

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: **V. P.**, zastoupený Mgr. Evou Štauderovou, advokátkou se sídlem Masarykovo náměstí 329, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 6. 2018, č. j. 29 Af 90/2015 – 158,

takto:

I. V řízení **se pokračuje**.

II. Kasační stížnost **se zamítá**.

III. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 7. 2015, č. j. 22660/15/5200-10421-706486, zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí – dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 8. 4. 2014, č. j. 772905/14/3301-24801-702877, jímž správce daně žalobci doměřil daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 645 195 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 129 039 Kč.

[2] Důvodem doměření daně z příjmů bylo, že správce daně neuznal žalobcem uplatněné výdaje za nákup náhradních dílů a pneumatik od společností ZLÍN EXPRESS s.r.o., nyní pod firmou *ZLÍN EXPRESS s.r.o. v likvidaci* (dále jen „*Zlín Express*“), a AJIZEXAN s.r.o.; dále jen „*Ajizexan*“ (tato společnost zanikla výmazem z obchodního rejstříku dne 19. 12. 2018 – pozn. Nejvyššího správního soudu), jako daňově uznatelné výdaje dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“). Stejně tak správce daně neuznal výdaje za nákup pohonných hmot (dále též „*PHM*“) od společností ALITRON CZ, s.r.o., MAKRO CASH & CARRY ČR s.r.o. a ČSAD INVEST, a.s. (dále jen „*Alitron*“, „*Makro*“ a „*ČSAD Invest*“). Dále též doměřil žalobci daň z příjmů za prodeje PHM třetím osobám. Tyto transakce byly zaznamenány v tzv. zeleném sešitě, který správci daně předala policie.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 7. 6. 2018, č. j. 29 Af 90/2015 – 158, zamítl jako nedůvodnou.

[4] Nejprve se krajský soud vyjádřil k žalobním námitkám týkajícím se neuznání výdajů za nákup náhradních dílů a pneumatik od tvrzených dodavatelů žalobce – společností Zlín Express a Ajizexan. Dospěl k závěru, že ani výslechy svědků S. L. a M. Š., které navrhl žalobce, neprokázaly, že k dodávkám náhradních dílů a pneumatik skutečně došlo, že byly provedeny v rozsahu uvedeném na faktuře a deklarovanými dodavateli (tj. společnostmi Zlín Express a Ajizexan) a žalobce zaplatil těmto dodavatelům zboží v rozsahu uvedeném na faktuře. Oba uvedení svědci podle krajského soudu pouze obecně potvrdili, že do tahače a návěsů byly montovány různé náhradní díly a pneumatiky, avšak jejich výpovědi nebyly dostatečně přesné či přesvědčivé, aby potvrdily dodání uvedeného zboží tak, jak jej tvrdil žalobce. Nejednalo se tedy o uznatelné výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud též uvedl, že správce daně nepožadoval po žalobci prokázání skutečností, které by byly nad rámec zákona. Jednalo se o běžné skutečnosti (dodání náhradních dílů a pneumatik), které měly být žalobci známy.

[5] Žalobce dále napadal kontrolní zjištění správce daně týkající se nákupu PHM od společnosti Alitron, Makro a ČSAD Invest, přičemž žalobce v této souvislosti uplatnil výdaje ve výši 158 292,84 Kč (od dodavatele Alitron) a ve výši 575 386,97 Kč (od dodavatelů Makro a ČSAD Invest). Krajský soud konstatoval, že v daňovém řízení bylo zjištěno, že uvedené společnosti nevystavily v daných dnech žalobcem předložené daňové doklady. Žalobce přiznal, že šlo o fiktivní doklady a neprokázal od koho a za jaké ceny PHM nakoupil. Žalobce namítal, že žalovaný měl vycházet z trestních rozsudků, v nichž byly identifikovány osoby, které PHM žalobci dodaly, a měl též vyjít z evidence jízd vozidel ohledně množství spotřebovaných PHM. Krajský soud k tomu uvedl, že žalobce nemůže požadovat, aby za něj daňové orgány převzaly aktivitu ve vyhledávání důkazních prostředků. Výpověď žalobce na policii, že PHM nakupoval za cenu v rozmezí 27 až 31 Kč/l, není důkazem prokazujícím skutečnou cenu, za níž PHM nakupoval.

[6] Krajský soud dále konstatoval, že žalobce nakupoval velké množství PHM, za což dostával paragony z různých čerpacích stanic jako doklady za nákupy těchto PHM; data vystavení těchto paragonů však nesouhlasila s daty dodání PHM do areálu žalobce. Žalobce

nakupoval PHM za cenu nižší, než byly aktuální ceny na čerpacích stanicích, přičemž dostával fiktivní paragony na ceny vyšší, než kolik ve skutečnosti za PHM zaplatil. Ačkoliv žalobce věděl, že paragony nejsou pravé, předkládal je v daňovém řízení k prokázání svých výdajů.

[7] Krajský soud se rovněž ztotožnil se závěry žalovaného ohledně prodeje PHM odběratelům ze strany žalobce. Žalobce brojil proti závěru správce daně, že měl v období březen – prosinec 2011 prodávat naftu drobným odběratelům (celkem přes 130 000 l) v celkové hodnotě 3 880 150 Kč včetně DPH. Tento závěr byl opřen o údaje z pomocné evidence prodeje (tzv. zelený sešit).

[8] Krajský soud zhodnotil jako účelové tvrzení žalobce, že nebyl vlastníkem tzv. zeleného sešitu, který představuje mimoúčetní evidenci prodeje PHM. Bylo prokázáno, že zelený sešit zabavila policie v areálu žalobce a že PHM byly vyskladněny do nadzemní nádrže na pohonné hmoty typu „Bencalor“ (dále jen „*nádrž bencalor*“), která je v jeho obchodním majetku a nacházela se v areálu v jeho vlastnictví. Námitka, že nezdaněné PHM pořídila společnost APOL TRANS s. r. o. (dále též „*Apol Trans*“), v níž byl žalobce jediným jednatelem a společníkem, a která sídlila ve stejném areálu, zůstala v rovině tvrzení. U dané společnosti byla z podnětu policie rovněž provedena daňová kontrola, při níž bylo prokázáno, že společnost Apol Trans spotřebovala nakoupené PHM pro svou ekonomickou činnost a neevidovala v účetnictví náklady z titulu pronájmu jakékoliv plochy, natož nádrže bencalor vlastněné žalobcem. Ani žalobce neevidoval žádné faktury vystavené z tohoto titulu. Není přitom podstatné, zda byl svědek A. K., který vedl evidenci v zeleném sešitě, zaměstnancem Apol Trans či přímo žalobce. Pronájem nádrže bencalor neprokazují ani smlouva o nájmu nadzemní nádrže a doklady o provedení revize a prací na nádrži vystavené pro Apol Trans. Tyto doklady pochází z roku 2007, přičemž nebylo nijak prokázáno trvání nájmu v rozhodném období.

[9] 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.*“).

[10] Co se týče vlastní kasační argumentace ve vztahu k neuznaným výdajům na dodávky náhradních dílů a pneumatik, stěžovatel uvádí, že není rozhodné, zda deklarované plnění bylo skutečně poskytnuto subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech. Odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále též „*NSS*“), podle níž musí být především prokázáno, že vynaložený náklad byl použit k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V posuzované věci náklad na dodání náhradních dílů a pneumatik mohl objektivně přispět k udržení či zvýšení příjmů ze stěžovatelova podnikání. Názor krajského soudu, že musel prokázat, od jaké osoby plnění obdržel, je v rozporu s judikaturou NSS (stěžovatel konkrétně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 – 46).

[11] Stěžovatel zdůrazňuje, že předložil bezvadné doklady ohledně zkoumaných transakcí a pochybnosti správce daně nelze zakládat pouze na tom, že se obchodní partneři

stěžovatele stali nekontaktními. Ohledně hodnocení výpovědi svědků ze strany krajského soudu stěžovatel zdůrazňuje, že si tito svědci nemohou po letech pamatovat všechny detaily; otázky správce daně ohledně registračních značek vozidel považuje za účelové, neboť většina lidí si takový údaj s časovým odstupem nevybaví.

[12] Co se týče dodávek PHM stěžovateli, ten v kasační stížnosti tvrdí, že krajský soud vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, neboť žalovaný činil selekci důkazů a řádně se nevypořádal se všemi námitkami stěžovatele a jeho důkazními návrhy. Tím má stěžovatel na mysli zejména evidenci jízd, faktury za provedenou přepravu a obsah trestních spisů (zde odkazuje na konkrétní trestní rozsudky Krajského soudu v Brně a Vrchního soudu v Olomouci). Krajský soud též zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti, neboť se nevypořádal se žalobními námitkami stěžovatele v bodech 13, 14, 19 až 22 žaloby. Stěžovatel též vytýká krajskému soudu, že jeho věc posoudil jinak než „*skutkově téměř shodnou věc*“ v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 29 Af 12/2016 – 100 (dále jen „*rozsudek KS z ledna 2018*“), jímž krajský soud zrušil jiné rozhodnutí žalovaného, stojící na podobných důvodech jako rozhodnutí žalovaného, které se týká stěžovatele. Z tohoto důvodu má stěžovatel napadený rozsudek za překvapivý. Krajský soud měl – shodně jako v rozsudku KS z ledna 2018 – rozhodnutí žalovaného zrušit pro nepřezkoumatelnost, neboť se žalovaný nevypořádal se všemi důkazními návrhy stěžovatele.

[13] Stěžovatel uvádí, že žalovaný a krajský soud jsou na omylu, pokud se domnívají, že na stěžovateli leželo důkazní břemeno ve věci jeho příjmů na základě tzv. zeleného sešitu, jako tomu bylo v otázce prokázání výdajů. Byly to naopak orgány daňové správy, kdo musí svá tvrzení (o vyšších příjmech stěžovatele) prokázat, nestačí pouhé pochybnosti. Podle stěžovatele vedl zelený sešit zaměstnanec společnosti Apol Trans, zelený sešit tedy nepatří stěžovateli, ale uvedené společnosti, takže údaje uvedené v tomto sešitě nemohou být posouzeny jako příjmy stěžovatele. Dále poukazuje na konkrétní okolnosti, které podle něj nasvědčují posledně uvedenému tvrzení, zejména že PHM byly dodány do areálu společnosti Apol Trans, nádrž bencalor byla pronajata této společnosti a ta na ní prováděla pravidelné revize. V této souvislosti stěžovatel odmítá, že by smlouva o nájmu nádrže bencalor (podle níž měla společnost Apol Trans mít tuto nádrž v nájmu) byla sepsána účelově, protože byla předložena až v odvolacím řízení. Stěžovatel dále cituje z napadeného rozsudku (odstavec 80) pasáž, ve které krajský soud uvedl, že stěžovatel neopřel svá tvrzení ohledně dodání PHM společnosti Apol Trans o žádné důkazy; podle stěžovatele tím krajský soud postupoval v rozporu s principem, že důkazní břemeno ohledně dodatečných příjmů leželo na daňových orgánech.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem.

[15] Ohledně společností Zlín Express a Ajizexan zdůrazňuje, že byly nekontaktní, důkazní břemeno tedy přešlo na stěžovatele. Nekontaktnost nebyla důvodem neuznání výdajů na náhradní díly a pneumatiky, avšak stěžovatel po přechodu důkazního břemene neprokázal, že mu deklarované plnění bylo poskytnuto, zda dodavatel přijal od stěžovatele úplatu za toto plnění, respektive zda výdaj byl vynaložen právě na deklarované plnění. Na základě předložených listinných dokumentů nebylo zřejmé, s kým stěžovatel jednal, jakým

způsobem mu byly dodány náhradní díly a pneumatiky, komu byla předána hotovost a kdo zajišťoval přepravu. Deklarovaný výdaj proto nemohl být osvědčen jako „*daňově účinný*“.

[16] Žalovaný odmítá, že by „*selektoval*“ důkazy, daňové orgány dle něj řádně zjistily skutkový stav. Co se týče odkazů stěžovatele na trestní rozhodnutí, žalovaný uvádí, že ani v rámci trestního řízení nebyla prokázána skutečná cena, za níž stěžovatel PHM koupil. Stěžovatel neprokázal, od koho PHM převzal, jaké množství PHM mu bylo dodáno, komu předal platby za tyto dodávky a jaká byla cena za jeden litr PHM. Žalovaný za této situace nebyl povinen převzít za stěžovatele aktivitu ve vyhledávání důkazních prostředků k prokázání jeho výdajů.

[17] Žalovaný uvádí, že z důkazních prostředků shromážděných daňovými orgány vyplynul logický závěr, že příjmy související s prodejem PHM na základě tzv. zeleného sešitu získal stěžovatel, nikoli společnost Apol Trans. Dále též obšírně vysvětluje, že dokazování v daňovém řízení prováděl v souladu s příslušnou judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[18] Usnesením ze dne 1. 2. 2021, č. j. 3 Afs 89/2018 - 91, Nejvyšší správní soud rozhodl o přerušení řízení. Při předběžném projednávání věci sp. zn. 1 Afs 334/2017 první senát Nejvyššího správního soudu zjistil, že v jeho judikatuře existuje rozpor ohledně otázky, zda je podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH prokázání, že plnění bylo poskytnuto dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Usnesením ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 – 35 (zmiňovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), proto první senát zdejšího soudu postoupil věc rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu k posouzení otázky, zda „[j]*e dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla?*“ Rozšířený senát o věci již rozhodl rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208.

[19] Ačkoli nyní posuzovaná kasační stížnost se týká doměření daně z příjmu fyzických osob, nikoli otázky uplatnění nároku na odpočet DPH, v případě stěžovatele spolu doměření obou daní velmi úzce skutkově souviselo. V obou případech stěžovatel dokládal obdobné doklady, které se týkaly stejných obchodních společností (Ajizexan a Zlín Express), a k prokázání svých tvrzení navrhoval totožné důkazy. Ohledně sporu týkajícího se doměření DPH bylo vedeno řízení o kasační stížnosti stěžovatele pod sp. zn. 9 Afs 336/2018, které bylo s ohledem na výše popsané řízení před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 1 Afs 334/2017) rovněž přerušeno a následně v něm soud rozhodl rozsudkem ze dne 27. 4. 2022, č. j. 9 Afs 336/2018 - 58.

[20] Důvod přerušení řízení dle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. odpadl vzhledem k vydání výše zmíněného rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017 – 208. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o pokračování v řízení, jak je uvedeno ve výroku I. tohoto rozsudku.

[21] Nejvyšší správní soud dále 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 advokátkou (§ 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.

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námitky stěžovatele. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje.

[24] Stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů; podle něj se krajský soud nevypořádal se žalobními námitkami v bodech 13, 14 a 19 až 22 žaloby. Kasační soud z textu žaloby ve spise krajského soud zjistil, že v odstavcích 13 a 14 žaloby stěžovatel vytýkal žalovanému selekci a odmítání důkazů svědčících ve prospěch stěžovatele (takto měl žalovaný odmítnout konkrétně svědeckou výpověď M. Š., osvědčení o technické způsobilosti nádrže a protokol č. 730 o stavu nádrže). Dále zde stěžovatel polemizoval s dílčím tvrzením správce daně, jenž zpochybnil dodávky náhradních dílů a pneumatik s tím, že společnost Ajizexan nevlastní dle evidence žádné vozidlo a fotografie vozidel společnosti Zlín Express z veřejně dostupných zdrojů neodpovídají popisu těchto vozidel ze strany svědka M. Š.

[25] Dále v odstavcích 19 až 22 žaloby stěžovatel předložil vlastní výpočet vynaložených výdajů na nákup PHM a uvádí, že byl obětí skupiny podvodníků, nebyl sám trestně stíhán a nebyl podezřelým v kauze falešných dodávek PHM, proto jej nelze trestat tím, že mu nebyly uznány skutečně spotřebované prostředky na nákup PHM.

[26] Co se týče první dílčí námitky nepřezkoumatelnosti (nevypořádání bodů 13 a 14 žaloby), krajský soud odpovídající žalobní tvrzení korektně rekapituloval v odstavci 8 napadeného rozsudku a reagoval na ně v posuzovací části (v odstavcích 51 až 53). Uvedl zejména, že „[p]*rovedené důkazní prostředky v daňovém řízení nevedly k jednoznačnému závěru o tom, zda a v jakém rozsahu byly dodávky náhradních dílů a pneumatik opravdu uskutečněny.* ***Přiloženými listinnými dokumenty nebylo také prokázáno, s kým žalobce jednal jménem dodavatele, jakým způsobem mu byly náhradní díly a pneumatiky dodány, komu byla předána hotovost za toto zboží.*** *Zjištěné skutečnosti neposkytly důvěryhodný obraz o předmětných obchodních případech, který byl nutný pro posouzení daňové uznatelnosti předmětných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP*“ (zvýraznění bylo přidáno). Krajský soud se též vyjádřil ke tvrzení o „selekci“ důkazů, uvedl totiž, že „[v] *posuzované věci byly řádně*

provedeny veškeré žalobcem navržené důkazy, tyto byly hodnoceny a ***nedocházelo k jejich svévolnému vylučování či selekci a ani k provádění jen formálního dokazování****.*“ Krajský soud tedy na uvedené námitky reagoval, tato dílčí námitka je nedůvodná.

[27] Co se týče druhé dílčí námitky nepřezkoumatelnosti (nevypořádání bodů 19 až 22 žaloby), krajský soud odpovídající žalobní tvrzení rekapituloval v odstavci 11 napadeného rozsudku a reagoval na ně v posuzovací části (zejména v odstavci 67 napadeného rozsudku). Uvedl, že se žalobce „[s]*tavěl do role oběti skupiny podvodníků s minerálními oleji a dovolával se i toho, že již dostatečným trestem pro něj byl neuznaný odpočet DPH z těchto PHM. K tomu krajský soud uvádí, že závěry daňových orgánů mohou být vůči žalobci velmi přísné, avšak ani to žalobce nezbavuje důkazního břemene ve vztahu k prokázání svých výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP*.“ Je pravdou, že krajský soud výslovně nereagoval na stěžovatelův vlastní výpočet vynaložených výdajů na nákup PHM; podstatné však je, že správně uchopil základ stěžovatelovy argumentace, jenž spočíval v odlišném hodnocení důkazů provedených v daňovém řízení a dále v tvrzení, že daňové orgány měly vycházet z informací z trestního řízení. Na tuto argumentaci krajský soud adekvátně reagoval (viz zejména odstavec 65 napadeného rozsudku); přitom rozsáhlá část odůvodnění napadeného rozsudku (odstavce 56 až 69) je věnována právě otázce výdajů souvisejících s nákupem PHM ze strany stěžovatele. Ani tato dílčí námitka není důvodná.

[28] Nejvyšší správní soud pro úplnost konstatuje, že soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, v němž uvedl, že „[n]*ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*.“ Pokud se tedy krajský soud výslovně nevyjádřil k dílčímu argumentu ohledně vlastního výpočtu výdajů na PHM ze strany stěžovatele, nezpůsobuje to nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Postačuje, že se soud vyjádřil k podstatným námitkám stěžovatele.

[29] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[30] Co se týče další kasační argumentace, ta směřuje především vůči hodnocení skutkového děje daňovými orgány a přezkumu těchto závěrů krajským soudem [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Ve vztahu k neuznaným výdajům na dodávky náhradních dílů a pneumatik stěžovatel uvádí, že není rozhodné, zda deklarované plnění bylo skutečně poskytnuto subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a odkazuje k tomu na judikaturu NSS, podle níž musí být především prokázáno, že vynaložený náklad byl použit k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že stěžovatel interpretuje závěry krajského soudu (a žalovaného, jemuž krajský soud přisvědčil) zavádějícím způsobem. Ve skutečnosti totiž neuznání výdajů stěžovatele pro účely daně z příjmů nestojí výlučně na tom, že nebyl schopen identifikovat a důkazně podložit totožnost konkrétních dodavatelů zboží

(tj. náhradních dílů a pneumatik). Jak správně uvedl žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, stěžovatel nejen neprokázal identitu dodavatelů, ale nebylo vůbec zřejmé, s kým stěžovatel jednal, jakým způsobem mu byly dodány náhradní díly a pneumatiky, komu byla předána hotovost a kdo zajišťoval přepravu. Jinak řečeno, stěžovatel v daňovém řízení nebyl schopen předestřít plausibilní vlastní verzi skutkového děje a podepřít ji odpovídajícími důkazy.

[31] Nepostačuje, že stěžovatel předložil správci daně bezvadné doklady od deklarovaných dodavatelů (společností Zlín Express a Ajizexan). Jak uvedl krajský soud, správce daně pojal důvodné pochybnosti o tomto plnění vzhledem k nekontaktnosti těchto společností, a důkazní břemeno tak přešlo na stěžovatele. Ten přitom teprve v kasační stížnosti nově argumentuje, že nekontaktnost dodavatelů sama o sobě nemůže založit důvodné pochybnosti správce daně a přechod důkazního břemene na stěžovatele; jedná se tedy o nepřípustnou novotu dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[32] Stěžovateli lze pouze obecně přisvědčit v tom, že svědci si nemusejí, respektive fakticky ani nemohou, se značným časovým odstupem pamatovat všechny detaily dodávek zboží. Nicméně z obsahu protokolů o výslechu svědka M. Š. (protokol ze dne 1. 11. 2013, položka č. 34 ve spisu správce daně) plyne, že svědek si nevybavoval podstatné skutečnosti ohledně těchto dodávek, nebyl si jist, kdo dodal pneumatiky, jak vypadala auta dodavatelů apod. Stěžovatel tedy neunesl důkazní břemeno ohledně plnění (dodávek zboží), za něž uplatňoval daňově uznatelné výdaje.

[33] Co se týče dodávek PHM stěžovateli, ten v kasační stížnosti v zásadě nepolemizuje s rozhodovacími důvody napadeného rozsudku, spíše jen opakuje výtky na adresu daňových orgánů. Ve vztahu k napadenému rozsudku namítá jeho nepřezkoumatelnost (k tomu viz odstavce [23] až [29] výše), jednak soudu vytýká, že jeho věc posoudil odlišně od skutkově podobné věci jiného žalobce. V druhé uvedené věci krajský soud rozsudkem KS z ledna 2018 (jak je definován v odstavci [12] výše) zrušil rozhodnutí žalovaného, zatímco napadeným rozsudkem byla žaloba stěžovatele zamítnuta. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že ačkoli rozsudek KS z ledna 2018 byl vydán o několik měsíců dříve než napadený rozsudek, neznamená to, že jím byl krajský soud právně či „kvaziprecedenčně“ vázán.

[34] Dále je třeba uvést, že zrušovacím důvodem rozsudku KS z ledna 2018 byla nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, jenž dle krajského soudu nedostatečně reagoval na konkrétní odvolací námitku. Tento zrušovací důvod je velice specifický a závisí v konečném důsledku na podobě odvolání a následné reakci žalovaného jako odvolacího orgánu na argumenty tam obsažené. Bez znalosti konkrétní formulace odvolací námitky a přesné odpovědi na ni nelze zjistit, do jaké míry by vůbec mohla být dána podobnost mezi nyní a tehdy posuzovanou věcí. Navíc označení napadeného rozsudku za rozhodnutí „*překvapivé*“, jak to činí stěžovatel, by mělo význam jen v situaci, v níž by stěžovatel mohl mít legitimní očekávání ohledně výsledku sporu na základě rozsudku KS z ledna 2018. Tato očekávání však stěžovatel mít nemohl, protože nebyl účastníkem řízení, které vyústilo ve zmíněný rozsudek.

[35] Nejvyšší správní soud stejně jako krajský soud nepřisvědčil stěžovateli, že údaje o dodávkách PHM, které jsou zaznamenány v tzv. zeleném sešitě, nejsou přičitatelné stěžovateli, ale společnosti Apol Trans. V této souvislosti lze odkázat na již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 336/2018 – 58, jenž se týkal doměření DPH témuž stěžovateli, neboť (mimo jiné) neodvedl daň na výstupu z prodeje PHM, které byly zaznamenány právě v tzv. zeleném sešitě, který správci daně předala policie. V nyní projednávané věci stěžovatel uplatnil obsahově velmi podobnou kasační argumentaci týkající se tzv. zeleného sešitu. Jelikož se nyní rozhodující senát ztotožňuje s vypořádáním této námitky v rozsudku č. j. 9 Afs 336/2018 – 58 a tam uvedené závěry jsou použitelné také v nyní projednávaném případě, neboť - stručně řečeno - šlo o tentýž „zelený sešit" a tentýž způsob, jímž stěžovatel zpochybňoval skutkovou verzi orgánů daňové správy, Nejvyšší správní soud na tyto závěry odkazuje a níže je pouze stručně rekapituluje.

[36] Kasační soud v rozsudku č. j. 9 Afs 336/2018 – 58 konstatoval, že „[s]*těžovatel se ve své kasační námitce zaměřil na to, že provozovatelem nádrže bencalor byla společnost Apol Trans, nikoliv on.* [...] *Pro posouzení věci však není rozhodné, kdo byl provozovatelem samotné nádrže bencalor. I pokud by byla společnost Apol Trans provozovatelem této nádrže, pouhé faktické stočení PHM do nádrže z ní nemůže učinit osobu, která se zbožím oprávněně nakládá jako vlastník.* [...] *Současně není podstatné, kdo přesně byl vlastníkem tzv. zeleného sešitu, v němž byly zaznamenány jednotlivé dodávky. Smyslem tohoto důkazu je totiž především prokázání množství PHM dodaných z nádrže bencalor 'mimoúčetně'. Správce daně tak správně uvážil, že stěžejní pro posouzení toho, kdo uskutečnil dodání těchto PHM, bylo vysvětlení průběhu transakcí s trestně stíhanými osobami, podané stěžovatelem na Policii ČR a jeho následná svědecká výpověď. Z těchto důkazů přitom plyne, že to byl právě stěžovatel, kdo navázal obchodní spolupráci s osobami zastupujícími trestně stíhanou organizovanou skupinu. Právě on s těmito osobami jednal, přebíral od nich osobně dodávky PHM i falešné doklady a sám jim za tyto dodávky platil v hotovosti. Byl to tedy primárně stěžovatel jakožto fyzická osoba, kdo disponoval s takto dodanými PHM, a komu jsou proto tyto dodávky přičitatelné. Na uvedený závěr nemá vliv skutečnost, že významnou část dodávek PHM spotřebovala společnost Apol Trans.* [...] *Kasační tvrzení stěžovatele, že veškeré dodávky PHM zaznamenané v tzv. zeleném sešitě realizovala společnost Apol Trans, považuje Nejvyšší správní soud s ohledem na předchozí popis průběhu transakcí stěžovatelem a úzkou personální provázanost obou osob za účelové. S ohledem na personální spojení stěžovatele s Apol Trans a absenci řádného a průkazného dokladování transakcí souvisejících s těmito PHM (včetně přefakturace PHM mezi stěžovatelem a společností Apol Trans, kdy oba tyto subjekty zjevně čerpaly nakoupené PHM rovněž bez jakéhokoliv formálního rozlišování osoby odběratele) lze legitimně vycházet z toho, že společnosti Apol Trans byla prostřednictvím stěžovatele dodána pouze ta část PHM, kterou použila pro vlastní spotřebu. Ve zbývajícím rozsahu však nic rozumně nenasvědčuje tomu, že by s danými dodávkami PHM disponovala osoba odlišná od stěžovatele.*" Ze shora popsaného je patrné, že ani poslední okruh kasační argumentace není důvodný.

[37] Nejvyšší správní soud dospěl z výše uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* zamítl (viz výrok II. tohoto rozsudku).

[38] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka - žalovaného - nebylo v jeho případě prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady převyšující rámec úřední činnosti vznikly. Proto zdejší soud rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává (viz výrok III. tohoto rozsudku).

[39] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že nerozhodoval o návrhu žalovaného na zrušení přiznaného odkladného účinku kasační stížnosti. Zohlednil totiž, že žalovaný se ve stanovené lhůtě k návrhu na přiznání odkladného účinku nevyjádřil a teprve o několik týdnů poté, co byl přiznán odkladný účinek kasační stížnosti, soudu sdělil, že doměřená daň již byla stěžovatelem fakticky uhrazena a nebylo nutné přistoupit k prodeji stěžovatelova majetku; tyto okolnosti dle žalovaného svědčí pro postup dle § 73 odst. 5 s. ř. s. Za výše popsaných okolností kasační soud shledal, že zrušení přiznaného odkladného účinku by bylo nadbytečné.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 4. května 2022

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu