

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **V. P.**, zastoupen Mgr. Evou Štauderovou, advokátkou se sídlem Stráže 3662, Zlín, 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 7. 6. 2018, č. j. 29 Af 88/2015 - 76,

takto:

I. V řízení o kasační stížnosti **se pokračuje.**

II. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 7. 6. 2018, č. j. 29 Af 88/2015 - 76, **se zrušuje** v části výroku I, v níž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2015, č. j. 22568/15/5300-22441-711458, o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty ze dne 8. 4. 2014, č. j. 772968/14/3301-24801-702877, a v části výroku II, v níž bylo rozhodnuto, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2015, č. j. 22568/15/5300-22441-711458, o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty ze dne 8. 4. 2014, č. j. 772968/14/3301-24801-702877.

III. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2015, č. j. 22568/15/5300-22441-711458, **se zrušuje** v části, v níž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty ze dne 8. 4. 2014, č. j. 772968/14/3301-24801-702877, a tento dodatečný platební výměr byl potvrzen, a věc **se vrací** žalovanému v tomto rozsahu k dalšímu řízení.

IV. Ve zbytku **se** kasační stížnost **zamítá.**

V. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 15. 7. 2015, č. j. 22568/15/5300-22441-711458, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil pět dodatečných platebních výměrů ze dne 8. 4. 2014, kterými Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období I. až IV. čtvrtletí roku 2011 a I. čtvrtletí roku 2012, a současně rozhodl o jeho zákonné povinnosti uhradit penále. Důvodem doměření DPH byl mimo jiné závěr orgánů finanční správy, že žalobce neprokázal přijetí náhradních dílů a pneumatik od deklarovaných dodavatelů, obchodních společností AJIZEXAN, s. r. o. a ZLÍN EXPRESS s. r. o. (dále též „Ajizexan“ a „Zlín express“) a neodvedl daň na výstupu z prodeje pohonných hmot (PHM), které byly zaznamenány v tzv. zeleném sešitě, který správci daně předala Policie ČR.

II.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který ji nadepsaným rozsudkem zamítl. Správce daně podle něj dostatečně zpochybnil, že dodávky náhradních dílů a pneumatik zajistily společnosti Ajizexan a Zlín express. Žalobce naopak neprokázal své tvrzení, že mu plnění dodaly právě tyto společnosti. Dodavatelé poskytnutí plnění nepotvrdili, neboť jsou nekontaktní a problémoví. Sám žalobce pak disponoval toliko daňovými a pokladními doklady a zboží dokonce nevedl v evidenci obchodního majetku. Výpovědi jím navržených svědků byly nepřesné, vzájemně rozporné a ve vztahu k dokazované skutečnosti neprůkazné. Svědci nedisponovali žádnými zásadními informacemi o obchodních vztazích žalobce. S ohledem na jejich pracovní náplň přitom bylo lze i s časovým odstupem očekávat konkrétnější popis okolností průběhu dodávek náhradních dílů a pneumatik. Svědecké výpovědi byly provedeny řádně a správní orgány nepochybily při jejich hodnocení. Krajský soud zdůraznil, že důkazní břemeno nesl žalobce. Nebylo proto povinností správce daně prokazovat, že k dodávkám nedošlo, či vyhledávat důkazní prostředky ve prospěch žalobce, kterému se nepodařilo vyvrátit přetrvávající pochybnosti správce daně. Žalobce neprokázal, že daňové doklady vystavily deklarované společnosti, pročež nesplnil jednu z nutných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Krajský soud se rovněž ztotožnil se závěry žalovaného stran doměření DPH na výstupu z dodání PHM drobným odběratelům. Na základě skutkových zjištění správních orgánů dospěl k závěru, že žalobce neprokázal použití veškerých PHM nakoupených od organizované skupiny osob pro vlastní spotřebu. Jeho tvrzení, že nebyl vlastníkem tzv. zeleného sešitu, který představuje mimoúčetní evidenci prodeje pohonných hmot, zhodnotil soud jako účelové. Bylo prokázáno, že zelený sešit zabavila Policie ČR v areálu žalobce a že pohonné hmoty byly vyskladněny do nádrže 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 prostého tvrzení. U dané společnosti byla z podnětu Policie ČR rovněž provedena daňová kontrola, při níž bylo prokázáno, že Apol Trans spotřebovala nakoupené PHM pro svou ekonomickou činnost a že 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.

III.

[3] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítl, že pokud plnění od Ajizexan a Zlín express fakticky existovala a pochybnosti se týkají toliko dodavatele uvedeného na dokladu, lze nárok na odpočet odmítnout jen tehdy, bude-li prokázáno, že tato plnění byla součástí podvodu na dani. K tomu odkázal na judikaturu Soudního dvora EU (SDEU) a rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *Stavitelství Melichar* (sp. zn. 4 Afs 58/2017). Ve vztahu k doměření DPH na výstupu z dodání PHM namítl, že důkazní břemeno stran prokázání vyšších hodnot uskutečněných zdanitelných plnění než stěžovatel deklaroval v daňových přiznáních, tíží správce daně. Toto důkazní břemeno správní orgány v posuzované věci neunesly, neboť existují zásadní pochybnosti o vlastnictví zeleného sešitu. Konkrétně stěžovatel poukázal na to, že nádrže bencalor byla pronajata společnosti Apol Trans, která na ní prováděla pravidelné revize, působila ve stejném areálu jako stěžovatel, a její zaměstnanec současně vedl evidenci o prodejích PHM. To dokládá, že nádrž bencalor provozovala společnost Apol Trans, na což stěžovatel od počátku poukazoval. Správní orgány tedy mohly doměřit DPH dané společnosti. Žalovaný výše uvedené skutečnosti nijak nevyvrátil. Rovněž trestní stíhání stěžovatele ve věci prodejů evidovaných v zeleném sešitě bylo pro nedostatek důkazů zastaveno. Orgány činné v trestním řízení přitom tíží v tomto rozsahu důkazní břemeno stejně jako žalovaného. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na rozhodnutí o odvolání, vyjádření k žalobě a na rozsudek krajského soudu, s jehož závěry se plně ztotožnil. Doplnil, že závěry rozsudku ve věci *Stavitelství Melichar* nereflektují zcela přesně judikaturu SDEU a jsou v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž je plátce povinen prokázat, že zdanitelné plnění skutečně přijal od deklarovaného dodavatele. Nadto stěžovatel v odvolání ani v žalobě nenamítal, že správce daně byl povinen zabývat se jeho případnou účastí na podvodu na DPH. Žalovaný zdůraznil, že správce daně prokázal vážné a důvodné pochyby o průběhu dodávek od společností Ajizexan a Zlín express, čímž přenesl důkazní břemeno stran prokázání přijetí předmětných plnění od těchto dodavatelů na stěžovatele. Ten je však neunesl, pročež mu nemohl být uznán odpočet DPH. Dále žalovaný konstatoval, že správce daně měl

k dispozici důkazní prostředky, z nichž plyne, že PHM umístěné v nádrži bencalor ve vlastnictví stěžovatele byly prodávány třetím osobám a že tato plnění poskytoval stěžovatel, nikoliv Apol Trans. Stěžovatel tedy uskutečňoval zdanitelná plnění, která byl povinen uvádět v daňových přiznáních. Správce daně plně dostál požadavku uvedenému v § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) a současně prokázal skutečnosti vyvracející úplnost účetních záznamů stěžovatele. Dle žalovaného netíží daňové orgány stejné důkazní břemeno jako orgány činné v trestním řízení. Žalovaný s ohledem na uvedené navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

V.

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost je důvodná.

[7] Před věcným projednáním kasační stížnosti Nejvyšší správní soud ve vztahu k výroku I tohoto rozsudku předesílá, že usnesením ze dne 22. 11. 2018, č. j. 9 Afs 336/2018 - 54, přerušil řízení o projednávané kasační stížnosti, neboť rozšířenému senátu zdejšího soudu byla k rozhodnutí předložena otázka, zda „*je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že zdanitelné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet věděla, nebo vědět měla a mohla?*“

[8] Jelikož rozšířený senát Nejvyššího správního soudu (poté co ohledně dané problematiky položil předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie) rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208 (dále též „rozsudek RS“), o jemu předložené věci rozhodl, bylo namístě v řízení o nyní podané kasační stížnosti pokračovat. Soud proto výrokem I tohoto rozsudku rozhodl, že se v řízení pokračuje.

[9] Stěžovatel v prvním okruhu kasačních námitek zpochybnil závěr krajského soudu, že nesplnil jednu z nutných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, neboť neprokázal, že mu plnění dodaly právě společnosti Ajizexan a Zlín express, které byly uvedeny na příslušných daňových dokladech.

[10] K problematice prokazování postavení dodavatele zboží jako plátce DPH lze odkázat na výše uvedený rozsudek RS, ve kterém rozšířený senát posoudil jemu předloženou otázku následovně: „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je*

situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.“

[11] V odůvodnění rozsudku rozšířený senát uvedl, že se obrátil na SDEU s předběžnými otázkami ohledně nároku na odpočet DPH v situaci, kdy není jednoznačně zjištěna osoba dodavatele. SDEU na položené předběžné otázky odpověděl rozsudkem ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, takto: „*Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.*“ Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že SDEU potvrdil, že „*postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.* [...] *je jednoznačné, že SDEU připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.*“

[12] Rozšířený senát dále konstatoval, že dosavadní judikatura zdejšího soudu se nevěnovala otázce, kdy lze ze skutkových okolností s jistotou dovodit, že dodavatel byl nutně v postavení plátce daně. Jde totiž o nový vývoj judikatury SDEU, s nímž dřívější rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu nepočítala. Její většinová část totiž vycházela ze závěru, že je nutné najisto postavit, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Z uvedeného dle rozšířeného senátu plyne, že dosavadní závěry judikatury byly buď popřeny (rozsudek ve věci *Stavitelství Melichar*), nebo významně doplněny (zbývající judikatura). Účastníci řízení vedených před vydáním odkazovaného rozhodnutí SDEU proto nemohli předvídat, že pro splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně v případech neprokázání konkrétního dodavatele, může být rozhodná otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl fakticky postavení plátce DPH. Daňový subjekt (jehož v tomto ohledu tíží primární důkazní břemeno) nemohl vědět, že má svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Orgány finanční správy si pak podobně nemohly být vědomy toho, že mají posuzovat, zda daňový subjekt v tomto ohledu unesl důkazní břemeno (či, zda daný závěr neplyne z informací, které mají orgány finanční správy k dispozici). V takové situaci jsou správní soudy zásadně povinny zrušit napadená správní rozhodnutí, a poskytnout tak daňovému subjektu prostor navrhnout před orgány finanční správy důkazy ohledně postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, byť by nebyla známa jeho totožnost (viz body 33 až 35 rozsudku RS).

[13] Otázka, která byla předmětem posouzení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, je přitom otázkou rozhodnou i pro první okruh kasačních námitek v nynější věci. Krajský soud totiž aproboval závěr správních orgánů, že stěžovatel nemá nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění spočívajících v několika dodávkách náhradních dílů a pneumatik, neboť neprokázal, že mu předmětné zboží dodali konkrétní dodavatelé (společnosti Ajizexan a Zlín express).

[14] Judikaturou rozšířeného senátu je nyní rozhodující senát vázán (§ 17 odst. 1 s ř. s. *a contrario*, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2010, č. j. 1 As 77/2010 - 95, či usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86).

[15] Aplikací závěrů rozšířeného senátu přitom nelze dospět k jinému výsledku, než že je nutno v rozsahu předmětných plnění (tj. 1. čtvrtletí roku 2011) zrušit nejen napadený rozsudek krajského soudu, ale i rozhodnutí žalovaného o odvolání. Orgány finanční správy ani krajský soud se totiž nezabývaly tím, zda s ohledem na skutkové okolnosti případu neexistují údaje svědčící o tom, že dodavatelé těchto plnění (ač nebylo prokázáno, že šlo o společnosti Ajizexan a Zlín express) byli s jistotou fakticky plátci DPH. Tímto směrem nebylo dokazování vedeno (byť to nelze daňovým orgánům vytýkat, neboť judikovaný názor vznikl až po právní moci rozhodnutí žalovaného). Stěžovatel nebyl vyzván, aby takové okolnosti tvrdil a prokázal. Správce daně ani žalovaný se pak návazně nevěnovali tomu, zda stěžovatel v tomto ohledu unesl důkazní břemeno (či zda samy orgány finanční správy nedisponovaly důkazy osvědčujícími danou skutečnost). Ve světle výše citovaného rozsudku RS má být přitom ověření daných skutečností provedeno, neboť pro přiznání nároku na odpočet DPH postačí, bude-li prokázáno, že dodavatel (ač tento nebude konkrétně určen) měl postavení plátce DPH. Předmětné ověření přitom má své místo primárně před žalovaným, a nikoliv před krajským soudem. Správní soud je totiž v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu primárně orgánem, který přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního (daňového) orgánu, nikoliv orgánem nalézacím (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, č. 1542/2008 Sb. NSS). Přestože tedy orgány finanční správy i krajský soud postupovaly při vydání svých rozhodnutí v souladu s dřívější judikaturou, je nutno z výše uvedených důvodů zrušit v části týkající se doměření DPH za 1. čtvrtletí roku 2011 kromě rozsudku krajského soudu i rozhodnutí o odvolání a v tomto rozsahu vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení. Pro úplnost lze dodat, že výše uvedené závěry judikatury nelze vyložit tak, že orgány finanční správy mají v dalším řízení stěžovateli sporné odpočty daně bez dalšího přiznat. Takový závěr z rozsudku RS (ani z jemu předcházejícího rozhodnutí SDEU) neplyne. Z těchto rozhodnutí plyne pouze tolik, že je nutno nárok na odpočet daně posoudit i optikou, zda předmětné plnění bylo s ohledem na skutkové okolnosti věci s jistotou dodáno plátcem DPH (podrobně viz výše).

[16] Zrušení rozsudku krajského soudu a rozhodnutí žalovaného v části týkající se doměření DPH za 1. čtvrtletí roku 2011 nicméně nebrání Nejvyššímu správnímu soudu, aby se vypořádal s kasačními námitkami směřujícími proti té části odůvodnění napadeného rozsudku, která nesouvisí s problematikou prokazování postavení dodavatele zboží jako plátce DPH a je na tomto posouzení zcela nezávislá. Jedná se konkrétně o druhý okruh

kasačních námitek, v němž stěžovatel brojí proti závěrům krajského soudu stran doměření daně na výstupu z dodání pohonných hmot osobám odlišným od stěžovatele a společnosti Apol Trans. Podle jeho názoru správní orgány neprokázaly, že by uskutečnil tato zdanitelná plnění, tedy že by hodnota jím uskutečněných zdanitelných plnění měla být vyšší, než deklaroval v daňových přiznáních.

[17] Co se týče důkazního břemene, správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*. Měl-li tedy správce daně za to, že hodnota zdanitelných plnění měla být vyšší, než stěžovatel uvedl ve svých daňových přiznáních, bylo na něm, aby příslušnými důkazními prostředky vyvrátil úplnost účetních záznamů stěžovatele, tedy potažmo údajů ohledně výše zdanitelných plnění uvedených v daňových přiznáních stěžovatele. Jinými slovy, bylo povinností správce daně prokázat rozdíl mezi výší zdanitelných plnění, která stěžovatel deklaroval ve svých daňových přiznáních a skutečnou výší těchto zdanitelných plnění.

[18] Správce daně i žalovaný vycházeli při svém posouzení z podkladů předaných Policií ČR. Z těchto podle nich vyplývá, že v průběhu let 2011 a 2012 dopravily trestně stíhané osoby do areálu ve vlastnictví stěžovatele celkem 411 barelů PHM. Tyto PHM byly poté přečerpávány do nádrže bencalor ve vlastnictví stěžovatele. Výdejní panel nádrže obsluhoval A. K., zaměstnanec společnosti Apol Trans, v níž byl stěžovatel jediným společníkem a jednatelem a která sídlí ve stejném areálu jako stěžovatel. Podle výpovědi A. K. čerpali z nádrže bencalor PHM zaměstnanci stěžovatele a společnosti Apol Trans, a to nejen do služebních vozů, ale i pro svou soukromou spotřebu. PHM z nádrže bencalor dále čerpaly třetí osoby (kamarádi). Podle správních orgánů stěžovatel prokázal, že pro jeho ekonomickou činnost bylo z takto dodaných PHM použito celkem 25 595 litrů. Z výsledků daňové kontroly společnosti Apol Trans pak plyne, že tato použila pro svou ekonomickou činnost celkem 171 695 litrů z takto dodaných PHM. Podle záznamů v zeleném sešitě, které byly částečně porovnány rovněž s obrazovými záznamy získanými od celních orgánů, činily dodávky dalším osobám celkem 139 136 litrů PHM, což koresponduje rovněž zjištění Policie ČR, že do areálu stěžovatele bylo v letech 2011 a 2012 trestně stíhanými osobami přivezeno celkem cca. 340 000 litrů PHM. Správce daně dále poukázal na to, že tzv. zelený sešit s evidencí čerpání PHM byl zajištěn při domovní prohlídce prostor vlastněných stěžovatelem a že nákupy týkající se těchto PHM zajišťoval dle vlastních tvrzení on sám. Žalovaný dále doplnil, že nádrž bencalor nebyla v rozhodné době předmětem nájmu. Stěžovatel pronajímal společnosti Apol Trans v roce 2009 pouze parkovací plochy, kanceláře a dílnu s tím, že pronájem pokračoval dle vystaveného dokladu č. FV10-161 i v roce 2010. V účetnictví společnosti Apol Trans se však nenachází žádné náklady z titulu pronájmu v roce 2011 a ani stěžovatel podle předložené knihy faktur v roce 2011 této společnosti žádný nájem nefakturoval. Žalovaný neosvědčil jako důkaz o existenci nájmu smlouvu o nájmu ze dne 3. 1. 2007, podle níž měl stěžovatel pronajmout společnosti Apol Trans nadzemní nádrž Bencalor NM25 na dobu určitou (10 let) od ledna 2007 ani závěrečnou zprávu o provedení revize nadzemní nádrže ze dne 4. 1. 2007 vystavenou na společnost Apol Trans. Ani jeden z těchto dokladů totiž nevypovídá o existenci pronájmu v rozhodné době (rok 2011).

[19] Stěžovatel nezpochybňuje skutkové závěry správních orgánů a krajského soudu, že z nádrže bencalor umístěné v jeho areálu byly v rozhodném období roku 2011 dodávány PHM nejen do služebních vozidel stěžovatele a společnosti Apol Trans, ale i pro soukromou spotřebu jejich zaměstnanců a třetích osob. Rovněž se nevymezil vůči skutkovému závěru o výši objemu PHM, který byl takto „mimoúčetně" spotřebován (139 136 litrů). Podle jeho názoru však správní orgány neprokázaly, že by právě on uskutečnil zdanitelná plnění spočívající v dodání PHM osobám odlišným od stěžovatele a společnosti Apol Trans. Dodávky PHM v objemu 139 136 litrů, které měly být učiněny z nádrže bencalor nad rámec vlastní spotřeby stěžovatele a společnosti Apol Trans, jsou totiž podle stěžovatele přičitatelné právě společnosti Apol Trans, která nádrž bencalor v rozhodnou dobu provozovala.

[20] Nejvyšší správní soud neshledal, že by skutkové závěry správních orgánů neměly oporu ve spisovém materiálu a provedených důkazech. Naopak se ztotožnil s posouzením krajského soudu a správních orgánů, že dodávky PHM nad rámec vlastní spotřeby stěžovatele a společnosti Apol Trans, které jsou zaznamenány v tzv. zeleném sešitě, jsou přičitatelné stěžovateli, nikoliv společnosti Apol Trans.

[21] Stěžovatel se ve své kasační námitce zaměřil na to, že provozovatelem nádrže bencalor byla společnost Apol Trans, nikoliv on, pročež nemohl být osobou, která uskutečnila neúčtovaná a nepřiznaná zdanitelná plnění. 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. Podstatné je tedy to, kdo disponoval (nakládal jako vlastník) se zbožím (PHM), které dodávala trestně stíhaná organizovaná skupina spolu s falešnými doklady, podle nichž tyto PHM (fiktivně) dodávaly odlišné subjekty (Makro Cash & Carry ČR s. r. o., ČSAD Invest a. s., ALITRON CZ, s. r. o. a další). 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. Nelze pominout, že společnost Apol Trans, stejně jako stěžovatel, vykazovala nákupy PHM falešnými doklady, které od skutečných dodavatelů obdržel právě stěžovatel. Takové falešné doklady jsou tedy z hlediska přiřazení dodávek PHM konkrétní osobě zcela neprůkazné, nadto se týkají pouze nákupů, kterými společnost Apol Trans dokládala vlastní spotřebu. 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. S ohledem na shromážděné důkazy proto správní orgány nijak nepochybily tím, že považovaly nezaúčtovaná a nepřiznaná zdanitelná plnění spočívající v následném dodání těchto PHM za zdanitelná plnění uskutečněná přímo stěžovatelem. Tento závěr je logický, přesvědčivý a má dostatečnou oporu ve spisovém materiálu.

[22] S ohledem na výše uvedené neshledal Nejvyšší správní soud druhý okruh kasačních námitek stěžovatele důvodným.

[23] Nejvyšší správní soud po celkovém posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, neboť v části týkající se problematiky prokazování postavení dodavatele zboží jako plátce DPH byl naplněn kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Rozhodnutí krajského soudu a žalovaného se týkala pěti dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 8. 4. 2014, přičemž pouze dodatečný platební výměr č. j. 772968/14/3301-24801-702877 řešil samostatně právní otázku týkající se právě neprokázání poskytnutí zboží dodavateli uvedenými na daňových dokladech. Přesto, že o odvolání proti všem dodatečným platebním výměrům bylo rozhodnuto jedním rozhodnutím a byla podána jedna žaloba, fakticky se jednalo o pět rozhodnutí o odvolání a pět žalob, které byly zamítnuty jedním rozhodnutím o odvolání a jedním rozsudkem. Rozsudek krajského soudu o zamítnutí žaloby i rozhodnutí žalovaného o odvolání je tak třeba vnímat jako rozhodnutí zamítající pět podaných žalob, respektive pět podaných odvolání (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 2 Afs 8/2014 - 174, ze dne 27. 5. 2015, č. j. 8 Afs 73/2012 - 160, či ze dne 17. 2. 2022, č. j. 6 Afs 39/2020 - 53). Nejvyšší správní soud ovšem přisvědčil důvodnosti kasační stížnosti pouze ve vztahu k rozhodnutí č. j. 772968/14/3301-24801-702877. Proto mu nezbylo než podle § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu zrušit v části, v níž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ve věci dodatečného platebního výměru č. j. 772968/14/3301-24801-702877. Vzhledem k tomu, že v tomto rozsahu je vadné i rozhodnutí žalovaného, zrušil soud z důvodu procesní ekonomie podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. také příslušnou část rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému v tomto rozsahu k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Jelikož v ostatních částech nebyla kasační stížnost stěžovatele důvodná, Nejvyšší správní soud ji ve zbytku zamítl.

[24] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu (byť toliko částečně) a současně ruší i část rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá s. ř. s.).

[25] Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který

ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.

[26] Vzhledem k tomu, že kasační soud vyhověl stěžovateli pouze z menší části (zrušil část rozsudku krajského soudu a část napadeného rozhodnutí o odvolání v rozsahu jednoho dodatečného platebního výměru z pěti, a ve zbytku kasační stížnost zamítl - viz výše), rozhodl tak, že stěžovatel ani žalovaný nemají právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 27. dubna 2022

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu