



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **STEELMART s.r.o.**, IČ: 25586025, se sídlem Nádražní 25, Uherské Hradiště, zastoupený 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 4. 2. 2015, č. j. 3357/15/5200-11434-703000, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 12. 2018, č. j. 31 A 13/2015 – 140,

**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 dosavadní průběh řízení

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj, Územní pracoviště v Uherském Hradišti (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 3. 2014, č. j. 413199/14/3309-24803-708246, doměřil na základě provedené daňové kontroly žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009.

[2] K odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutí správce daně změnil v záhlaví popsaným rozhodnutím tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 se mění z částky 260.200 Kč na 258.400 Kč, a penále se mění z částky 52.040 Kč na 51.680 Kč.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou u Krajského soudu v Brně. Soud konstatoval, že jádrem sporu je rozdělení důkazního břemene mezi žalobce a správce daně

a vymezení toho, co vše musí být prokázáno pro uznání nákladu dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Pro vymezení skutečností, které mají být v daňovém řízení předmětem důkazní povinnosti, je nutno vycházet z ustanovení hmotného práva. Rozhodným ustanovením je zde § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

[4] V souzené věci bylo důvodem pro doměření daně z příjmů právnických osob neprokázání, že došlo k dodání deklarovaného zdanitelného plnění (zboží) od obchodní společnosti BEST BUY s. r. o. (dále jen „BEST BUY“). Skutečností, která nebyla podle správních orgánů prokázána, je to, že dodavatelem žalobce byla opravdu tato společnost. Dle krajského soudu bylo východisko žalovaného, že podmínkou uznatelnosti výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů je prokázání, že zboží, na které žalobce výdaj vynaložil, pochází od deklarovaného dodavatele, nesprávné. 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). Krajský soud dospěl k závěru, že prokázání skutečnosti, že dodavatelem byla daňovým subjektem tvrzená společnost, není podmínkou uznání nákladu dle § 24 zákona o daních z příjmů. Důvod, na němž bylo postaveno rozhodnutí žalovaného, neobstojí; krajský soud proto napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Proti rozhodnutí krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost.

[6] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31, 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.*“ Rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] V jeho rámci žalobce dne 9. 11. 2017 zaslal krajskému soudu podání označené jako „*Upřesnění žalobního návrhu žalobce v návaznosti na závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu spis. zn. 1 Afs 170/2017 ze dne 27. 09. 2017*“. V něm uvedl, že konečnému odběrateli skutečně dodal zboží a musely mu tak logicky vzniknout náklady. Inkasovaná cena je příjmem, který žalobce přiznal a zdanil a proti tomuto příjmu má výdaj dle § 24 zákona o daních z příjmů. Není právně možné, aby správce daně uznal pouze příjem, a proti tomuto příjmu neuznal vynaložený výdaj, jako náklad na pořízení zboží. V řízení žalobce prokázal (přijatými dodacími listy, fakturami a výpověďmi svědků), že zboží nakoupil od BEST BUY. Žalovaný nehodnotil rámcovou smlouvu, stejně jako pominul i hodnocení výslechu svědka K.. Nezabýval se ani bližším šetřením úhrady kupní ceny.

[8] Krajský soud ve svém novém rozsudku označil za mylnou úvahu žalobce o tom, že k unesení důkazního břemene v nyní posuzované věci postačí prokázání dispozice se zbožím a úhrada kupní ceny. Žalobce totiž neprokázal, že zboží nabyl od BEST BUY, ač se jedná o jednu z podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[9] Výpovědi svědků (B., F. a K.) jsou vzájemně rozporné. Svědecké výpovědi svědků B. a F. navíc nelze stran identifikace dodavatele zboží považovat za průkazné, neboť sám jednatel žalobce v rámci řízení uváděl odlišný způsob zajištění dopravy, skladování a předávání zboží, než jaký uváděli tito svědci.

[10] Rámcovou smlouvu předloženou žalobcem soud vyhodnotil jako nevěrohodnou. Žalobce totiž původně tvrdil, že žádné smlouvy nebyly uzavírány, načež s odstupem jednoho roku smlouvy předložil (mezi jinými i posuzovanou rámcovou smlouvu). Posuzovanou smlouvu soud dále označil, pro její obecnost a absenci realizačních smluv, za nezpůsobilou vyvrátit pochybnosti správců daně.

[11] Žalobce ve správním řízení tvrdil, že nemá k dispozici žádné kupní smlouvy na dodání konkrétního zboží, dodací listy od BEST BUY či objednávky zboží. V rozporu s jeho vyjádřením je žalobní námitka spočívající v tvrzení, že žalobcem předložená faktura, objednávka a dodací list osvědčují faktickou existenci a dodání zboží, přičemž správní orgány k nim nepřihlížely.

[12] V rámci řízení před soudem sice žalobce dodatečně doložil soudu v podání ze dne 9. 11. 2017 další doklady, nicméně listiny předložené až v průběhu řízení před soudem vůbec nemohou mít vliv na posouzení, zda žalobce v průběhu daňového řízení před správcem daně unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a tedy ani na posouzení zákonnosti správních rozhodnutí. Kromě toho je nutno podotknout, že část předložených listin se netýká projednávané věci (jde o doklady k plněním v roce 2010) a část listin již byla obsažena ve správním spise (výpis přijatých faktur od společnosti BEST BUY, faktura č. 200915, dodací list č. 200915, výpis z bankovního účtu žalobce za období 1. 12. 2009 - 31. 12. 2009 či rámcová kupní smlouva ze dne 7. 10. 2009).

[13] Žalobcem předložené důkazní prostředky neprokazují, že zboží dodala obchodní společnost BEST BUY. Žalobce své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání této skutečnosti neunesl. Je zcela legitimní, aby v případě vzniku závažných pochybností o průběhu plnění nesl negativní důsledky svého rozhodnutí nezajistit si (pro případné daňové řízení) dostatečnou a věrohodnou evidenci jednotlivých plnění (včetně listin prokazujících provádění objednávek, zajištění přepravy, převzetí zboží od dodavatele a převzetí zboží odběratelem) právě žalobce, nikoliv správci daně.

[14] Krajský soud ve svém rozsudku shrnul, že žalobcova námitka dostatečného prokázání existence fakturovaného zboží, jeho nákupu, zaplacení, odebrání a dalšího prodeje, se mýjí s důvodem, na němž žalovaný a správce daně postavili svá rozhodnutí. Žalovaný uvedené skutečnosti nerozporoval, zpochybnil toliko skutečnost, že předmětné plnění bylo přijato právě od BEST BUY nebo jiného konkrétního dodavatele. Pouze v této části tedy zpochybnil, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je uvedeno na dokladech.

[15] Soud žalobu zamítl.

## II. Kasační stížnost

[16] Žalobce (stěžovatel) se s názorem krajského soudu neztotožnil a dne 18. 1. 2019 podal kasační stížnost.

[17] Dle stěžovatele se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Tento soud v podstatě 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.

[18] Na tuto skutečnost stěžovatel reagoval podáním ze dne 9. 11. 2017, ve kterém mimo jiné nabídl krajskému soudu celou řadu důkazů. Soud však nabízené důkazy neprovedl; pominul

je. Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na bezvýchodnost nastalé situace, v níž nemá jak unést své důkazní břemeno, odmítají-li správní orgány i soudy provést jim navržené důkazy.

[19] Krajský soud své závěry založil na domněnkách (srov. bod 30 rozsudku) a odmítl provést důkazy (srov. bod 32 rozsudku). 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).

[20] 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). Rozhodnutí krajského soudu pro výše uvedené navrhnul zrušit a věc vrátit soudu k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

[21] Žalovaný se ve svém vyjádření plně ztotožnil se závěry krajského soudu.

[22] Předložené důkazy nejsou novými důkazy, nýbrž jde o důkazy, které již žalobce předložil v daňovém řízení a které správce daně a žalovaný řádně vyhodnotili. Z předložených podkladů (listin) v podání ze dne 9. 11. 2017 je naopak zřejmé, že výpis přijatých faktur od BEST BUY, faktura č. 200915, výpis z bankovního účtu žalobce za období od 1. 12. 2009 do 31. 12. 2009 i rámcová smlouva ze dne 7. 10. 2009, byly předloženy v daňovém řízení a byly také správcem daně a žalovaným řádně vyhodnoceny, jak ostatně vyplývá i z rozsudku krajského soudu. Další doklady předložené v podání ze dne 9. 11. 2017 se vztahují k plněním v roce 2010, nikoli v roce 2009, jsou tedy pro toto řízení irelevantní. Pro úplnost žalovaný také uvádí, že žalobcem předložený protokol o výsledku svědka P. K. dne 27. 5. 2013 je součástí spisového materiálu, jež byl taktéž soudu k žalobě předložen, jak vyplývá z bodu 23 rozsudku krajského soudu. Tato svědecká výpověď byla rovněž správcem daně a žalovaným řádně vyhodnocena (srov. body 28 a 29 napadeného rozsudku). Žalovaný dále připomněl, že neunesení důkazního břemene stěžovatelem před správními orgány nemůže být zhojeno v řízení před soudem.

[23] V další části svého vyjádření žalovaný poukazuje na závěry rozsudku 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. Krajský soud v řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty (zdaňovací období říjen 2009, listopad 2009, leden 2010 a únor 2010) k otázce unesení důkazního břemene uvedl: „Zdejší soud se proto ztotožňuje se žalovaným v tom, že přes předložení některých písemných podkladů žalobcem nelze mít za prokázané, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je uvedeno na dokladech, konkrétně, že žalobce předmětné zboží odebral skutečně od BEST BUY s.r.o. Tyto závažné pochybnosti ve smyslu shora citované judikatury přenesly důkazní břemeno ohledně těchto tvrzení opět na žalobce. Na žalobci tak bylo, aby jinými důkazy svá tvrzení prokázal. Žalobce však žádné věrohodné důkazy vyvracející předestřené závažné pochybnosti nepředložil. Ze skladových karet, daňových dokladů, dokladů o úhradě ani faktury nevyplyvá, že skutečným dodavatelem žalobce byl BEST BUY s.r.o.“.

#### IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[24] Soud nejprve přistoupil k posouzení, zda v daném případě došlo ke splnění zbývajících podmínek řízení o kasační stížnosti. Ověřil, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podal včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody a v řízení je řádně zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy věcně projednatelná. Soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] Úvodem je vhodné podotknout, že obdobně jako v řízení před krajským soudem platí i v řízení kasačním, že míra precizace kasačních námitek do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se stěžovateli u soudu dostane. Čím je kasační námitka, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k ní smí soud přistoupit a posoudit ji. Není naprosto namístě, aby soud za stěžovatele spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které kasační stížnost podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci stěžovatelova advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78). Kasační stížnost právě míru konkretizace některých námitek postrádá (námitka nerespektování závazného právního názoru či opomenutí důkazních návrhů). Soud tak vypořádání těchto námitek uzpůsobil jejich precizaci.

[27] Nejvyšší správní soud ve svém předešlém rozsudku v této věci ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31, kterým zrušil původní rozsudek krajského soudu, uzavřel (důraz přidán): „*Vzhledem ke shora uvedenému je proto nutno uzavřít, že **právní názor krajského soudu, na kterém založil odůvodnění rozsudku vedoucího ke zrušení rozhodnutí stěžovatele, nebyl správný.** I v případě dané z příjmů právnických osob je totiž 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 podléající se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňově účinný.** Nejvyšší správní soud se v tuto chvíli 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 shora uvedeným nesprávným právním názorem, tuto část žalobní argumentace nevypořádal. To bude jeho úkolem v dalším řízení.“*

[28] Meritem sporu byla právní otázka nutnosti prokázání konkrétního dodavatele pro možnost uplatnění výdajů dle § 24 zákona o daních z příjmů, přičemž právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v předešlém kasačním rozhodnutí byl opačný, než jaký zaujal krajský soud v původním řízení. V dalším řízení se krajský soud závazným právním názorem kasačního soudu řídil, neboť žalobu zamítl mimo jiné s ohledem na skutečnost, že stěžovatel neprokázal skutečného dodavatele zboží, a ve svém rozsudku vypořádal zbývajíc otázky (mezi jinými i hodnocení získaných důkazů a unesení důkazního břemene). Tvrzení stěžovatele z úvodu kasační stížnosti, že se krajský soud závazným právním názorem neřídil, je proto nesprávná a kasační námitka nedůvodná.

[29] Obdobně nesprávné je i východisko stěžovatele, dle něhož mu měl být dán prostor k doplnění dokazování, resp. vznesení nových důkazních tvrzení a návrhů, neboť krajský soud vyslovil zcela opačný právní názor při nezměněném skutkovém stavu a v rozporu se závazným právním názorem.

[30] Krajský soud se 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. Těžiště 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.

[31] 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.

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

[33] 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. Argumentuje k tomu rozsudkem č. j. 9 Afs 30/2007 – 73.

[34] 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 rozhodnutí ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31. Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. mu navíc možnost se vyjádřit v opakované kasační stížnosti k námitkám, kterými se ve svém dřívějším rozsudku zabýval, zapovídá.

[35] Stěžovatelem uváděný rozsudek potvrzuje závěry krajského soudu. V něm soud uvádí, že (důraz přidán) „[d]aňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností **prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu.**“ Nejvyšší správní soud navíc v onom rozhodnutí dal za pravdu krajskému soudu, který zamítl žalobu. Správce daně přitom uvedl, že „*práce, za které stěžovatel vynaložil peněžní prostředky, neprovedla společnost B., a v rozporu s údajem na faktuře výdaj nebyl ubrazen této společností.*“

[36] Skutková zjištění krajského soudu 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), který se vztahoval ke stejnému subjektu (stěžovatel), za stejné zdaňovací období, a ve kterém soud dospěl k závěru, že v řízení o dani z přidané hodnoty nebyl prokázán dodavatel uvedený na fakturách – obchodní společnost BEST BUY.

[37] Krajský soud vystavěl svůj rozsudek na neunesení důkazního břemene žalobcem stran prokázání konkrétního dodavatele. Stěžovatelova 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

[38] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že stěžovatelovy námitky nejsou důvodné, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., zamítl jako nedůvodnou.

[39] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému pak náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu je Nejvyšší správní soud nepřiznal.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. dubna 2019

JUDr. Josef Baxa  
předseda senátu