v zásadě jen (nově doplněná) část I. kasační stížnosti. Jádro této (přípustné) argumentace lze shrnout tak, že podle stěžovatele krajský soud nerespektoval závazný právní názor vyjádřený ve zrušujícím rozsudku NSS, neboť konstatoval, že stěžovatel nebyl schopen prokázat realizaci obchodních transakcí se společnostmi RAKSTAR a LogTrav, přestože stěžovatel vysvětlil krajskému soudu důvody své důkazní nouze a svého procesního postupu.

[32] Krajský soud však zřetelně a přezkoumatelně zdůraznil, že vedle identity skutečných dodavatelů plnění daňové orgány též účinně zpochybnily i **rozsah příslušných plnění**, na což též vhodně poukázal žalovaný. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu vskutku postačuje, pokud existují relevantní pochybnosti ohledně rozsahu plnění, aby pravidlo dle rozsudku NSS ve věci *Kemwater ProChemie* nebylo uplatněno. Z rozsudku zdejšího soudu ze dne 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020 – 63, vyplývá, že i pokud je ve smyslu rozsudku NSS ve věci *Kemwater ProChemie* splněna podmínka prokázání, že dodavatel měl postavení plátce DPH, představuje neprokázání rozsahu plnění samostatný důvod, který sám o sobě stačí k neuznání nároku daňového subjektu. Nejvyšší správní soud se také již opakovaně vyjádřil k tomu, že rozsudek NSS ve věci *Kemwater ProChemie* nepředstavuje paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která mu předcházela. Vždy záleží na konkrétních okolnostech věci, tedy například i na tom, že daňový subjekt neprokáže ani v jakém rozsahu plnění přijal (srov. rozsudky ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 – 43, nebo ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 – 59). Na závěr krajského soudu o neprokázání rozsahu plnění stěžovatel v kasační stížnosti nereagoval.

[33] Navíc co se týče identity dodavatelů, stěžovatel změnil svá skutková tvrzení: v první kasační stížnosti (o níž tento soud rozhodl zrušujícím rozsudkem NSS) tvrdil, že dodavateli byly společnosti RAKSTAR a LogTrav. V nyní projednávané kasační stížnosti toto tvrzení opustil a namísto něj uvedl, že stěžovateli poskytl plnění subjekt „*materiálně jednající v pozici společností RAKSTAR a LogTrav*“. Z uvedeného však vyplývá, že stěžovateli není známo, kdo mu daná plnění poskytl, neboť se omezuje na zcela neurčité tvrzení o osobě „*materiálně jednající v pozici společností*“. Za této situace i přes závěry rozsudku NSS ve věci *Kemwater ProChemie* není povinností daňových orgánů (a tím méně krajského soudu), aby aktivně vyhledávaly skutečné dodavatele, neboť stěžovatel nepředložil žádnou alternativní verzi skutečného průběhu dodávek plnění (vyjma neurčitého poukazu, zmíněného výše). Vrátit věc do daňového řízení je namísto jen tehdy, pokud existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. Indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátce DPH přitom nelze

spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl, tj. že je splněna ona materiální podmínka pro uplatnění odpočtu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2023, č. j. 4 Afs 227/2022 – 54, a tam citovanou judikaturu). Tuto kasační námitku tak Nejvyšší správní soud neshledává důvodnou.

[34] Zbylé námitky stojí na tvrzení o formalistickém přístupu krajského soudu, jenž nepřisvědčil relevanci stěžovatelových tvrzení o tom, že se stal obětí podvodu, že jednal s dodavatelem subjektivně v dobré víře a důkazní břemeno neunesl jen proto, že relevantní svědci odmítli vypovídat či měli zájem vypovídat nepravdivě. Nejvyšší správní soud i v této otázce přisvědčuje krajskému soudu, že pro posouzení otázky, zda daňový subjekt (zde stěžovatel) unesl důkazní břemeno, není rozhodné, z jakých důvodů toto daňové břemeno unesl či neunesl.

[35] V posuzované věci se ve vztahu k doměřené dani z přidané hodnoty nejedná o doměření daně z důvodu existence podvodu na DPH (kde by snad výše uvedená okolnost mohla být relevantní), ale proto, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH v rozporu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, protože neodstranil pochybnosti správce daně a neprokázal, že plnění dle daňových dokladů byla přijata od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu. Podobně i ve vztahu k příjmové dani stěžovatel neprokázal naplnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, protože neodstranil pochybnosti správce daně a neprokázal vynaložení výdajů způsobem deklarovaným na předložených dokladech.

[36] Pokud by se stal stěžovatel vskutku obětí trestného činu podvodu, měla by tato skutečnost význam v případném trestním řízení, kde by mohl uplatňovat práva poškozeného, včetně případného práva na náhradu škody. V daňovém řízení je však odpovědností stěžovatele jako daňového subjektu, aby při výkonu své podnikatelské činnosti postupoval obezřetně, a přiměřeným způsobem zjistil a ověřil, s jakými osobami obchoduje, jakou mají reputaci apod. Pokud tak neučinil a pokud proto nemá k dispozici relevantní důkazní návrhy, nese nepříznivé následky s tím spojené – v tomto případě doměření DPH a daně z příjmů.

[37] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[38] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 23. dubna 2024

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu