



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: **Pavel Čabla**, se sídlem Jižní 922, Uherské Hradiště, zastoupený Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2023, č. j. 31 Af 13/2022 - 74,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „*správce daně*“) dodatečným platebním výměrem ze dne 31. 7. 2020, č. j. 1621327/20/3309-50523-707627, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 1 224 101 Kč a stanovil penále ve výši 244 820 Kč a dodatečným platebním výměrem ze dne 31. 7. 2020, č. j. 1621364/20/3309-50523-707627, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 ve výši 873 023 Kč a stanovil penále ve výši 174 604 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 1. 2022, č. j. 1345/22/5200-10422-706955, odvolání proti oběma dodatečným platebním výměrům zamítl a tato rozhodnutí potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Brně (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 12. 9. 2023, č. j. 31 Af 13/2022 - 74, zamítl jako nedůvodnou.

[3] Jádrem sporu byla otázka, zda žalobce prokázal splnění zákonných podmínek pro uznání jím uplatněných nákladů na nákup dřevní hmoty a na opravu hydraulické ruky jako daňově účinných podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[4] Krajský soud se vyjádřil nejprve k námitkám týkajícím se vedení skladové evidence. Uvedl, že otázka průkaznosti účetních dokladů je klíčová spíše v první fázi daňové kontroly pro účely přenesení důkazního břemene na daňový subjekt. Po přechodu důkazního břemene (který žalobce nezpochybnil) se již nejednalo o otázku stěžejní, neboť daňový subjekt musel realizaci deklarovaných plnění prokázat jiným způsobem než svým účetnictvím. Skladová evidence je pouze evidencí formálních dokladů, které z povahy věci nejsou způsobilé prokázat faktickou realizaci plnění. Skutečnost, že dal krajský soud v některých dílčích otázkách stran vedení skladové evidence žalobci za pravdu, neměla vliv na závěr o zákonnosti rozhodnutí žalovaného.

[5] Žalobce dále namítal, že unesl důkazní břemeno a že daňové orgány měly k dispozici další důkazy svědčící v jeho prospěch. Krajský soud zrekapituloval skutkové okolnosti, z nichž daňové orgány vycházely. Konstatoval, že pochybnosti správce daně pramenily z toho, že k jednotlivým obchodním transakcím nebyly doloženy listiny prokazující okolnosti spolupráce mezi žalobcem a jeho dodavatelem dřevní hmoty, společnostmi JOHAL TRANS s.r.o. (nyní JOHAL TRANS s.r.o. v likvidaci; dále jen „společnost JOHAL TRANS“) a Flash Business s.r.o. (nyní Flash Business s.r.o. v likvidaci; dále jen „společnost Flash Business“). Zároveň správce daně zjistil nedostatky ve výkupních lístcích (neuvedení místa nakládky a vykládky, uvedení SPZ vozidel, u kterých ze záznamů o provozu neplynula souvislost s nákupem dřevní hmoty). Dále správce daně zjistil, že sídla společností JOHAL TRANS a Flash Business byla pouze formální, společnosti neměly zřízenou provozovnu a nevlastnily žádné nemovitosti.

[6] Jednatel společnosti Flash Business, Petr Surý, v daňovém řízení uvedl, že neví kdo, odkud a jak této společnosti dodával dřevní hmotu. Společnost Flash Business dřevní hmotu kupovala na nádraží ve Vyškově, Petr Surý tomu ale nebyl přítomen a nejsou mu známy osoby, které dřevní hmotu nakládaly a vykládaly. Současně nevěděl, z jaké lokality dřevní hmota pochází a kým byla vytěžena. Úhrady mezi společnostmi Flash Business, která dodávala dřevní hmotu žalobci, a žalobcem, stejně jako úhrady dodavatelům společnosti Flash Business probíhaly v hotovosti; úhrady za dodanou dřevní hmotu hradila společnost Flash Business většinou M. K., který měl na základě plné moci jednat jménem společnosti JOHAL TRANS (která měla být sama dodavatelem společnosti Flash Business – pozn. NSS). Žalobce si měl dřevní hmotu odvážet svou technikou, svědek však nevěděl, zda vozidlem či vlakem. Výkupní dodací lístky vystavoval žalobce, který prováděl i měření dřevní hmoty. K obchodním transakcím mezi společnostmi JOHAL TRANS a žalobcem Petr Surý uvedl, že doporučil M. K. žalobce jako odběratele dřevní hmoty a společnost JOHAL TRANS měla žalobci dodávat dřevní hmotu na nádraží ve Vyškově. O konkrétních okolnostech obchodní spolupráce mezi společnostmi JOHAL TRANS a žalobcem nic nevěděl.

[7] M. K. orgánům činným v trestním řízení vypověděl, že faktury a doklady, které vystavoval jménem společnosti JOHAL TRANS, byly falešné a žádné obchodní transakce podle něj neproběhly. Jednatel společnosti JOHAL TRANS (Vlastimil Müller) o činnosti této společnosti nic nevěděl; jejím jednatelem se stal na žádost P. K. Daňové

pokračování

orgány dále zjistily, že společnost Flash Business ani společnost JOHAL TRANS neuzavřely žádnou smlouvu týkající se využití nádraží ve Vyškově (kde mělo docházet k předávání dřevní hmoty) k nakládce a vykládce dřeva. Současně ze záznamů o provozu vozidel vyplynulo, že k odvozu dřeva z nádraží ve Vyškově nebyl použit ani automobil. To vyplývalo také z výslechu M. T. (žalobcova zaměstnanec), jenž uvedl, že jezdil jen s vozidlem V. registrační značky X lokality Rychtářov u Vyškova, Myslejobice, a to pro dřevo, které žalobce kupoval od společnosti Vojenské lesy a statky ČR, s.p. (dále jen „Vojenské lesy“), přičemž s jiným řidičem se nestřídal. Správce daně zjistil, že společnost JOHAL TRANS některé úhrady za dřevo, které jí bylo dodáno, prováděla na bankovní účet společnosti Gordianus s.r.o. (společnost byla ke dni 27. 5. 2020 vymazána z obchodního rejstříku; dále jen „společnost Gordianus“), jehož disponenty byli Mgr. P. Z. a M. .

[8] Žalobce uplatnil také náklady vynaložené na opravu hydraulické ruky. K tomu M. T. (zaměstnanec žalobce) uvedl, že nebyla měněna celá hydraulická ruka, ale jen její díly. Kde oprava probíhala, nevěděl. Pan P. Č. ml. (syn žalobce) rovněž nevěděl, kdo opravu hydraulické ruky provedl a současně uvedl, že některé věci (brzdy na návěsu, měchy) opravoval on sám společně s M. T. a žalobcem.

[9] Co se týče výslechu M. T., krajský soud souhlasil s žalovaným, že tento svědek implicitně vyloučil, že by jezdil pro dřevo na nádraží do Vyškova. Vytykal-li žalobce žalovanému, že se svědka na tuto otázku výslovně nezeptal, krajský soud zdůraznil, že i žalobce, resp. Jeho zástupce, svědkovi u výslechu mohl klást otázky, což také činil. Výpověď Petra Surého (jednatele společnosti Flash Business) krajský soud ve shodě s daňovými orgány považoval za obecnou a nevěrohodnou. Krajský soud konstatoval, že žádný ze svědků nebyl schopen k transakcím mezi žalobcem a společnostmi JOHAL TRANS a Flash Business konkretizovat jejich průběh, okolnosti vykládky, nakládky a přepravy či původ dřevní hmoty. Dodal, že daňové orgány svědecké výpovědi nehodnotily selektivně. Výtky žalobce, že se měl správce daně společnosti České dráhy a.s. dotázat na existenci smluvního vztahu s dalšími subjekty (nejen se společnostmi JOHAL TRANS a Flash Business), dle krajského soudu nebyla namístě, jelikož důkazní břemeno tížilo žalobce. K unesení důkazního břemene žalobcem nemohla přispět daňová příznání na DPH žalobcových dodavatelů, jejich kontrolní hlášení či účtenky vydané systémem EET. Tyto doklady nejsou relevantním důkazem o tom, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno.

[10] Dále krajský soud konstatoval, že samotná skutečnost, že byla hydraulická ruka opravena, neznamená, že žalobce finanční prostředky na opravu skutečně vynaložil a že mu tuto službu poskytla společnost JOHAL TRANS. Žalobce tedy neprokázal, že vynaložil náklady na zboží a služby (nákup dřevní hmoty, oprava hydraulické ruky) poskytnuté společnostmi JOHAL TRANS a Flash Business. Daňové orgány proto nepochybily, jestliže odmítly tyto náklady uznat jako daňově účinné.

[11] Krajský soud žalobci nepřisvědčil ani v tom, že mu měly být uznány tzv. esenciální náklady. Tyto náklady je totiž možné zohlednit pouze při stanovení daně podle pomůcek, k čemuž v posuzované věci nedošlo. I pokud by je však bylo možné zohlednit, nemohly by žalobcem uplatněné náklady být uznány jako esenciální, neboť nešlo o náklady, bez kterých by žalobce nemohl dosáhnout svých výnosů.

[12] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatel namítá, že krajský soud pochybil v hodnocení protokolu o výslechu M. K. před Policií České republiky. Tento důkaz staví do privilegovaného postavení, přičemž pomíjí sled událostí a neposuzuje jednání tohoto svědka komplexně. Stěžovatel odkazuje na dopis M. K. adresovaný správci daně a konstatuje, že tento svědek sleduje nepoctivý záměr a je nevěrohodný. Krajský soud se dopisem M. K. ze dne 28. 5. 2018 a odmítnutím výpovědi v daňovém řízení nezabýval. Krajský soud svědeckou výpověď zohlednil i v souvislosti s náklady za pořízení zboží od společnosti Flash Business, nicméně M. K. měl vypovídat pouze ve vztahu ke společnosti JOHAL TRANS. Nadto stěžovatel ani jeho zástupce nebyl přítomen u výslechu tohoto svědka Policií České republiky.

[14] Podle stěžovatele svědek M. T. skutečnost, že jezdil pro dřevní hmotu na nádraží do Vyškova, nevyločil. Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že pokud se stěžovatel nedotazoval tohoto svědka na odvoz dřevní hmoty z nádraží ve Vyškově, nečinil aktivní kroky k unesení svého důkazního břemene. Co se týče výpovědi Petra Surého, pokud ji krajský soud považoval za obecnou, měly daňové orgány pokračovat v dotazování a výpověď konfrontovat s dalšími důkazy. Nesprávné je také hodnocení odpovědi na výzvu k poskytnutí informací učiněnou vůči společnosti České dráhy. Poskytnutá informace svědčí pouze o tom, že společnosti JOHAL TRANS a Flash Business nebyly přímými skladujícími, nikoli o tom, že tyto společnosti žalobci neposkytly zboží.

[15] Dále stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem, že vady skladové evidence nebyly důvodem pro neuznání nákladů jako daňově účinných. Právě vady skladové evidence byly důvodem vzniku pochybností o deklarovaných dodavatelích, k čemuž stěžovatel odkazuje na konkrétní pasáže rozhodnutí žalovaného. Krajský soud závěry žalovaného „přetáčí“ a mění.

[16] Daňové orgány dle stěžovatele nemohou odmítnout provedení důkazů navrhovaných daňovým subjektem, pokud toto odmítnutí vede ke ztrátě daňové uznatelnosti uplatněných výdajů. Stěžovatelovy důkazní návrhy přitom nebyly nadbytečné, bez dostatečné důkazní potence nebo mimo „standardní penzum důkazů“. Krajský soud současně aproboval nesprávné hodnocení důkazů žalovaným, neboť hodnotil každý důkaz samostatně, a nikoli v jejich vzájemné souvislosti. Z daňových dokladů, dokladů o úhradách, výpisů ze systému EET a kontrolních hlášení vyplývá, že zboží a služby stěžovateli poskytli deklarovaní dodavatelé.

[17] Stěžovatel poukazuje na to, že v průběhu ústního jednání u krajského soudu upozornil na případy daňových subjektů L. D. a M. K., které jsou skutkově obdobné s nynější věcí. Krajský soud se nezabýval tím, že daňové orgány v těchto případech postupovaly odlišně než v nynější věci.

[18] Dále stěžovatel namítá, že uplatnění tzv. esenciálních výdajů a stanovení daně podle pomůcek se navzájem vylučují. V posuzované věci dle stěžovatele není spor o výdajích jako takových, ale pouze co do otázky deklarovaných dodavatelů. Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neumožňuje prokázat daňovou účinnost výdajů tím, že byly

pokračování

uhrazeny jinému než deklarovanému dodavateli. Podle stěžovatele však lze v posuzované věci aplikovat závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie* (dál jen „rozsudek ve věci Kemwater“).

[19] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Některé kasační námitky považuje za nepřijatelné, z opatrnosti se k nim však vyjadřuje. Krajský soud hodnotil důkazy jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, a to včetně výpovědi M. K. Dopis M. K. ze dne 28. 5. 2018 dle žalovaného nevyvrací předchozí tvrzení tohoto svědka o tom, že dodávky dřeva se neuskutečnily a vystavované faktury jsou falešné. Námitku, dle níž si měly daňové orgány od společnosti České dráhy vyžádat další informace, považuje žalovaný za účelovou. Skutečné dodání zboží neosvědčují ani výpisy ze systému EET, daňová přiznání na DPH a kontrolní hlášení stěžovatelových dodavatelů. Dále žalovaný uvádí, že M. T. *de facto* popřel, že by jezdil pro dřevo jinam, než do lesa v lokalitě Rychtářov u Vyškova, Myslejovice. K výpovědi Petra Surého konstatuje, že je obecná a v rozporu s ostatními důkazy. Posouzení stěžovatelem odkazovaných případů jiných daňových subjektů nemá dle žalovaného vliv na nyní projednávanou věc. K esenciálním výdajům krajský soud správně uvedl, že lze uplatnit pouze při stanovení daně podle pomůcek; nadto by výdaje, které nebyly uznány jako daňově účinné, nemohly být uznány jako esenciální. Dále žalovaný konstatuje, že i v případě daně z příjmů fyzických osob lze daňovou účinnost nákladů prokázat tím, že daňový subjekt prokáže, že plnění bylo dodáno jiným než deklarovaným dodavatelem. Stěžovatel však setrvale tvrdí, že zboží a služby přijal od deklarovaných dodavatelů.

[20] 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 advokátem (§ 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.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Stěžovatel v kasační stížnosti předně namítá, že žalovaný nesprávně hodnotil v daňovém řízení provedené důkazy a krajský soud tento postup aproboval. Nejvyšší správní soud se však s tímto tvrzením neztotožňuje. Krajský soud přihlédl ke všem skutečnostem zjištěným v daňovém řízení, jak vyplývá zejména z odstavců 22 až 36 napadeného rozsudku. Důkazy provedené v daňovém řízení a v řízení u krajského soudu nicméně nesvědčí o tom, že se plnění skutečně uskutečnilo tak, jak stěžovatel deklaroval. Žádný ze svědků nedokázal sdělit konkrétní okolnosti poskytnutí zboží a služeb a ani listiny předložené stěžovatelem či informace poskytnuté dalšími subjekty o realizaci obchodních transakcí nesvědčily. Výpověď Petra Surého krajský soud nepovažoval za nedůvěryhodnou jen proto, že byla v rozporu s výpovědí M. K., jak tvrdí stěžovatel. Krajský soud shledal, že průběh událostí, jak jej Petr Surý popisoval, nedává smysl a nadto nekoresponduje ani s informací poskytnutou společností České dráhy. Nelze souhlasit ani s námitkou, že krajský soud výpověď M. K. „aprobuje i ve vztahu k nákladům uplatněným ze zboží

přijatého společnosti Flash Business“, ačkoli měl tento svědek vypovídat pouze ve vztahu ke společnosti JOHAL TRANS. Z napadeného rozsudku uvedené nevyplývá a stěžovatel toto své obecné tvrzení ani nedoplňuje uvedením konkrétních příkladů, kdy tak krajský soud měl učinit.

[23] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje také s hodnocením výpovědi M. T. Pokud tento svědek na otázku správce daně „[d]o jakých konkrétních objektů, na které konkrétní adresy jste pro dřevo nebo se dřevem s vozidlem Volvo jezdil v letech 2016 a 2017 (...)?“ odpověděl tak, že pravidelně jezdil do Bučovic (kde má stěžovatel zázemí), kam vozil dřevo porízené od Vojenských lesů z lokality Rychtářov u Vyškova, Myslejovice, lze z této odpovědi usuzovat, že svědek nikam jinam, než právě do jím zmíněné lokality, pro dřevní hmotu nejezdil. S krajským soudem lze souhlasit také v tom, že pokud se stěžovatel domníval, že správce daně otázku položil nevhodně či že je odpověď svědka neúplná, mohl svědkovi položit otázku stran odvozu dřevní hmoty z Vyškova on sám. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 18. 11. 2022, č. j. 3 Afs 142/2020 - 53 (všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), součástí práva daňového subjektu na účast u výslechu svědka ve smyslu § 96 odst. 5 daňového řádu je možnost klást svědkovi otázky, které daňový subjekt považuje za relevantní, doplňovat a precizovat směr výslechu obecně určený správcem daně a doptávat se na potřebné informace. Pokud stěžovatel tohoto svého práva nevyužil, musí nést negativní následky svého opomenutí. Totéž platí i ve vztahu k výpovědi Petra Surého; měl-li stěžovatel za to, že se správce daně nedotazuje na dostatečně konkrétní otázky, mohl tak učinit právě stěžovatel. Daňové řízení totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 - 71).

[24] Kasační námitku, dle níž krajský soud aproboval nesprávné hodnocení důkazů správcem daně a žalovaným, tak Nejvyšší správní soud neshledává důvodnou.

[25] Stěžovatel rovněž napadá závěry krajského soudu stran významu skladové evidence. Namítá, že žalovaný považoval vady skladové evidence za podstatné pro své rozhodnutí a v odstavci 80 svého rozhodnutí žalovaný tyto vady označuje za důvod vzniku pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. Krajský soud však dospěl ke shodnému závěru. Dle napadeného rozsudku byly vady skladové evidence podstatné právě pro zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů předložených stěžovatelem ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu a potažmo pro přenesení důkazního břemene na stěžovatele. Krajský soud pak správně konstatoval, že pravdivost svých tvrzení a věrohodnost a správnost předložených dokladů musí daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020 - 39). To se v projednávané věci stěžovateli nepodařilo. Ani tato kasační námitka tak není důvodná.

[26] Nedůvodná je rovněž kasační námitka, dle níž je nesprávný také závěr krajského soudu ohledně možnosti uznání alespoň tzv. esenciálních nákladů. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že esenciální náklady lze uznat pouze pokud je naplněna hypotéza § 98 odst. 1 daňového řádu a daň je stanovena podle pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 164/2023 - 76). V posuzované věci však byla daň stanovena na základě provedení dokazování a zohlednění esenciálních nákladů tudíž

pokračování

nebylo možné. Námitku proti samotnému stanovení daně dokazováním a nikoli na základě pomůcek stěžovatel v žalobě ani v kasační stížnosti nevznesl.

[27] V nynější věci není namístě ani aplikace závěrů rozsudku ve věci *Kemwater*, jehož se stěžovatel dovolává. Dle rozsudku ve věci *Kemwater* je postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty]. Současně SDEU v citovaném rozsudku připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Závěry týkající se hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH nelze bez dalšího použít pro účely posouzení daňové účinnosti nákladů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Principy uplatňování daně z příjmů a DPH jsou odlišné, a jakkoli se může jednat o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje odlišné cíle. V právních předpisech jsou totiž stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů u daně z příjmů a podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2023, č. j. 5 Afs 266/2022 - 37). Pro nárok na odpočet DPH musí daňový subjekt (mimo jiné) prokázat, že dodavatel je plátcem DPH (nemá-li potřebné údaje sám správce daně). V řízení o dani z příjmů fyzických osob je rozhodující, aby daňový subjekt v návaznosti na uplatněné daňové výdaje prokázal správci daně, zda došlo k faktické realizaci deklarovaných činností. Současně z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že za daňově uznatelné výdaje lze považovat deklarované výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak dodavatele plnění. Není přitom vyloučeno, aby skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než ten uvedený na příslušných daňových dokladech. Dodavatel plnění však musí být identifikován (srov. např. rozsudky ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014 - 27, ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019 - 41, či ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 - 34). Kasační námitka týkající se aplikace rozsudku ve věci *Kemwater* tedy také není důvodná.

[28] Stěžovatel dále namítá, že daňové orgány neprovedly některé stěžovatelem navržené důkazy, přičemž výslovně zmiňuje výpisy ze systému EET, a dále že daňové doklady, doklady o úhradách a kontrolní hlášení svědčí o tom, že plnění stěžovateli dodali právě jím deklarovaní dodavatelé. Rovněž uvádí, že informace poskytnuté společností České dráhy nejsou věrohodným důkazem, jelikož se dotaz správce daně týkal pouze společností JOHAL TRANS a Flash Business a nikoli potenciálních subdodavatelů. Tato část argumentace je pouhým zopakováním námitek žalobních, aniž by stěžovatel věcně polemizoval s jejich vypořádáním ze strany krajského soudu. Kasační stížnost je nicméně opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 Afs 53/2005 - 59). Jinými slovy, „[u]vedení konkrétních stížných námitek (...) nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námítka směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem“ (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58). Tato stěžovatelova tvrzení nesměřují proti přezkoumávanému rozsudku, v němž stěžovatel obdržel odpověď na jím uplatněnou žalobní argumentaci týkající se relevance jím

navržených důkazů (viz odstavce 35, 39 a 40 napadeného rozsudku), a nejedná se tedy o námitky ve smyslu § 103 s. ř. s. (srov. např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 - 63, č. 4051/2020 Sb. NSS).

[29] Stěžovatel rovněž namítá, že daňové orgány ve skutkově obdobných případech jiných daňových subjektů postupovaly odlišně než v případě stěžovatele. Tato námitka však byla stěžovatelem poprvé uplatněna teprve v kasační stížnosti, nemá svůj předobraz v žalobě, ačkoli v ní uplatněna být mohla, a představuje tedy nepřipustnou námitku dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud ověřil, že tato námitka nebyla uplatněna ani při ústním jednání před krajským soudem, jak stěžovatel v kasační stížnosti uvádí. Tato argumentace byla uplatněna jen při ústním jednání ve věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 31 Af 16/2022, týkající se týchž účastníků ve věci doměření DPH (záznam z tohoto ústního jednání je uchován na totožném CD, jako záznam z ústního jednání v nynější věci). I pokud by však stěžovatel tuto argumentaci uplatnil při ústním jednání v nyní posuzované věci, učinil by tak po uplynutí lhůty pro podání žaloby (§ 71 odst. 2, věta třetí s. ř. s.) a i tak by se jednalo o nepřipustnou kasační námitku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008 - 39).

[30] Také námitka zpochybňující důvěryhodnost svědka M. K. a možnost použití protokolu o jeho výslechu v trestním řízení pro účely řízení daňového byla uplatněna poprvé v kasační stížnosti a nemá svůj předobraz v žalobě, ačkoli v ní uplatněna být mohla. I v tomto případě se tudíž jedná o nepřipustnou námitku dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[31] 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.

[32] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty 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** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 22. srpna 2024

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu