



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **STEELMART s. r. o.**, se sídlem Nádražní 25, Uherské Hradiště, zastoupen JUDr. Radimem Vicherkem, advokátem se sídlem Masná 8, Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2015, č. j. 3358/15/5200-11434-703000, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 12. 2018, č. j. 31 Af 14/2015 - 148,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 3. 2014, č. j. 413482/14/3309-24803-708246, doměřil na základě provedené daňové kontroly žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 vyšší o částku 167.010 Kč. Současně žalobci uložil zákonnou povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve výši 20 % z doměřené částky, tedy 33.402 Kč.

[2] Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil v záhlaví popsáním rozhodnutím.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou u Krajského soudu v Brně, který na jejím základu rozhodnutí žalovaného zrušil (rozsudek ze dne 11. 4. 2017, č. j. 31 Af 14/2015 – 75) a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Měl totiž za nesprávné východisko žalovaného, že podmínkou uznatelnosti výdaje dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je prokázání, že zboží, na které žalobce výdaj vynaložil, pochází od deklarovaného dodavatele. V této souvislosti krajský soud poukázal na rozdíl mezi koncepcemi daně z příjmů a daně z přidané hodnoty (a na rozdílná pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů a pro uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty). Na základě judikatury dospěl krajský soud k závěru, že prokázání skutečnosti, že dodavatelem byla daňovým subjektem tvrzená společnost, není podmínkou uznání nákladu dle § 24 zákona o daních z příjmů.

[4] Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 – 34, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. K jádru sporu konstatoval, že „v případě daně z příjmů právnické osoby a daňově účinných nákladů je třeba trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal vynaložení výdaje jednoznačným způsobem, uvedl a dokázal okolnosti tohoto výdaje, a to včetně prokázání, který subjekt byl dodavatelem plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu, kterou uplatňuje jako daňově účinný náklad, přičemž může jít o dodavatelský subjekt odlišný od subjektu uvedeného na předložených dokladech.“

[5] Krajský soud následně, vázán právním názorem vysloveným v kasačním rozsudku, v záhlaví popsáním rozsudkem žalobu zamítl.

[6] Rozhodnutí žalovaného neshledal nepřezkoumatelným. Podle krajského soudu žalobce neunesl v daňovém řízení své důkazní břemeno, neboť neprokázal konkrétní osobu dodavatele deklarovaného plnění. Žalobce po celou dobu daňového řízení, stejně jako v řízení před soudem, tvrdil, že dodavatelem byla společnost BEST BUY s.r.o. (dále též „BEST BUY“). Od tohoto tvrzení neustoupil ani po předestření zásadních pochybností o této skutečnosti ze strany správce daně (nelze mít proto za to, že by neměl dostatečný prostor pro upřesnění či změnu svých tvrzení ohledně skutečného dodavatele). Byl proto povinen tuto konkrétní osobu jako dodavatele daných plnění prokázat. Podle krajského soudu jsou výpovědi svědků B., F. a K. vzájemně rozporné a nekorespondují ani s tvrzeními žalobce ohledně způsobu dodání, skladování a přebírání předmětného zboží. Krajský soud nesouhlasil se žalobcem, že by správce daně a žalovaný vyložili svědecké výpovědi účelově.

[7] Předloženou rámcovou smlouvu soud hodnotil jako nevěrohodnou, neboť žalobcův jednatel původně tvrdil, že žádné smlouvy nebyly uzavírány, následně však smlouvy s odstupem jednoho roku předložil. Předložená rámcová smlouva pak nebyla způsobilá vůbec prokázat reálný průběh transakcí, u nichž existovaly předestřené vážné pochybnosti. Žalobce ve správním řízení tvrdil, že nemá k dispozici žádné kupní smlouvy na dodání konkrétního zboží, dodací listy od BEST BUY či objednávky zboží.

[8] Soud se ztotožnil se žalovaným, že i přes předložení některých písemných podkladů v daňovém řízení nelze mít za prokazané, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je uvedeno na dokladech, konkrétně, že žalobce předmětné zboží odebral skutečně od společnosti BEST BUY (nebo od jiné konkrétní osoby). Nepřisvědčil ani žalobcovu tvrzení, že v daňovém řízení byly nesprávně vyhodnoceny jím předložené bankovní výpisy. Revizí správního spisu soud ověřil, že v průběhu daňového řízení vedeného ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 žalobce žádné bankovní výpisy nepředložil. Z logiky věci je tak nemohl správce daně či žalovaný hodnotit. Soud se žalobcem nesouhlasil ani v tom, že by mu žalovaný kladl k tíži toliko samotné nedostatečné prověření jeho obchodního partnera.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[10] Dle stěžovatele se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, který uvedl, že stěžovatel musí v dalším řízení tvrdit a prokázat, kdo byl skutečným dodavatelem a v této souvislosti prokázat, že mu vznikly daňově účinné náklady.

[11] Na tuto skutečnost stěžovatel reagoval podáním doručeným dne 9. 11. 2017, ve kterém mimo jiné nabídl krajskému soudu celou řadu důkazů. Soud však nabízené důkazy neprovedl; pominul je. Vzniká tedy otázka, jak má stěžovatel svá tvrzení prokázat, odmítají-li správní orgány i soudy provést jim navržené důkazy.

[12] Není sporné, že plnění bylo konečnému odběrateli skutečně dodáno (tzv. dodávkou napřímo) a došlo k úhradě kupní ceny. Stěžovateli tak musely vzniknout náklady – výdaje - na pořízené zboží v podobě kupní ceny dle § 24 zákona o daních z příjmů, a to bez ohledu na to, zda skutečný příjemce byl subjekt uvedený na daňovém dokladu (viz rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73).

[13] Závěrem stěžovatel poukazuje na to, že krajský soud vyslovil zcela opačný právní názor než ve svém původním rozsudku, ačkoliv se skutkový stav věci nezměnil a aniž by respektoval závazný právní názor instančně nadřízeného soudu. Stěžovatel tak neměl možnost na tuto změnu právního názoru jakkoliv reagovat (např. návrhem na doplnění dokazování).

[14] Stěžovatel navrhuje zrušit rozsudek krajského soudu, případně společně s rozsudkem zrušit též rozhodnutí žalovaného a jemu vrátit věc k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje její zamítnutí. Plně se ztotožňuje se závěry krajského soudu.

[16] Předložené důkazy nejsou novými důkazy, nýbrž jde o důkazy, které již stěžovatel předložil v daňovém řízení a které také správce daně a žalovaný řádně vyhodnotili (výpis přijatých faktur, faktury, rámcová smlouva). Další doklady předložené v podání ze dne 9. 11. 2017 se vztahují k plněním v roce 2009, nikoli v roce 2010, jsou tedy pro toto řízení irelevantní. Pro úplnost žalovaný také uvádí, že stěžovatelem předložený protokol o výsledku svědka P. K. dne 27. 5. 2013 je součástí spisového materiálu. Tuto svědeckou výpověď správce daně i žalovaný také řádně vyhodnotili. Pokud jde o bankovní výpisy, stěžovatel je v daňovém řízení nepředložil, ačkoli mohl. Žalovaný dále připomněl, že neunesení důkazního břemene stěžovatelem před správními orgány nemůže být zhojeno v řízení před soudem. Závěrem žalovaný poukázal rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 3. 2017, č. j. 31 Af 4/2015 – 89, a Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3 Afs 92/2017 – 45, které se týkaly daňové povinnosti stěžovatele na dani z přidané hodnoty a ze kterých plyne, že ani v tomto řízení stěžovatel neprokázal, že dodavatelem zboží byla skutečně společnost BEST BUY.

IV. Posouzení kasační stížnosti

[17] Soud se nejprve zabýval formálními náležitostmi kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je přípustná a projednatelná. Po věcném posouzení kasační stížnosti dospěl soud k závěru, že není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud ve svém předcházejícím rozsudku označil za nesprávný právní názor krajského soudu, na kterém založil odůvodnění rozsudku vedoucího ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Zdůraznil, že i v případě daně z příjmů právnických osob je osoba dodavatele plnění relevantní. Daňové orgány v případě neunesení důkazního břemene ve vztahu k této skutečnosti mohou (za splnění dalších zákonných podmínek) dospět k závěru, že náklad, u něhož jednoznačně nebyly identifikovány subjekty podílející se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňově účinný. Současně konstatoval, že se za dané situace *nemůže vyjádřit k otázkám vztahujícím se ke správnosti hodnocení získaných důkazů a k tomu, zda z důkazů získaných v daňovém řízení skutečně vyplynulo, že žalobce neprokázal, že společnost BEST BUY nebyla dodavatelem předmětných plnění*. Krajský soud totiž, veden nesprávným právním názorem, tuto část žalobní argumentace nevypořádal. Nejvyšší správní soud proto v předcházejícím rozsudku krajskému soudu uložil, aby se správnosti hodnocení důkazů věnoval v dalším řízení.

[19] Soud předně uvádí, že se krajský soud závazným právním názorem vyjádřeným v předcházejícím zrušujícím rozsudku řídil. Jádrem závazného právního názoru nebyl pokyn, aby krajský soud vyzval stěžovatele k předložení dalších důkazů, kterými by měl prokazovat svá tvrzení (ohledně osoby dodavatele). To ostatně není primárním úkolem správního soudu. Těžisté dokazování stran stěžovatelovy daňové povinnosti se nachází v daňovém řízení, ve kterém leželo důkazní břemeno právě na stěžovateli. Jak správně konstatoval krajský soud, předložení listin v průběhu řízení před soudem nemůže mít vliv na posouzení, zda stěžovatel v průběhu daňového řízení před správcem daně unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 daňového řádu.

[20] V každém případě je nutno konstatovat, že krajský soud stěžovateli neupřel právo označit důkazy; současně se ke všem označeným důkazům vyjádřil. Uvedl, že nemohou prokázat, že zboží dodal BEST BUY či jiný konkrétní dodavatel. U části předložených důkazů konstatoval, že již byly součástí spisového materiálu a byly řádně vyhodnoceny v řízení před správcem daně; část se vztahovala k jinému zdaňovacímu období (a byla obsažena a vyhodnocena v rámci daňového řízení vztahující se k tomuto období). Nejednalo se tak vůbec o nové důkazní návrhy. Kasační námitka týkající se opomenutí důkazů je nedůvodná.

[21] S ohledem na výše uvedené není důvodná ani námitka nemožnosti unést důkazní břemeno v situaci, v níž správci daně i soud opomenuli provést důkazy.

[22] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že vyslovil závazný právní názor pouze ve vztahu k právnímu posouzení, nikoli k posouzení skutkovému. Řízení před krajským soudem pak nebylo ničím jiným než pokračováním původního řízení s tím, že krajský soud byl vázán právním názorem instančně nadřízeného soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Pro stěžovatele proto nemohlo být překvapivé, pokud krajský soud, vázán právním názorem odlišným od svého původního názoru, rozhodl v právní otázce v souladu s vysloveným právním názorem, tedy „zcela opačně“ než jak rozhodl v původním řízení. Ostatně nelze pominout, že se stěžovatel k výsledku řízení před Nejvyšším správním soudem vyjádřil (viz podání ze dne 7. 11. 2017 označené „Upřesnění žalobního návrhu žalobcem v návaznosti na závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu spis zn. 1 Afs 171/2017 ze dne 31. 8. 2017“). Stěžovateli tedy nelze přisvědčit, že na změnu právního názoru nemohl reagovat.

[23] Stěžovatel dále poukazuje na skutečnost, že není sporné, že plnění bylo konečnému odběrateli skutečně dodáno (tzv. dodávkou napřímo) a ze stěžovateli známých okolností došlo i k úhradě kupní ceny. Musely mu tak vzniknout náklady – výdaje – na pořízené zboží v podobě kupní ceny dle § 24 zákona o daních z příjmů a to bez ohledu na to, zda skutečný příjemce byl subjekt uvedený na daňovém dokladu.

[24] Zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu za podmínku k uplatnění výdajů dle § 24 zákona o daních z příjmů výslovně označil i konkretizaci dodavatele zboží. Stěžovatel se tak snaží vést polemiku se závazným právním názorem. Do řízení však nevnáší žádný nový argument. Soud proto neshledává smysluplným znovu opakovat závěry svého předcházejícího rozsudku, toliko na ně v této souvislosti odkazuje.

[25] Stěžovatelem odkazovaný rozsudek č. j. 9 Afs 30/207 - 73 potvrzuje závěry krajského soudu. Nejvyšší správní soud zde vyslovil, že „[d]aňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového příznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu.“ Závěry krajského soudu týkající se skutkových otázek podporuje i rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 3. 2017, č. j. 31 Af 4/2015 – 89 (potvrzený rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3 Afs 92/2017 – 45), ve kterém (ve vztahu k dani z přidané hodnoty) soud dospěl k závěru, že nebyl prokázán dodavatel uvedený na fakturách – BEST BUY.

[26] Soud tak shrnuje, že závěr krajského soudu o neunesení důkazního břemene stěžovatelem je správný. Kasační stížnost je toliko obecnou polemikou, která do řízení před Nejvyšším správním soudem nepřinesla dostatečně silné a konkrétní argumenty proti stěžejním zjištěním správce daně, na základě kterých byly vysloveny pochybnosti o deklarovaném dodavateli (dodavateli uvedeném na daňovém dokladu) a došlo k doměření daně z příjmů právnických osob.

V. Závěr a náklady řízení

[27] Soud vzhledem ke shora uvedenému dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. poslední věty zamítl.

[28] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. dubna 2019

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu