ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **DERPAL s.r.o.,** se sídlem v Litvínovicích 12, České Budějovice, právně zastoupeného JUDr. Davidem Řezníčkem, LL.M., advokátem se sídlem v Českých Budějovicích, U Černé věže 66/3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 6. 2014, č. j. 10 Af 48/2013 - 69,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 6. 2014, č. j. 10 Af 48/2013 - 69, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností brojí žalovaný proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud"), jímž bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2013, č. j. 13409/13/5000-14201-701858, kterým bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně") ze dne 27. 12. 2010 tak, že doměřená daň žalobci z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005 se změnila z částky 3 112 980 Kč na částku 2 394 600 Kč.

I. Rekapitulace skutkového stavu a posouzení věci krajským soudem

V průběhu daňové kontroly zahájené u žalobce dne 12. 5. 2008 bylo zjištěno, že žalobce zahrnul mezi daňové výdaje náklady vynaložené na výkup dřevěných a kovových palet od fyzických osob v hotovosti v celkové výši 9 143 350 Kč. Tyto náklady doložil souhrnnými výdajovými pokladními doklady, jejichž součástí byly paragony a daňové doklady při prodeji za hotovost. Předložené doklady o nákupu zboží s datem ode dne 1. 1. 2005 do 15. 4. 2005 obsahovaly příjmení a obec bydliště prodávajícího a ode dne 16. 5. 2005 do 31. 12. 2005 pouze

příjmení osob, od kterých byly palety vykupovány. Dále bylo zjištěno, že žalobce zahrnul mezi daňové výdaje náklady vynaložené na reklamu a propagaci. Celkem žalobce uplatnil do základu daně částku ve výši 2 500 000 Kč za zajištění reklamy společností JAMCO, spol. s r. o., a částku ve výši 250 000 Kč za reklamu a propagaci fakturovanou společností I. moravská reklamní, s. r. o.

Jelikož správci daně vznikly pochybnosti o správnosti těchto dokladů, vyzval žalobce, aby prokázal a předložil konkrétní identifikaci účastníků účetních případů. Žalobce na výzvu správce daně argumentoval tím, že jím předložené doklady splňují náležitosti účetních dokladů podle § 11 odst. 1 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví"), a to proto, že účetní doklady nemusí obsahovat bližší identifikaci prodávajícího. Nakoupené zboží bylo vedeno ve skladové evidenci a podíl nákupu palet v hotovosti od fyzických osob nebyl ve vztahu k celkovým nákupům významný, neboť činil 20 %. Na výzvu stran nákladů vynaložených na reklamu žalobce neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, obě jmenované společnosti JAMCO, spol. s r. o., a I. moravská reklamní, s. r. o., byly nekontaktní. Rozhodnutím ze dne 14. 4. 2010, č. j. 117692/10/077910302422, následně správce daně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 1 242 280 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal. O odvolání žalobce bylo nejprve rozhodnuto správcem daně v rámci autoremedury dne 27. 12. 2010 pod č. j. 289590/10/077910305043 tak, že bylo žalobci částečně vyhověno a určeno, že v jeho případě lze stanovit daň dokazováním (nikoli dle pomůcek, jak učinil správce daně) ve smyslu § 31 odst. 1 a 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků") a dodatečně vyměřená daň z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období byla změněna z částky 1 242 280 Kč na částku 3 112 980 Kč. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce opět odvolal, přičemž předmětem přezkumu zůstala již jen kontrolní zjištění, týkající se částek za výkup palet od fyzických osob a za zajištění reklamy, zahrnutých žalobcem do daňově účinných nákladů v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů Rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 3. 5. 2011, č. j. 1549/11-1200, bylo odvolání žalobce zamítnuto a dodatečný platební výměr potvrzen. Žalobce napadl rozhodnutí o odvolání žalobou u krajského soudu, který ji zamítl.

Rozhodnutí krajského soudu je již druhým v této věci. Prvý rozsudek krajského soudu napadený kasační stížností žalobce byl zrušen rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5 Afs 29/2012 - 47 (veškerá rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z: www.nssoud.cz), pro podstatnou vadu řízení, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé; současně Nejvyšší správní soud zrušil též rozhodnutí Finančního ředitelství Českých Budějovicích ze dne 3. 5. 2011, a věc vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství [*nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, Finanční ředitelství v Českých Budějovicích zaniklo (§ 19 odst. 1) a jeho agendu převzalo v souladu s ust. § 20 tohoto zákona Odvolací finanční ředitelství*] k dalšímu řízení. Žalovaný správní orgán byl kasačním rozhodnutím zavázán, aby v dalším řízení odstranil vytýkané vady řízení v případě provedeného dokazování stran vynaložených nákladů na výkup kovových a dřevěných palet. Nejvyšší správní soud sice přisvědčil názoru správce daně, že žalobce řádně neprokázal výši nákladů za výkup kovových a dřevěných palet, z provedeného dokazování ale nebylo možno dovodit závěr, že žalobce žádné palety nenakoupil, a proto bylo možno vyloučit celou částku za nákup palet z daňově uznatelných nákladů, jak učinil správce daně. Nejvyšší správní soud konstatoval, že povinností správce daně je, ať již použije jakýkoliv způsob stanovení daně (dokazování, pomůcky, sjednání), dbát na to, aby byla daň stanovena ve správné výši; nemůže však stanovit daň v maximální možné výši. Nejvyšší správní soud připomněl, že některé předložené důkazy nelze vylučovat z úvahy a přihlížet pouze k těm, které si správce daně sám zvolí. Závěr žalovaného, že žalobcem nebyly prokázány žádné náklady za výkup dřevěných palet, soud proto označil za nesprávný. K provedenému dokazování v případě dalších vyloučených nákladů na reklamu a propagaci se Nejvyšší správní soud vyjádřil

v tom smyslu, že měl-li správce daně oprávněné pochybnosti o výši ceny za reklamu, bylo na místě se zabývat hodnocením přiměřenosti ceny, nikoli však bez dalšího uplatněné výdaje z důvodu nepřiměřenosti ceny vyloučit. Nejvyšší správní soud v této otázce správci daně uložil doplnit dokazování, jakož i zabývat se hodnocením důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád").

Žalovaný správní orgán rozhodl opakovaně o odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 14. 5. 2013. V intencích závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku uznal prokázané výdaje za nákup dřevěných a kovových palet; co se týče nákladů na reklamu a propagaci žalovaný uvedl, že oba deklarovaní dodavatelé jsou nekontaktní, uvedená kontrolní zjištění ve výši 2 500 000 Kč a 250 000 Kč proto z důvodu neunesení důkazního břemene správcem daně vyloučil z předmětu doměření daně. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce opětovnou žalobu, v níž směřoval proti neuznání nákladů za prodej palet.

Krajský soud v nyní kasační stížností napadeném rozsudku dospěl k závěru, že postup žalovaného správního orgánu byl v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a rozhodnutí je v otázce vysvětlení důkazního břemene žalobce ve vztahu ke konkrétním zjištěním správce daně či případného přechodu důkazního břemene nepřezkoumatelné. Krajský soud konstatoval, že ve vztahu k nákladům na výkup dřevěných a kovových palet Nejvyšší správní soud zavázal žalovaného doplnit dokazování a zabývat se otázkou důkazního břemene a jeho přechodu ve smyslu citovaných ustanovení daňového řádu, to však žalovaný neučinil. Žalovaný v podstatě veškeré žalobcem uplatněné náklady na výkup palet vyloučil s ohledem na závěr, že doklady, kterými žalobce prokazoval tento svůj výdaj, neobsahovaly jednoznačnou identifikaci dodavatelů, tj. osob, které dřevěné nebo kovové palety v roce 2005 žalobci prodávaly. Žalovaný se v této souvislosti rovněž vůbec nezabýval další argumentací žalobce, kupř. že řádně vedl skladovou evidenci, která prokazovala množství zboží, které bylo v konkrétním kalendářním období nakoupeno a prodáno. Tím, že žalovaný správní orgán vyloučil veškeré náklady na výkup palet s výjimkou částky 12 420 Kč, u níž svědci prokázali, že výkup byl za uvedené ceny uskutečněn, postupoval v rozporu s ustanovením § 92 odst. 3, 4 a 5 písm. c) a d) daňového řádu. Krajský soud zdůraznil, že vázanost právním názorem soudu znamená povinnost pro finanční orgán v dalším řízení provést dokazování, jak uvedl Nejvyšší správní soud v odůvodnění svého rozsudku. S ohledem na to bylo jeho povinností zhodnotit ty důkazy, které měl k dispozici postupem podle § 92 daňového řádu, odůvodnit, na který subjekt dopadlo důkazní břemeno, a v jakém rozsahu a jak bylo či nebylo uneseno. Krajský soud konstatoval, že za dané skutkové situace bylo zapotřebí zhodnotit, zda účetní podklady předložené žalobcem odpovídají požadavku na úplnost, správnost, přesvědčivost a pravdivost. Spornou tak zůstala otázka daňové uznatelnosti nákladů, které byly sice doloženy doklady, u nichž měl správce daně i žalovaný pochybnosti o jejich daňové uznatelnosti z hlediska výše těchto nákladů. Žalobci však po zrušení rozhodnutí žalovaného Nejvyšším správním soudem nebyl správcem daně poskytnut žádný prostor pro to, aby prokázal, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, případně nastal za jiných okolností, nežli je uvedeno v daňovém dokladu. V takovém případě by totiž bylo možné v souladu se zásadou materiální pravdy takový výdaj za daňově uznatelný považovat. Správce daně měl žalobci proto poskytnout prostor k vyjádření. Závěrem krajský soud současně poznamenal, že faktické vynaložení daňově uznatelného nákladu nemůže prokázat evidence následně prodaných palet, ani pouhé tvrzení, že k odkupu a prodeji dřevěných palet v konkrétním období skutečně došlo. Taková evidence, či tvrzení bez dalšího totiž žádným způsobem nepřispívají k prokázání skutečné realizace konkrétní obchodní transakce, a v tomto důsledku i k doložení konkrétního výdaje v deklarované výši. Případnou argumentaci žalobce, že náklady měly být uznány, neboť jinak by takový závěr svědčil o tom, že palety a boxy obdržel žalobce bezúplatně, je nutno jako irelevantní a zavádějící odmítnout. S ohledem na uvedené krajský soud

dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jakož i pro nedodržení závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven ve zrušujícím rozsudku tohoto soudu.

II. Obsah kasační stížnosti

Proti shora označenému rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel") dne 11. 7. 2014 kasační stížnost, doplněnou podáním ze dne 14. 8. 2014, a to z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s."), tedy z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodu rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel v úvodu kasační stížnosti rekapituluje průběh předešlého řízení ve věci, přičemž připomíná, že žalobce rozporoval závěry žalovaného správního orgánu, vztahující se ke dvěma kontrolním zjištěním správce daně – tj. 1.) závěr učiněný ve vztahu k nákladům na výkup dřevěných a kovových palet od fyzických osob, a dále 2.) závěr učiněný ve vztahu k nákladům na reklamu a propagaci od dodavatele – společnosti JAMCO, spol. s r. o. a I. moravská reklamní, s. r. o. Nejvyšší správní soud ve věci takto učiněných závěrů shledal vady (nezákonnost) v provedeném dokazování. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu je dle názoru stěžovatele zcela zřejmé a nezpochybnitelné, že ve vztahu k nákladům na výkup dřevěných a kovových palet od fyzických osob Nejvyšší správní soud daňovým orgánům vytkl to, že ačkoliv byl některými svědeckými výpověďmi prokázán výkup dřevěných palet v roce 2005, správce daně k těmto svědeckým výpovědím při svém rozhodování nikterak nepřihlédl a z daňově uznatelných nákladů vyloučil celou částku uplatněnou do daňově účinných nákladů. Závěr žalovaného – Finančního ředitelství v Českých Budějovicích, že nebyly prokázány žádné náklady na výkup dřevěných a kovových palet (boxu) od fyzických osob, ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy neshledal Nejvyšší správní soud v kontextu provedeného důkazního řízení správným. Závěr stran doplnění dokazování a povinnosti zabývat se otázkou důkazního břemene a jeho přechodu ve smyslu ust. § 92 odst. 3, 4 a 5 písm. c) a d) daňového řádu byl dle názoru stěžovatele Nejvyšším správním soudem vysloven toliko ve vztahu k nákladům na reklamu a propagaci od společností JAMCO, spol. s r. o. a I. moravská reklamní, s. r. o., a nikoli ve vztahu k nákladům na výkup dřevěných a kovových palet, což je zcela zřejmé z obsahu, kontextu a systematického členění odůvodnění předmětného rozsudku Nejvyššího správního soudu. Ve věci nákladu na výkup dřevěných a kovových palet od fyzických osob totiž nebyl Nejvyšším správním soudem zpochybněn rozsah provedeného dokazování (tj. nebyla vyslovena nutnost doplnit dokazování), ale nesprávným bylo shledáno hodnocení shromážděných důkazních prostředků. Jinými slovy, Nejvyšší správní soud uložil stěžovateli v dalším řízení znovu zhodnotit shromážděné důkazní prostředky a v této souvislosti zohlednit provedené svědecké výpovědi, kterými byl prokázán prodej dřevěných palet, a ve svém důsledku tak korigovat závěr, že nebyly prokázány žádné náklady na výkup dřevěných palet (který Nejvyšší správní soud shledal nesprávným), tak, aby byl splněn požadavek na správné stanovení daňové povinnosti (viz § 1 odst. 2 daňového řádu).

Závěrům Nejvyššího správního soudu pak stěžovatel plně dostál, když v žalobou napadeném rozhodnutí zhodnotil důkazní prostředky a uzavřel, že žalobce neprokázal z celkové částky uplatněných nákladů na výkup dřevěných a kovových palet ve výši 9 143 350 Kč daňovou účinnost takto uplatněných nákladů v částce 9 130 930 Kč. V částce 12 420 Kč bylo stěžovatelem uzavřeno, že na základě provedených svědeckých výpovědí byla daňová účinnost takto

uplatněných nákladů prokázána a správce daně tuto částku uznal jako náklad ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Pokud stěžovatel v napadeném rozhodnutí k argumentaci žalobce uvedl, že vedení skladové evidence není schopno osvědčit konkrétní výši částky, která byla zaúčtována do daňově účinných nákladů na základě každého jednotlivého výkupu předmětných palet od jednotlivých občanů (tj. ve svém důsledku osvědčit daňovou uznatelnost uplatněných nákladu), v žádném případě v tom nelze dle názoru stěžovatele shledat rozpornost se závěry správce daně prvního stupně, když ten ve zprávě o daňové kontrole dospěl v dané věci v zásadě k témuž závěru.

S ohledem na uvedené, stěžovatel spatřuje odůvodnění rozsudku krajského soudu jako rozporné se závěry a závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, vysloveném ve vztahu k výkupu dřevěných a kovových palet od fyzických osob ve zrušujícím rozsudku. Z uvedeného důvodu je dle názoru stěžovatele kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu rovněž nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti k nutnosti doplnit dokazování ve vztahu k nákladům na výkup dřevěných a kovových palet předně uvedl, že je sice pravdou, že citovaný požadavek je v rozsudku přiřazen k části zabývající se náklady na reklamu a propagaci, nicméně to dle žalobce neznamená, že by závazný právní názor Nejvyššího správního soudu nebyl porušen, pokud stěžovatel doplnění dokazování neprovedl a teorií důkazního břemene se vůbec nezabýval. Navíc jsou uvedená ustanovení o dokazování obecně platná a to, že měl stěžovatel postupovat v souladu s nimi, uvádí Nejvyšší správní soud v rozsudku, konkrétně v pasáži týkající se výkupu palet. Pokud tedy krajský soud rozpoznal, že je nutné doplnit dokazování a zhodnotit přechod důkazního břemene i ve vztahu k prokázání nákladů na výkup palet, je takové rozhodnutí krajského soudu zcela v souladu s právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

V další části svého vyjádření žalobce podrobně předestřel, v čem konkrétně vidí rozpor mezi rozhodnutím stěžovatele a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Žalobce poukazuje obdobně jako v žalobě na body, v nichž má za to, že stěžovatel se odchýlil od právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem: stěžovatel zcela vyloučil některé provedené důkazy ze své úvahy a přihlížel pouze k těm důkazům, které si sám zvolil, rozhodnutí žalovaného neodpovídá požadavku na správné vyměření daně a požadavku na posuzování důkazů tak, aby odpovídalo požadavkům racionálního myšlenkového procesu a požadavkům formální logiky, stěžovatel se dostatečným způsobem nezabýval otázkou důkazního břemene. Uvedené žalobce následně blíže rozvinul. Stěžovatel se dle žalobce na žádné úrovni předchozího řízení nevypořádal se závěry zprávy auditora pro zvláštní účely, a při hodnocení důkazů tuto téměř vůbec nevzal v úvahu, přestože ze zprávy vyplývá, že účetní doklady, jež prokazují nákup palet od dodavatelů, obsahují z hlediska formální správnosti náležitosti účetního dokladu ve smyslu zákona o účetnictví a i z hlediska věcné správnosti auditorka shledala, že v části výkupu palet a boxů od fyzických osob účetnictví daňového subjektu věrně a poctivě zobrazuje uvedené skutečnosti v souladu s účetními předpisy. Stěžovatel si v podstatě zvolil důkazy, na základě kterých byl ochoten náklady na nákup palet uznat jako daňově účinné, přitom se však žádným způsobem nevypořádal s věrohodností svědeckých výpovědí, na nichž své rozhodnutí postavil, a bezvýhradně vychází z toho, že jsou pravdivé. Žalobce má za to, že množství nakoupených palet bylo jednoznačně prokázáno

vedením skladové evidence, přejímkami, výdejkami, inventurními soupisy, souvisejícími výnosy, výsledkem kontrolního zjištění a zprávou o daňové kontrole v této věci. Při kombinaci důkazů v podobě skladové evidence prokazující množství vykoupených palet a znaleckého posudku prokazujícího ceny, za které se palety na trhu obvykle vykupovaly, by pak bylo možné prokázat v souladu se zásadou materiální pravdy vynaložení nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů i při absenci bezvadné identifikace fyzických osob na účetních dokladech.

Žalobce se tak plně ztotožňuje se závěrem vyjádřeným v rozsudku krajského soudu, ve kterém soud dospěl k rozhodnutí, že postup stěžovatele je v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele pro nedůvodnost zamítl.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

Stěžovatel se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhal přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a zaměstnanec, který za něj jedná, má vysokoškolské vzdělání vyžadované dle zvláštních zákonů pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud se *a priori* musel zabývat přípustností kasační stížnosti. Posuzovaná kasační stížnost směřuje proti rozsudku, jímž krajský soud rozhodl znovu poté, kdy bylo jeho původní rozhodnutí zrušeno Nejvyšším správním soudem (věc byla zdejším soudem vedena pod sp. zn. 5 Afs 29/2012).

Kasační stížnost není v zásadě přípustná proti rozhodnutí, jímž správní soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem [§ 104 odst. 3 písm. a) věta před středníkem s. ř. s.]. Výjimkou dle téhož ustanovení je situace, kdy je namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku. Přípustnost kasační stížnosti je tedy omezena ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným. Další případy, kdy lze opakovanou kasační stížnost shledat přípustnou, dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. judikatura Ústavního soudu a zdejšího soudu. Jedná se o případy, kdy Nejvyšší správní soud vytkl nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, bod 24.). Námitky opakované kasační stížnosti musí směřovat k právní otázce, která nemohla být řešena v první kasační stížnosti, zejména pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu rozhodnutí krajského soudu.

Jelikož stěžovatel primárně cílí své námitky vůči závěrům krajského soudu, dle kterého stěžovatel nepostupoval v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v předchozím rozsudku v téže věci, obsahově jeho námitky směřují k nerespektování závazného právního názoru krajským soudem. Stěžovatel nesouhlasí s interpretací závazného právního názoru krajským soudem a požadavek vyslovený v napadeném rozsudku, tj. že po zrušení rozhodnutí původně žalovaného správního orgánu Nejvyšším správním soudem měl být žalobci poskytnut prostor k dalšímu doplnění důkazních prostředků a k vyjádření, považuje stěžovatel za nesprávný, nemající zákonný podklad. Stěžovatelem uvedené důvody proto lze podřadit pod námitku, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem

Nejvyššího správního soudu vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku, a kasační stížnost lze označit jako přípustnou.

Nejvyšší správní soud po konstatování přípustnosti kasační stížnosti následně přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

Závazným právním názorem ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. je třeba rozumět ve zrušujícím rozsudku vyjádřený závěr o aplikaci a interpretaci práva, jehož bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci a jímž se tento soud zabýval ke kasačním námitkám, nebo jímž se zabýval nad jejich rámec v mezích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že právní závěry v jeho předchozím zrušujícím rozsudku jsou zcela srozumitelné a jednoznačné, navíc podložené stávající judikaturou. Pomine-li zdejší soud námitky žalobce, které v pořadí v prvním zrušujícím rozsudku v této věci neshledal důvodnými a jimiž se v nyní posuzované věci dále nezabýval, druhá část odůvodnění zrušujícího rozsudku se věnuje zvlášť posouzení zákonnosti provedeného dokazování stran vynaložených nákladů na výkup kovových a dřevěných palet (str. 5 a 6 rozsudku) a zvlášť provedenému dokazování v případě vyloučených nákladů na reklamu a propagaci od dodavatelů JAMCO, spol. s r. o. a I. moravská reklamní, s. r. o. (str. 7 a násl.).

V případě dokazování ve vztahu k nákladům na výkup dřevěných a kovových palet od fyzických osob Nejvyšší správní soud shledal nesprávným vyloučení celé částky 9 143 350 Kč z daňově uznatelných nákladů žalobce (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomněl způsob stanovení daně dokazováním spolu s principy ovládajícími důkazní řízení; zdůraznil především zákaz libovůle správce daně ve vztahu k závěrům o skutkové stránce věci a požadavek na přezkoumatelnost úvah správce daně, jež musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Vzhledem k tomu, že daňové orgány při stanovení daně dokazováním nepostupovaly v souladu s těmito požadavky, neboť nepřihlédly k některým svědeckým výpovědím, kterými byla prokázána oprávněnost části vynaložených nákladů (byť v jiném množství, než bylo deklarováno žalobcem), Nejvyšší správní soud uvedl: *„Pokud tedy svědci uvedli jiné množství i cenu, než za jakou měly být dřevěné palety vykoupeny, vyvolává to sice pochybnosti o celkové výši stěžovatelem uplatněných nákladů, na druhou stranu, byť jde o částky z celkové sumy nákladů zanedbatelné, měl skutečnosti vyplývající ze shora provedených svědeckých výpovědí správce daně zohlednit a dostát tak požadavkům na správné zjištění a stanovení daně (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu).”*

K nesprávnosti provedeného dokazování Nejvyšší správní soud dospěl i v případě vyloučených nákladů na reklamu a propagaci od dodavatelů JAMCO, spol. s r. o. a I. moravská reklamní, s. r. o., ovšem ze zcela jiných důvodů; v tomto případě vycházely daňové orgány i krajský soud ze skutečností, že žalobce předložil bezvadné daňové doklady. Žádný z důkazních prostředků nicméně neprokazoval, že náklad byl uskutečněn tak, jak bylo žalobcem uváděno, stěžovatel tak žalobci vyloučil celou částku, tj. 2 500 000 Kč a 250 000 Kč z daňově uznatelných nákladů, mimo jiné s odkazem na nepřiměřenou cenu. Nejvyšší správní soud sice daňovým orgánům přisvědčil v tom, že daňový subjekt nemůže uplatnit jakýkoliv výdaj (náklad) jen proto, že má oporu v odpovídajících dokladech (např. ve smlouvě, faktuře apod.), na druhou stranu však zdejší soud poukázal na fakt, že pochybnosti správce daně nesměřovaly ani tak k fakticitě

poskytnutého plnění ve formě reklamy, tedy k tomu, zda skutečně se plnění uskutečnilo, nýbrž zásadní rozpory směřovaly především k výsledné ceně. Pokud daňové orgány připustily, že reklama byla alespoň zčásti uskutečněna (nejednalo se tedy o plnění fiktivní), nedostály dle Nejvyššího správního soudu požadavkům na stanovení daně ve správné výši (srov. § 31 a násl. zákona o správě daní a § 92 a násl. daňového řádu), pokud, a to při stanovení daně dokazováním, vyloučily předmětné výdaje (náklady) v plné výši: *„Měl-li správce daně oprávněné pochybnosti o výši cen uhrazených za reklamu, bylo na místě zabývat se hodnocením přiměřenosti ceny, nikoli však bez dalšího uplatněné výdaje z důvodu nepřiměřenosti ceny vyloučit."* Skutečnost, že reklama byla skutečně poskytnuta, je však teprve prvním krokem k závěru o možné daňové uznatelnosti výdaje; Nejvyšší správní soud proto neopomněl zdůraznit důkazní břemeno, stíhající v tomto směru daňový subjekt. V dalším řízení tudíž Nejvyšší správní soud zavázal daňové orgány doplnit dokazování, s nutností zabývat se otázkou důkazního břemene a jeho přechodu dle ust. § 95 odst. 3, 4 a 5 písm. c) a d) daňového řádu.

Co se týče nyní sporné otázky (výkup palet), stěžovatel se v pokračujícím odvolacím řízení zabýval již provedenými svědeckými výpověďmi týkajícími se výkupu dřevěných a kovových palet a uzavřel, že výpovědí pana J. D. (na jejímž základě byla jako daňově uznatelný náklad správcem daně akceptovaná částka ve výši 5320 Kč), pana M. D. (na jejímž základě byla jako daňově uznatelný náklad správcem daně akceptovaná částka ve výši 5600 Kč), pana J. K. (na jejímž základě byla coby daňově uznatelný náklad akceptovaná částka ve výši 200 Kč) a pana M. K. (na jejímž základě byla coby daňově uznatelný náklad akceptovaná částka ve výši 1280 Kč) vzal za prokázané výdaje vynaložené na výkup dřevěných palet ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve výši 12 420 Kč. Tuto částku stěžovatel uznal coby daňově uznatelný náklad, ve zbytku žalobcem uplatněných nákladů na výkup dřevěných palet a kovových boxů, tj. v částce 12 782 366 Kč stěžovatel uzavřel, že v tomto rozsahu žalobce neprokázal daňovou účinnost uvedené souhrnné částky ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tomuto závěru předcházelo ze strany stěžovatele vyhodnocení důkazních prostředků shromážděných správcem daně, konkrétně se jednalo o protokoly o ústních jednáních z let 2008 až 2010, protokoly o místních šetřeních a vyhodnocení pokladních dokladů za nákupy zboží v hotovosti za rok 2005. Žalobce sám identifikoval tři osoby, z nichž dvě osvědčily prodej dřevěných palet žalobci za rok 2005, byť z jejich výpovědi nebyl zřejmý přesný počet palet a cena. Z hlediska daňové účinnosti stěžovatel osvědčil v tomto případě částky uvedené na dokladech předložených žalobcem. Z dokladů, předložených žalobcem správce daně učinil úkony k identifikaci dalších osob, přičemž na předmětné zdaňovací období roku 2005 měla dopad pouze svědecká výpověď M. K.

Jak již bylo uvedeno, otázce zhodnocení svědeckých výpovědí se stěžovatel v původním řízení nevěnoval a nezahrnul do uznatelných nákladů ani zčásti uplatněné náklady žalobce za výkup kovových a dřevěných palet. Postupem v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu však stěžovatel ve světle nového posouzení obsáhlých důkazních prostředků dospěl k závěru, že pro daňové účely akceptuje údaje, uvedené ve svědeckých výpovědích a návazně na tyto skutečnosti snížil kontrolní zjištění o uvedené částky. Krajský soud takový postup považoval za nekorespondující s právním názorem Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku, s čímž se ovšem Nejvyšší správní soud neztotožňuje, a to z níže rozebraných důvodů.

Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli v tom, že krajský soud nesprávně interpretoval závěry rozsudku zdejšího soudu č. j. 5 Afs 29/2012 – 47, pokud dovodil, že se stěžovatel v případě nákladů za výkup kovových a dřevěných palet neřídil požadavkem Nejvyššího správního soudu na doplnění dokazování a nutností zabývat se otázkou důkazního břemene a jeho přechodu dle ust. § 95 odst. 3, 4 a 5 písm. c) a d) daňového řádu. Takový závěr

však Nejvyšší správní soud vyslovil toliko ve vztahu k vyloučeným nákladům na reklamu a propagaci od dodavatelů JAMCO, spol. s r. o. a I. moravská reklamní, s. r. o.; v intencích tohoto závěru stěžovatel postupoval a svá původní zjištění revidoval. V případě nákladů za výkup kovových a dřevěných palet Nejvyšší správní soud nevyslovil nutnost doplnit dokazování, neboť shledal nedostatky nikoliv v nedostatcích vedeného důkazního řízení stran zjišťování skutkového stavu, ale v hodnocení shromážděných důkazních prostředků. Hodnocení provedených důkazních prostředků, resp. důkazů z nich vzešlých, je závěrečnou fází dokazování a jeho dovršením. Výsledkem hodnocení důkazů jsou skutková zjištění, na něž se použijí příslušné hmotněprávní a procesní normy potřebné pro rozhodnutí. Provedené důkazy samy o sobě ještě netvoří skutková zjištění; úplnost dokazování tvoří jen nezbytný předpoklad pro další myšlenkovou činnost správce daně záležející ve zhodnocení provedených důkazů. Je třeba každý z nich prověřit z hlediska jeho závažnosti, zákonnosti a pravdivosti (věrohodnosti), učinit závěr o úplnosti provedeného dokazování či potřebě dokazování doplnit. Teprve posléze jednotlivě a v souhrnu je třeba provedené důkazy zhodnotit. Správce daně se přitom řídí zásadou volného hodnocení důkazů (srov. § 8 odst. 1 daňového řádu). Vnitřní přesvědčení ústící do zhodnocení důkazů musí správce daně následně přesvědčivě a přezkoumatelným způsobem navenek odůvodnit. Z toho důvodu vyžaduje proces hodnocení důkazů zohlednění všech jeho aspektů - závažnosti, zákonnosti a pravdivosti.

Krajský soud v napadeném rozsudku stěžovateli vytkl, že se v souvislosti s doklady, kterými žalobce prokazoval náklady na výkup palet a které stěžovatel vyloučil s ohledem na nedostatečnou identifikaci dodavatelů, vůbec nezabýval další argumentací žalobce, např.*„„že řádně vedl skladovou evidenci, která prokazovala množství zboží, které bylo v konkrétním kalendářním období nakoupeno a prodáno. Tato skladová evidence byla správci daně předložena ke všem nákupům palet a byla schopna prokázat množství nakoupeného zboží. To ostatně správce daně ani nikdy nezpochybňoval."* Vzápětí soud nicméně dodává: *„Pokud je jednotlivá částka podložena dokladem, který neoznačuje zcela konkrétního dodavatele, pak takový doklad není sám o sobě v žádném případě schopen osvědčit daňovou uznatelnost částky, která byla na jeho základě uplatněna. Žalovaný správní orgán tudíž vyloučil veškeré náklady na výkup palet s výjimkou částky 12.420 Kč, u nichž svědci prokázali, že výkup byl za uvedené ceny uskutečněn. Tento postup však nelze hodnotit jako odpovídající závaznému právnímu názoru vyslovenému Nejvyšším správním soudem, neboť zůstává nezodpovězena otázka důkazního břemene (…)".* Zároveň krajský soud v závěru rozsudku poznamenává, že *„faktické vynaložení daňově uznatelného nákladu nemůže prokázat evidence následně prodaných palet, ani pouhé tvrzení, že k odkupu a prodeji dřevěných palet v konkrétním období skutečně došlo. Taková evidence, či tvrzení bez dalšího totiž žádným způsobem nepřispívají k prokázání skutečné realizace konkrétní obchodní transakce, a v tomto důsledku i k doložení konkrétního výdaje v deklarované výši. Případnou argumentaci žalobce, že náklady měly být uznány, neboť jinak by takový závěr svědčil o tom, že palety a boxy obdržel žalobce bezúplatně, je nutno jako irelevantní a zavádějící odmítnout."*

Je nutno v kontextu výše uvedeného konstatovat, že napadený rozsudek krajského soudu obsahuje vnitřní rozpor, pokud na jedné straně vytkl stěžovateli skutečnost, že se nezabýval argumentací žalobce stran vedení skladové evidence, ale na druhé straně uzavřel, že samotné vedení skladové evidence není schopno osvědčit skutečnou výši vynaložených výdajů.

Daňově uznatelný výdaj je takový, u něhož je prokazatelně jednoznačná a nepochybná souvztažnost s příjmy daňového subjektu. Daňový subjekt je povinen tuto skutečnost prokázat, a to nikoliv pouze svým tvrzením, ale konkrétními (jakýmikoliv) důkazy (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. I. ÚS 337/02). Nejvyšší správní soud zastává konstantně názor, že jestliže má správce daně důvodné pochybnosti o správnosti přiznané daně, leží na daňovém subjektu důkazní břemeno k prokázání rozhodných skutečností, a je pouze na daňovém subjektu tyto pochybnosti vyvrátit a věrohodně doložit svá tvrzení. Neprokáže-li daňový subjekt, od koho

nabyl zboží a jakou částku za ně zaplatil, a v konkrétním případě není možno tyto informace získat ani aktivitou správce daně, nelze takto uplatňované výdaje považovat za daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňově uznatelnými jsou výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006 – 73 či rozsudek ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 50/2010 – 60).

V pořadí v prvním zrušujícím rozsudku v této věci Nejvyšší správní soud přisvědčil názoru správce daně, že žalobce řádně neprokázal výši nákladů za výkup kovových a dřevěných palet; doklady o nákupu zboží obsahovaly pouze příjmení osob, bez jejich jakékoli bližší jednoznačné identifikace. Vzhledem k vzniklým pochybnostem správce daně, zejména s ohledem na nepříliš obvyklou dostupnost kovových palet, byl žalobce vyzván k prokázání oprávněnosti zahrnutí předmětných částek do daňově účinných nákladů a k předložení konkrétní identifikace účastníků účetních případů. Tu stěžovatel správci daně s poukazem na splnění náležitostí účetních dokladů nepředložil a navrhl výslech tří svědků, z nichž měly na zdaňovací období roku 2005 dopad dva. Správce daně sám učinil úkony k identifikaci dalších osob, vyzval k součinnosti celkem 22 obcí, zjistil tak bydliště 16 osob a tyto vyslechl, přičemž na předmětné zdaňovací období měla daňově relevantní dopad pouze svědecká výpověď jedné osoby. Dále správce daně vyslechl na základě svého uvážení ještě jednu osobu. V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za vhodné upozornit, že navrhne-li daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí jej dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně provést důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Jak uvedl Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 6. 8. 2008, č. j. 1 Afs 98/2008 – 68: „*Nelze přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo vyhledat nedostatečně identifikovaný důkazní prostředek. Navrhuje-li daňový subjekt výslech svědka, musí jej přesně označit, včetně kontaktních údajů, a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení.*" Lze tak uzavřít, že žalobce stran svých tvrzení důkazní břemeno neunesl. Neunesení důkazního břemene žalobcem však neznamená, že správce daně měl povinnost důkazy svědčící v jeho prospěch sám vyhledávat.

Krajský soud ve svých úvahách sloučil otázku hodnocení důkazních prostředků (výkup palet) a otázku přechodu důkazního břemene (náklady za reklamu). Otázka vymezení skutkového stavu a hodnocení unesení důkazního břemene správním orgánem je otázkou právní a její hodnocení Nejvyšším správním soudem tak představuje právní názor, kterým je krajský soud vázán. Nejvyšší správní soud proto může zavázat krajský soud závěrem, zda je skutkový stav plně prokázán, případně v jakém rozsahu má být provedeno další dokazování a jakým směrem ho má krajský soud vést; krajský soud rovněž může být zavázán právním hodnocením skutkového stavu již řádně zjištěného. Vázanost krajského soudu právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku zakládá krajskému soudu povinnost respektovat v dalším řízení tento názor jak v rozsahu, ve kterém Nejvyšší správní soud shledal důvody kasační stížnosti opodstatněnými (tj. neztotožnil se s rozhodnutím, případně s dílčím právním názorem krajského soudu), tak v rozsahu, ve kterém stěžovateli nedal za pravdu, tj. akceptoval právní názor krajským soudem v rozsudku vyslovený (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2009, č. j. 4 Ads 19/2008 - 188).

V posuzované věci dospěl Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku k jednoznačnému právnímu závěru, že byť stěžovatel (v řízení před krajským soudem žalobce) řádně neprokázal výši veškerých nákladů za výkup kovových a dřevěných palet, z provedeného dokazování nelze dovodit závěr, že žádné palety nenakoupil, resp. žádný výdaj nevynaložil. Krajský soud posléze v napadeném rozsudku stěžovateli vytkl, že se vůbec nezabýval další argumentací žalobce, přestože ta nebyla schopna osvědčit daňovou uznatelnost uplatněné částky.

Úvahy krajského soudu, které stály za jeho závěrem o potřebě doplnit dokazování a nutnosti zabývat se otázkou důkazního břemene a jeho přechodu, navíc nenalezly odraz v písemném vyhotovení rozsudku, neboť argumentace krajského soudu je vnitřně rozporná.

Ačkoliv krajský soud v napadeném rozsudku opakovaně zdůrazňoval zásadu vázanosti právními závěry Nejvyššího správního soudu, fakticky je v rozporu s citovaným ustanovením § 110 odst. 4 s. ř. s. nerespektoval. Tím ovšem zatížil řízení před soudem vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. Krajský soud zatížil napadený rozsudek také nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť jeho právní závěr je vystavěn na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu. Se zřetelem na uvedené považuje proto Nejvyšší správní soud námitky stěžovatele za důvodné, a ze všech shora předestřených důvodů rozhodnutí krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud se proto bude znovu zabývat stejnou věcí, vázán právním názorem, který vyslovil Nejvyšší správní soud již v předešlém zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí, jak je stanoveno v § 110 odst. 3 s. ř. s.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 26. března 2015

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu