



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **STEELMART s.r.o.**, IČ: 25586025
sídlem ul. Nádražní 25, 686 01 Uherské Hradiště
zastoupený advokátem JUDr. Radimem Vicherkem
sídlem ul. Masná 8, 702 00 Moravská Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2015, č. j. 3357/15/5200-11434-703000

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 2. 2015, č. j. 3357/15/5200-11434-703000, bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 3. 2014, č. j. 413199/14/3309-24803-708246 (dále též „dodatečný platební výměr“).
2. Správce daně dodatečným platebním výměrem doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 vyšší o částku 260 200 Kč. Současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 52 040 Kč. Důvodem byla skutečnost, že žalobce neprokázal u výdajů na zakoupení zboží od společnosti BEST BUY s. r. o., že došlo k dodání tohoto zboží skutečně od této společnosti.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítl, že se žalovaný řádně nevypořádal se všemi důkazy, neprovedl řádné dokazování a hodnocení důkazů. Nezabýval se podrobnou argumentací žalobce, čímž své rozhodnutí učinil nepřezkoumatelným. Žalobce doložil všechny listiny a podklady potřebné pro prokázání svého nároku na uplatněný výdaj ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Pokud chtěl žalovaný důkazy zpochybnit, měl vést dokazování, nikoliv převrátit důkazní břemeno. Žalobce dostatečně prokázal, že předmětné zboží skutečně existovalo, bylo dodáno, převzal jej a uhradil kupní cenu. Svědecké výpovědi svědků F. a B. žalovaný vyložil účelově a učinil žalobce odpovědného za vyjádření třetích osob. Pokud žalovaný nezpochybňuje dodání zboží, jeho množství a cenu, pak je tento výdaj nezpochybnitelným výdajem ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobce dále namítá nesprávné vyhodnocení předložené rámcové smlouvy jako příliš obecné. V obchodní praxi tvoří rámcová smlouva rámec pro jednotlivé dodávky, kdy se již zpravidla písemné smlouvy neuzavírají. Správní orgány nepřihlédly k dalším listinám, jako je faktura, objednávka, dodací list. Shodným způsobem odbyl žalovaný jako důkaz bankovní výpisy. I. Z. žalobce nezná a jako svědka jej nenavrhoval. Jeho výpověď nemůže být hodnocena jako důkaz. Žalobce již v odvolání označil judikaturu, kterou se ale žalovaný vůbec nezabýval. Správce daně ani žalovaný nezpochybnili jeho účetnictví, ale své závěry postavili výhradně na důkazech, které mohly přisvědčovat jejich závěru. Pokud žalobce neměl v době uskutečnění transakce indicie o tom, že je dodavatel nevěrohodnou osobou, nelze takový stav přičítat k tíži žalobce. Nedostatečné prověření obchodního partnera nelze přičítat k tíži žalobce. Nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které dle Soudního dvora Evropské unie (rozsudek C-18/13) brání provedení odpočtu daně.

III. Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že v odůvodnění jeho rozhodnutí, na které odkázal, jsou uvedeny důvody rozhodnutí a řádně vyhodnoceny důkazy. Žalobce splnil svou prvotní důkazní povinnost, nicméně správce daně měl pochybnosti o nákladech zachycených v účetnictví. Žalobce měl dostatek prostoru k prokázání svých tvrzení. Žalovaný dále odkázal na výpovědi svědků K. a Z. (výslechem tohoto svědka správce daně realizoval svou pravomoc vyhledávat důkazní prostředky) s tím, že neprokázaly faktické provedení plnění deklarovaným dodavatelem, společností BEST BUY s. r. o. Dle výpovědi svědků F. a B. se mělo jednat o tzv. traťové dodávky, což je v rozporu s tvrzením žalobce.

Ani tyto výpovědi neprokázaly, že skutečným dodavatelem žalobce byla uvedená společnost. Samotným předložením formálního dokladu nedochází k automatickému prokázání daňové účinnosti nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Rámcové smlouvy (předložené s odstupem jednoho roku od sdělení žalobce, že smlouvy o uskutečnění dodávek uzavřeny nebyly) neprokazují faktické uskutečnění plnění. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

5. Žalobce ve své replice zopakoval, že splnil svou důkazní povinnost, kdežto žalovaný své důkazní břemeno neunesl. Žalovaný si měl odpovědět na otázku, proč by ve svém účetnictví neuplatnil náklad na nákup předmětného zboží od jiného dodavatele, kdyby je od jiného dodavatele opatřil.

V. Předcházející řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem

6. Krajský soud žalobě rozsudkem ze dne 11. 4. 2017, č. j. 31 Af 13/2015-79 vyhověl, když shledal, že prokázání skutečnosti, že dodavatelem žalobce byla v posuzované transakci společnost BEST BUY s.r.o., není podmínkou pro uznání nákladu jako daňově uznatelného dle § 24 zákona o daních z příjmů. Před krajským soudem tak neobstál důvod, na němž bylo doměření daně žalobci postaveno, proto krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
7. Na základě kasační stížnosti žalovaného tento rozsudek krajského soudu zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31 (dále jen „zrušující rozsudek“; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Poukázal především na to, že nejen pro případ posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, nýbrž i pro případ posouzení daňově účinných nákladů v rámci daně z příjmů právnické osoby „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“. S ohledem na výše uvedené pak uzavřel, že „[i] v případě daně 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 podílející se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňově účinný“.

VI. Další podání žalobce

8. V podání ze dne 9. 11. 2017 žalobce kromě argumentů uvedených v žalobě namítá, že správce daně nijak nehodnotil rámcovou smlouvu pro dodávky v roce 2009 ze dne 7. 10. 2009 ani výslech svědka K. Informace uvedené tímto svědkem (zejména číslo bankovního účtu společnosti BEST BUY s.r.o.) správce daně neověřil, svůj postup neodůvodnil a místo toho rozhodl v neprospěch žalobce.

VII. Nové posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud v Brně po zrušení předchozího rozsudku v této věci Nejvyšším správním soudem přistoupil k novému projednání žaloby a přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Byl přitom vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, vyjádřeným v jeho zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).
10. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloba **není důvodná**.
11. Žalobce předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu pominutí argumentace žalobce, nevypořádání se s důkazy, neprovedení řádného dokazování a hodnocení důkazů.
12. K těmto obecně vzneseným námitkám zdejší soud poznamenává, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“* (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Jelikož tedy žalobce uplatňuje uvedené námitky zcela nekonkrétně, může na ně soud reagovat taktéž pouze v obecné rovině.
13. Zdejší soud přitom neshledal, že by rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející řízení trpěla naříkanými vadami. Žalovaný se zabýval odvolacími námitkami, zdůvodnil své úvahy a předložil konkrétní ucelenou argumentaci oponující argumentaci žalobce. Z napadeného rozhodnutí je patrná reakce na námitky žalobce i konkrétní úvahy žalovaného. Ostatně sám žalobce proti těmto úvahám v žalobě brojí konkrétní argumentací, a krajskému soudu proto nic nebrání v tom, aby správnost těchto úvah věcně posoudil. Nelze souhlasit ani s paušálním tvrzením o nevypořádání se s důkazy, neprovedení řádného dokazování a hodnocení důkazů. Krajský soud neshledal žádné pochybení správních orgánů při pořizování podkladů rozhodnutí. Žalobce ve skutečnosti pouze věcně nesouhlasí s provedeným hodnocením důkazů. Nelze však mít za to, že by správní orgány řádné hodnocení důkazů vůbec neprovedly.
14. V dalších bodech již žalobce brojí proti závěru žalovaného, že neprokázal, že došlo k dodání deklarovaného zdanitelného plnění (zboží) od společnosti BEST BUY s. r. o. Mimo jiné přitom poukazuje na to, že žalovaný nezpochybňuje samotnou existenci zboží a jeho následné dodání třetí osobě. Jádrem sporu mezi stranami je v první řadě otázka rozdělení důkazního břemene mezi žalobce a správce daně, následně pak vymezení, co vše musí být prokázáno pro uznání nákladu dle § 24 zákona o daních z příjmů.
15. **K rozdělení důkazního břemene** je třeba poukázat na znění § 92 daňového řádu, dle kterého *„[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“* (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“* (odstavec 3). *„[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání*

skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].

16. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95; všechny zde citované nálezy Ústavního soudu jsou dostupné na <http://nalus.usoud.cz/>).
17. Již z principu shora předestřené argumentace Nejvyššího správního soudu uvedené v zrušujícím rozsudku je nutno považovat za mylnou úvahu žalobce spočívající v tvrzení, že už to, že i správce daně má za prokázané, že žalobce získal zboží do své dispozice, s čímž měl výdaje v podobě kupní ceny, vypovídá o nezpochybnitelném výdaji ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a není třeba vést další dokazování.
18. Otázku, co vše musí být prokázano pro uznání nákladu dle § 24 zákona o daních z příjmů, již v úplnosti posoudil Nejvyšší správní soud. Zdejší soud proto plně odkazuje na shora citované odůvodnění zrušujícího rozsudku, neboť krajský soud je při rozhodování právním názorem Nejvyššího správního soudu vázán (viz § 110 odst. 4 s. ř. s.). V návaznosti na jeho úvahy je nutno **posoudit, zda žalobce v daňovém řízení prokázal konkrétní osobu dodavatele deklarovaného plnění**. Pro to, aby výdaj žalobce mohl být uznán za výdaj vynaložený v souvislosti s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, není nutné, aby skutečným dodavatelem plnění byla osoba uvedená na předloženém dokladu. V takovém případě však musí být prokázano, kdo byl pravým dodavatelem plnění.
19. Je třeba zdůraznit, že žalobce má povinnost prokázat svoje tvrzení (tj. že zboží bylo dodáno společností BEST BUY s.r.o. za jím tvrzené protiplnění). Samotná skutečnost, že toto zboží bylo žalobci dodáno, aniž by žalobce byl schopen v řízení před správcem daně rozumně zdůvodnit a doložit kým, vyvolává o žalobcově tvrzení značné pochyby. Ke

shodnému závěru ostatně dospěl i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26. 2. 2010, sp. zn. 2 Afs 32/2008-116, kde uvedl, že „neprokázal-li daňový subjekt, od koho nabyt zboží a jakou částku za ně zaplatil a v konkrétním případě nebylo možno tyto informace získat ani aktivitou správce daně, nejedná se o daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Uvedené platí i tehdy, pokud existence zboží a jeho následný prodej, včetně výše takto vytvořeného zisku, nejsou sporné. Za této situace, nejsou-li splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, správci daně nic nebrání v tom, aby příjmy z prodeje tohoto zboží považoval za daňově uznatelné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje za jeho pořízení nikoliv“.

20. **Ze správního spisu vyplývá, že** žalobce uplatňoval za zdaňovací období 1. 1. 2009 – 31. 12. 2009 nárok na odpočet nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ze základu daně ve výši 1 301 405, 90 Kč, k jejichž prokázání předložil doklady vystavené společností BEST BUY s.r.o. Správce daně dne 19. 7. 2011 zahájil u žalobce daňovou kontrolu a výzvou ze dne 14. 9. 2011 žalobce vyzval k prokázání, jak uvedené náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, komu bylo nakoupené zboží fakturováno, kdo zajišťoval přepravu a kdo nakládku zboží, kde bylo zboží skladováno, s kým byly předmětné obchodní případy uzavírány a jaký byl způsob jejich úhrady. Žalobce v reakci na výzvy uvedl, že nákup byl proveden za účelem dalšího prodeje, za dodavatele – společnost BEST BUY s.r.o. bylo jednáno asi s panem K., přepravu zajišťoval dodavatel, zboží bylo přijato na jeho sklad v Uherském Brodě, ve většině případů se jednalo o dodávky, které nelze spárovat s vystavenými fakturami (bylo dodáno větší či menší množství), nakládání se zbožím vyplývá ze skladových karet. Za odběratele žalobce označil TRANGO s. r. o. (doklady č. 291101533, 291101534, 291101535, 291101536) a CIPRES FILTR Brno, s. r. o. (část dodávky z dokladu č. 291101442).
21. Při ústním jednání dne 10. 9. 2012 žalobce mimo jiné uvedl, že si již nepamatuje, s kým jednal za společnost BEST BUY s. r. o., na svém tvrzení o jednání s panem K. již netrvá. Nepamatuje si na první jednání, kolik jednání se uskutečnilo, kdo se jich zúčastnil. Smlouvy uzavřeny nebyly. Ani objednávky, ani protokoly o předání nejsou. Původ zboží nelze doložit. Nepamatuje si, že by byl ve skladech či provozovnách BEST BUY s. r. o. Neví, kdo navrhoval kupní cenu, kdo zajišťoval přepravu, čím, odkud a kam od BEST BUY s. r. o. k žalobci. Neví, kdo předával doklady, jaké bylo ujednání o uhrazení faktur, kdo vystavoval a podepisoval faktury za BEST BUY s. r. o. Není si jist, s kým za tuto společnost jednal. Ověření společnosti (schopnost dostat ujednání) nijak nezjišťoval. Nemůže potvrdit, zda zná osobu I. Z. a zda s ní vedl nějaká obchodní jednání.
22. Správce daně se pokusil zjistit totožnost I. Z., vyhledal jednu osobu tohoto jména, nicméně její výslech nepotvrdil, že by se skutečně jednalo o osobu, která se měla podílet na uvedených jednáních.
23. Jednatel BEST BUY s. r. o. K. ve své výpovědi ze dne 27. 5. 2013 uvedl, že společnost BEST BUY s. r. o. zboží neskladovala, neměla skladové prostory ani zaměstnance. Daňové ani jiné doklady nemá. Se zástupcem žalobce se nikdy nesešel. Zboží neviděl. Za dodavatele zboží označil pana I. Z., kterého nedokázal blíže identifikovat. Dopravu a fakturaci zajišťoval pan I. Z. Neví, jaký byl původ zboží, ani kde došlo k nakládce a vykládce zboží. Uskutečnění plnění nemůže doložit.

24. Dne 21. 10. 2013 žalobce předložil Rámcovou kupní smlouvu na dodávku hutního materiálu na období roku 2009 ze dne 7. 10. 2009, podepsanou statutárními zástupci žalobce a BEST BUY s. r. o.
25. Svědek F. (zaměstnanec TRANGO s. r. o.) ve své výpovědi ze dne 14. 11. 2013 uvedl, že v případě žalobce většinou zajišťuje dopravu pan H. (jednatel žalobce). Stalo se ve dvou nebo třech případech, že došlo zboží, kde byl jako dodavatel BEST BUY s. r. o. a odběratel žalobce. Společně s kamionem došlo i osobní auto se dvěma osobami, které se představily jako zástupci BEST BUY s. r. o. Jedna z nich se představila jako K., K. nebo podobně.
26. Svědek B. (zaměstnanec TRANGO s. r. o.) ve své výpovědi ze dne 14. 11. 2013 uvedl, že určitě třikrát byl řešen případ, kdy přijelo auto se zbožím a na dokladech nikde nebyl uveden název společnosti TRANGO s. r. o., ale BEST BUY s. r. o. a žalobce. Dodací listy předávala osoba, která vystoupila z osobního auta.
27. Před samotným hodnocením skutkového stavu zdejší soud předesílá, že žalobce byl, s ohledem na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený ve zrušujícím rozsudku, povinen v daňovém řízení prokázat konkrétní osobu dodavatele posuzovaného plnění. S ohledem na skutečnost, že žalobce po celou dobu daňového řízení, stejně jako v řízení před soudem tvrdil, že dodavatelem byla společnost BEST BUY s.r.o., a od tohoto tvrzení neustoupil ani po předesnění 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 povinen tuto konkrétní osobu jako dodavatele daných plnění prokázat.
28. **S ohledem na popsany skutkový stav sdílí krajský soud přesvědčení žalovaného,** že výpovědi svědků B., F. a K. jsou vzájemně rozporné a nekorespondují ani s tvrzeními žalobce ohledně způsobu dodání, skladování a přebírání předmětného zboží. Zatímco podle svědka F. dopravu většinou zajišťoval jednatel žalobce, žalobce uváděl, že dopravu zajišťoval dodavatel (BEST BUY s. r. o.), kdežto svědek K. uváděl, že dopravu zajišťoval jeho dodavatel. Svědek F. uvedl, že u traťových dodávek bylo zboží předáváno osobou, která se představila patrně jako K. Takovou možnost však výpověď svědka K. vylučuje. Svědci F. a B. hovořili o několika traťových dodávkách, zatímco podle jednatele žalobce mělo být všechno zboží nejprve naskladněno v jeho skladu. Sám žalobce (resp. jeho jednatel) přitom nebyl schopen uvést konkrétnější údaje ke způsobu sjednávání kontraktů s BEST BUY s. r. o. a osobám, s nimiž bylo jednáno. Také uvedl, že dodávky nelze spárovat s vystavenými fakturami, neboť bylo dodáno větší či menší množství. Z výpovědi svědka K., jednatele BEST BUY s. r. o., vyplynulo, že zboží neviděl, transakci nesjednával, dopravu nezajišťoval a vše, včetně fakturace, zajistil údajně I. Z. Z uvedeného vyplývají závažné pochybnosti o tom, že společnost BEST BUY s. r. o. skutečně daných transakcí zúčastnila. Naopak okolnosti nasvědčují tomu, že v daném transakčním řetězci figurovala společnost BEST BUY s. r. o. toliko *pro forma*, a na transakcích se ve skutečnosti místo ní podílela třetí osoba (označovaná jako I. Z., kterou ovšem žalobce blíže neidentifikoval).
29. **Nelze souhlasit se žalobcem, že by správce daně a žalovaný vyložili svědecké výpovědi svědků B. a F. účelově.** Tyto výpovědi nelze hodnotit jako průkazné z hlediska ztotožnění dodavatele žalobce už proto, že sám jednatel žalobce uváděl odlišný způsob zajištění dopravy, skladování a předávání zboží (zejména jde o rozpor v tom, zda šlo o traťové dodávky či dodávky naskladněné u žalobce a dále expedované jeho odběratelům).

Neprůkaznost tedy nevyplývá pouze z rozporu těchto výpovědí s výpovědí svědka K. [jež je žalovaným podrobně hodnocena na str. 14, 16, 17 a 20 napadeného rozhodnutí, správcem daně pak na str. 12, 13, 14 a 23 zprávy o daňové kontrole ze dne 14. 2. 2014, č. j. 306745/14/3309-05401-709629(dále jen „zpráva o daňové kontrole“), protože není ani pravdou, že by tuto výpověď správce daně, popřípadě žalovaný nijak nehodnotili], nýbrž také z rozporu s tvrzeními samotného žalobce.

30. **Co se týče doložené rámcové smlouvy**, tu soud předně hodnotí jako nevěrohodnou, neboť jednatel žalobce původně tvrdil, že žádné smlouvy nebyly uzavírány, následně pak tyto smlouvy s odstupem jednoho roku předložil. Na tuto skutečnost poukázal jak správce daně ve zprávě o daňové kontrole na str. 23 a 24, tak žalovaný v napadeném rozhodnutí na str. 10 spolu s vyslovením pochybností o její autentičnosti. I kdyby však rámcová smlouva prokazovala smluvní vztah mezi žalobcem a BEST BUY s. r. o., nic to nemůže změnit na tom, že existuje vážné podezření, že tato společnost u předmětných transakcí figurovala toliko formálně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že se jedná o ujednání o budoucích obchodních vztazích, které bez bližší konkretizace obsahuje toliko obecné a neurčité vymezení předmětu plnění. Žalovaný taktéž poukázal na funkci rámcové smlouvy, jíž je stanovit smluvní podmínky a předurčit obsah následně uzavíraných realizačních smluv. Nelze proto souhlasit se žalobcem, že by žalovaný (potažmo správce daně) rámcovou smlouvu nijak nehodnotil. S provedeným hodnocením se zdejší soud plně ztotožňuje a uzavírá, že reálný průběh plnění, u nichž existují shora předestřené vážné pochybnosti, není žalobcem předložená rámcová smlouva vůbec způsobilá prokázat.
31. Je nutno zdůraznit, že žalobce ve správním řízení tvrdil, že nemá k dispozici žádné kupní smlouvy na dodání konkrétního zboží, dodací listy od BEST BUY s. r. o. či objednávky zboží. V rozporu s jeho vyjádřením je pak žalobní námitka spočívající v tvrzení, že žalobcem předložené faktura, objednávka a dodací list osvědčují faktickou existenci a dodání zboží, přičemž správní orgány k nim nepřihlížely. Jakkoliv žalobci neplyne povinnost takové listiny vyhotovovat a archivovat, musí si být objektivně vědom, že jejich absence může značně ztížit jeho důkazní situaci při uplatňování nároků vůči správci daně.
32. 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 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 s. r. o., 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).
33. Zdejší soud se ztotožňuje se žalovaným v tom, že přes předložení některých písemných podkladů žalobcem v daňovém řízení **nelze mít za prokázané, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je uvedeno na dokladech, konkrétně, že žalobce předmětné zboží odebral skutečně od společnosti BEST BUY s. r. o.** (nebo od jiné konkrétní osoby). 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 nevyplývá, že skutečným dodavatelem žalobce byl BEST BUY s. r. o.**

(nebo jiná konkrétní osoba). Tyto listiny mohou být využity toliko k prokazování existence (realizace) deklarovaného plnění či vynaložení nákladů na toto deklarované plnění. Nutno podotknout, že správní orgány, potažmo soud nezpochybňují, že nějaký dodavatel daného plnění existoval, náklady žalobcem vynaložené na toto plnění však nemohly být uznány za náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, pokud nebyla konkrétní osoba dodavatele tohoto plnění prokázána.

34. Rovněž nelze přisvědčit žalobci v tvrzení, že v daňovém řízení byly **nesprávně vyhodnoceny jím předložené bankovní výpisy**. S odkazem na výše uvedenou argumentaci zdejší soud uvádí, že bankovní výpisy nemohou prokázat, že právě společnost BEST BUY s.r.o., resp. jiná konkrétní osoba, fakticky dodala deklarovaný hutní materiál v deklarovaném množství žalobci. Z výpisu z účtu neplyne, kdo je majitelem či disponentem účtu, na který byly zaslány peněžní prostředky, a nebylo ani povinností správce daně jakkoli ověřovat, kdo s peněžními prostředky uvedenými v bankovních výpisech mohl nakládat. Nutno podotknout, že s ohledem na správcem daně zjištěné zásadní pochybnosti o identitě dodavatele by k prokázání skutečného dodavatele bylo spíše nutné doložit, kdo s danými peněžními prostředky skutečně nakládal a nikoliv, kdo s nimi formálně mohl nakládat.
35. Nelze ani souhlasit se žalobcem v tom, že by mu bylo žalovaným toliko kladeno k tíži samotné **nedostatečné prověření jeho obchodního partnera**, jak naznačuje pod bodem IV. žaloby. Odkaz žalobce na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>) je nepřiléhavý. Důvodem vydání napadeného rozhodnutí není ani nedostatečné prověření obchodního partnera žalobcem, ani nevěrohodnost obchodního partnera žalobce, nýbrž to, že žalobce není schopen prokázat reálný průběh transakce v souladu s tím, co v dokladech deklaruje. Žalobce nebyl odkázán na férovost jednání svého obchodního partnera či na jeho výpověď v řízení před správcem daně. S ohledem na výše popsané rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je zcela legitimní, aby žalobce 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).
36. **Co se týče provedení výsledku svědka I. Z.**, v postupu správce daně soud nespatřuje „vyrábění svědků“. Správce daně je povinen vyhledávat důkazy, přičemž v daném případě vznikla potřeba objasnit některé skutečnosti právě výsledkem osoby, k jejíž identifikaci ovšem správce daně nezískal dostatečné údaje. Správci daně proto nelze vytýkat, že se pokusil zjistit totožnost I. Z. a jednu osobu tohoto jména také předvolal k výsledku. To, že z této výpovědi nevyplynuly žádné konkrétnější informace relevantní pro posuzovanou věc, neznamená, že byla výpověď hodnocena v neprospěch žalobce. Žalovaný pouze konstatoval, že se žalobci nepodařilo prokázat, že k plnění došlo tak, jak deklaroval v dokladech, a neprokázala to ani výpověď tohoto svědka. Nemá-li výpověď svědka vypovídací hodnotu, neprokazuje ani žádné z tvrzení žalobce. Konstatoval-li žalovaný tuto skutečnost, nijak nehodnotil tento důkaz v neprospěch žalobce.
37. Žalobce sice **namítá, že dostatečně prokázal existenci fakturovaného zboží, jeho nákup, zaplacení, odebrání a další prodej**, nicméně tato námitka se mívá 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 společnosti BEST BUY s. r. o. nebo jiného konkrétního dodavatele. Pouze v této části tedy

zpochybnil, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je uvedeno na dokladech. I tento požadavek je přitom z hlediska prokázání daňově uznatelných nákladů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů zcela zásadní, jak plyne ze závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu. Jakkoliv je prokazování daňově uznatelných nákladů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů prvotně záležitostí dokladovou, nemusí být ani formálně perfektní doklady dostatečné, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění deklarovaného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech uvedeno. Je tak potřeba prokázat nejen to, že došlo k faktickému uskutečnění plnění, ale (mimo jiné) i zda předmětné plnění uskutečnila osoba uvedená v dokladu jako dodavatel, nebo jiná konkrétní osoba (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013-31, ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015-72 a nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04).

38. S ohledem na výše uvedené se soud ztotožňuje s žalovaným, že k takovému prokázání v daňovém řízení ze strany žalobce nedošlo. Žalobce sice splnil svou prvotní důkazní povinnost, jeho tvrzení, resp. věrohodnost jím předložených účetních dokladů, však byla správcem daně, dle zdejšího soudu zcela důvodně, závažně zpochybněna. V žádném případě tak **nelze souhlasit s žalobním tvrzením, že žalobce doložil všechny listiny a podklady potřebné pro prokázání svého nároku na uplatněný výdaj ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.**
39. Navržený důkaz výsledkem žalobce krajský soud neprováděl, neboť nemohl přispět k dalšímu objasnění skutkového stavu věci. Žalobce se ve věci vyjadřoval ve správním i soudním řízení, přičemž nové skutečnosti by do věci s ohledem na § 71 odst. 2 a § 75 odst. 1 s. ř. s. ani vnést nemohl. Obdobně by na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí nemělo vliv provedení důkazů listinami předloženými žalobcem v rámci jeho podání ze dne 9. 11. 2017. I v případě, že by žalobce předložil soudu listiny, které nedoložil v rámci správního řízení, nemohlo by provedení důkazu těmito listinami nic změnit na závěru soudu o tom, že žalobce v průběhu řízení před správcem daně neprokázal konkrétní osobu dodavatele předmětného plnění, a že tudíž napadené rozhodnutí není v tomto ohledu stíženo nezákonností. Kromě toho soud opakuje, že část předložených listin se netýkala projednávané věci a část již byla předložena v rámci správního řízení, a byla tedy předmětem hodnocení jak ze strany správních orgánů, tak ze strany soudu. Neunesení důkazního břemene v daňovém řízení nemůže žalobce napravit v řízení soudním. Zdejší soud by mohl toliko odstranit nedostatky dokazování spočívající v tom, že správní orgány důkazy neprovedly, ačkoliv měly. O takový případ se však v projednávané věci nejedná.

VIII. Shrnutí a náklady řízení

40. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ust. § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly. Soud žalovanému nepřiznal nárok na náhradu částky 300 Kč za sepsání vyjádření k žalobě dle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Jak uvedl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 As 135/2015-

79, ve správním soudnictví soud nemůže přiznat procesně nezastoupenému účastníku řízení náhradu nákladů řízení stanovenou paušální částkou podle této vyhlášky, nýbrž musí vycházet z nákladů, jejichž vynaložení účastník soudu prokáže (§ 57 odst. 1 s. ř. s.). Použití § 151 odst. 3 o. s. ř. na řízení podle s. ř. s. je vyloučeno. Stejně tak nejsou na toto řízení přenositelné důvody nálezu pléna Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. Pro úplnost soud dodává, že uvedené závěry nutně platí i pro aplikaci vyhlášky č. 254/2015 Sb., kterou taktéž nelze použít ve správním soudnictví.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Kasační stížnost je nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 10. prosince 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu