ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové 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, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2015, č. j. 3357/15/5200-11434-703000, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2017, č. j. 31 Af 13/2015 – 79,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2017, č. j. 31 Af 13/2015 – 79, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[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 vyšší o částku 260.200 Kč. Současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 52.040 Kč.

[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 rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné, neshledal ani pochybení při pořizování podkladů rozhodnutí.
[4] 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.

[5] V souzené věci bylo důvodem pro doměření daně z příjmů právnických osob neprokázání, že došlo k dodání deklarovaného zdanitelného plnění (zboží) od 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). 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. Důvod, na němž bylo postaveno doměření daně, neobstojí; krajský soud proto napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost.

[7] Dle stěžovatele je daňový subjekt povinen v případě pochybností prokázat, že výdaj, který zanese do účetnictví a následně daňového přiznání, skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu. Dopad formálních nedostatků je nutno rozlišovat u daně z příjmů a u daně z přidané hodnoty. Stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 – 72, ze kterého dovozuje, že není rozhodné, zda deklarované plnění poskytl subjekt uvedený jako dodavatel, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat. Objasnění dodavatele zboží je důležitou okolností při prokazování, že výdaj byl vynaložen daňově uznatelným způsobem.

[8] Stěžovatel vyhodnotil výpovědi svědků B., F. a K. jako vzájemně rozporné a neodpovídající tvrzením žalobce ohledně způsobu dodání, skladování a přebírání předmětného zboží. Neprůkaznost dodání od žalobcem tvrzeného dodavatele vyplývá též z rozporu těchto výpovědí s tvrzeními žalobce. Dle stěžovatele vyplynuly závažné pochybnosti o tom, že se BEST BUY skutečně předmětných obchodních transakcí zúčastnila.

[9] Shodné právní závěry jako stěžovatel uvedl krajský soud v rozsudku sp. zn. 31 Af 4/2015, kterým soud rozhodoval o žalobě téhož žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty, mj. za zdaňovací období leden a únor 2010. Soud v tomto rozsudku uvedl, že existuje vážné podezření, že BEST BUY u předmětných obchodních transakci fungovala toliko formálně.

[10] Správci daně vyvstaly závažné pochybnosti o tom, zda mezi žalobcem a BEST BUY existoval obchodní vztah. Důkazní břemeno v této souvislosti opět přešlo na žalobce, který žádné další důkazy způsobilé odstranit uvedený rozpor nepředložil a pochybnosti tak neodstranil. Důkazní břemeno proto neunesl.
[11] Dle stěžovatele jsou v souzené věci plně aplikovatelné závěry uvedené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68, a ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73. Za situace, kdy daňový subjekt neprokáže, že deklarované plnění bylo uskutečněno deklarovaným subjektem, je mu dána možnost odstranit rozpory ve svých tvrzeních, k čemuž dal správce daně žalobci náležitý prostor. Stěžovatel má za to, že nepochybil, pokud žalobcem tvrzené výdaje neuznal jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[12] Krajský soud v kasační stížností napadeném rozsudku zcela pominul, že kromě pochybnosti o tom, zda mezi účastníkem řízení a BEST BUY existoval obchodní vztah, existovaly i další důvodné pochybnosti stěžovatele o tom, zda k ověřovaným dodávkám zboží došlo způsobem deklarovaným v účetnictví účastníka řízení, tedy i pochybnosti o tom, zda sporná plnění byla provedena v rozsahu, termínu a na fakturách deklarovaným dodavatelem a také za částky uvedené na těchto dokladech.

[13] Stěžovatel poukazuje na další pochybnosti, které žalobce nevyvrátil a tím neunesl své důkazní břemeno (pochybnosti ohledně neprokázání tvrzení o traťových dodávkách zboží, dodávky nelze spárovat s vystavenými fakturami, nesoulad data výdeje zboží ze skladu s datem prodeje, rozpory mezi důkazními prostředky), což potvrzuje důvodnost pochybností o faktických dodávkách zboží.

[14] Vzhledem k tomu, že krajský soud v kasační stížností napadeném rozsudku neuvedl a nevyhodnotil všechny výše uvedené pochybnosti žalovaného a omezil se v rámci svého právního posouzení pouze na pochybnost, že dodavatelem účastníka řízení byla BEST BUY, považuje stěžovatel kasační stížností napadený rozsudek za částečně nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

[15] Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[16] Žalobce se k věci vyjádřil přípisem ze dne 16. 6. 2017, ve kterém navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Uvádí, že stěžovatel v podstatě opakuje závěry, které uvedl v rozhodnutí o odvolání, a samotná skutečnost, že soud vyhodnotil stěžovatelovy právní závěry jako nesprávné a nezákonné, nezakládá důvodnost kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Kasační stížnost je projednatelná. Po věcném posouzení kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že je důvodná.

[18] Podstatné skutkové okolnosti projednávané věci lze shrnout takto:

[19] Správci daně vznikla pochybnost o tom, že náklady, jejichž vynaložení žalobce prokazoval fakturami č. 291101442 ze dne 15. 10. 2009, č. 291101533 ze dne 16. 11. 2009, č. 291101534 ze dne 19. 11. 2009, č. 291101535 a č. 291101540 ze dne 23. 11. 2009 a č. 291101536 ze dne 26. 11. 2009 v celkové výši 1.301.405,90 Kč vydanými společností BEST BUY jako dodavatelem, mohou být uznány jako náklady k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Vyzval proto žalobce, aby svá tvrzení prokázal, konkrétně aby specifikoval, komu bylo nakoupené zboží fakturováno, kdo zajišťoval přepravu a nakládku zboží, kde bylo zboží skladováno, s kým žalobce předmětné obchodní případy uzavíral a dále způsob jejich úhrady.

[20] Stěžovatel po provedeném dokazování konstatoval, že v daňově účinných nákladech roku 2009 nebyla uplatněna fakturovaná cena dle faktury č. 291101540 v plné výši, konkrétně ze skladových karet vzal za prokázanou skutečnost, že nebyla uplatněna částka 9.162 Kč. Stěžovatel toto ve svém rozhodnutí zohlednil a konstatoval, že žalobce neprokázal oprávněnost daňově účinných nákladů ve výši 1.292.244 Kč. Zároveň snížil žalobci doměřenou daňovou povinnost o 1.800 Kč na 258.400 Kč a snížil penále na částku 51.680 Kč.

[21] Správce daně a následně též stěžovatel, přes mírnou změnu uložené daňové povinnosti, na základě provedeného dokazování dospěli k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že sporná plnění byla bezpochyby provedena v rozsahu, termínu a na fakturách deklarovaným dodavatelem. Stěžovatel nezpochybňoval, že zboží (hutní materiál) uvedené na sporných fakturách žalobce prodal svým odběratelům a bylo tedy v žalobcově dispozici. Co však nebylo prokázáno, je žalobcovo tvrzení, že dodavatelem tohoto zboží byla právě společnost BEST BUY. A o relevanci neprokázání této skutečnosti ve vztahu k otázce uznatelnosti nákladu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se jedná v nyní souzené věci.

[22] Krajský soud měl za to, že za situace, kdy existují pochybnosti o dodavateli plnění (na jehož pořízení byl daňovým subjektem náklad vynaložen) uvedeném na účetním dokladu, nemá tato skutečnost vliv na uznání nákladu jako daňově účinného. Stěžovatel je názoru opačného.

[23] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se *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.*

[24] Dle stabilní judikatury se o daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanese do 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*“ (viz rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60).

[25] Soud v této souvislosti poznamenává, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[26] Formální nedostatky na předloženém účetním dokladu nemohou automatický vést k doměření daně z příjmů. Daňovému subjektu musí být dán prostor prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje jinými prostředky. Nelze tedy dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, „*pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely*“ (rozsudek ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 - 46). Soud k tomu již dříve uvedl, že „[d]*aňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy*“ (rozsudek ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 - 68). Není tedy sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat (rozsudek ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 – 72).

[27] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře týkající se vztahu nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a prokázání skutečného dodavatele vychází ze závěrů obsažených v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04. V něm Ústavní soud mimo jiné vyslovil, že *„[p]ři výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb. nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod*“.

[28] Ústavní soud tedy vychází z premisy, že u daňových nákladů je podstatné, kdo je skutečným dodavatelem. Tím nemusí být nutně osoba uvedená na dokladech; v případě

pochybností o této skutečnosti musí mít daňový subjekt prostor k prokázání okolností uplatňování nákladů jinými prostředky. Postup daňových orgánů, které po žalobci požadovaly, aby doložil, kdo byl skutečným dodavatelem plnění prokazovaného shora popsanými fakturami, je tedy souladný s citovaným právním názorem.

[29] Obdobně, jak již soud ostatně konstatoval výše, na otázku prokázání skutečného dodavatele v otázkách uznávaní nákladů jako daňově účinných nahlíží i judikatura Nejvyššího správního soudu. Z rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, vyplývá, že „*[p]okud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.*“

[30] Uvedené závěry jsou přitom zcela aplikovatelné i v nyní projednávané věci. Lze je shrnout tak, že i 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. Daňovému subjektu musí být v takovém případě dána možnost odstranit rozpory v jeho tvrzeních, případně tato tvrzení upravit, a předložit či navrhnout za tímto účelem další důkazy.

[31] Krajský soud ve svých úvahách vycházel primárně z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013 – 31, konkrétně pak z jeho pasáže, ve které soud konstatoval, že „*východisko daňových orgánů, podle kterého musí daňový subjekt prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který je předložen k prokázání tvrzeného právního stavu, není správné*“.

[32] Tento názor vyslovený ve zmíněném rozsudku však není možno vykládat izolovaně. Soud zde ve vztahu k dodavateli uvedenému na dokladu uvedl, že není třeba, aby plnění uskutečnila právě tato osoba. Nicméně za situace, kdy jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl (a tedy komu byla částka, kterou daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, uhrazena), daňový subjekt sice může náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem. Tato koncepce plně odpovídá též závěrům obsaženým v citovaném nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/06, ze kterého soud vycházel též ve zmíněném rozsudku č. j. 5 Afs 109/2013 – 31. Závěry uvedené v tomto rozsudku tedy nelze chápat tak, že z hlediska uznatelnosti nákladu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není relevantní, kdo uskutečnil plnění pro daňový subjekt, ale tak, že formální nesprávnost údaje o dodavateli na předloženém dokladu nevede automaticky k neuznání

nákladu prokazovaného tímto dokladem, tedy že dodavatelem nemusí být právě osoba uvedená na předloženém dokladu; za takové nestandardní situace nelze nicméně rezignovat na zjišťování skutkového stavu tak, aby byl objasněn průběh celé transakce.

[33] 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 daně z příjmů právnických osob je totiž osoba dodavatele plnění relevantní. Daňově 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.

[34] 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.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Na základě uvedených skutečností dospěl soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. V souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. proto rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V dalším řízení je soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[36] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. září 2017

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu