



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **JMB-STEEL s. r. o.**
sídlem Zámecké nám. 42, Frýdek, 738 01 Frýdek - Místek
zastoupený JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 6. 2019 č. j. 22778/19/5200-11435-711918, ve věci daně z příjmů,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 22778/19/5200-11435-711918 ze dne 4. 6. 2019 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 19 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Alfréda Šrámk, sídlem Českosobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava.

Odůvodnění:

Žalobní námitky:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 5. 9. 2019 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2019 č. j. 22778/19/5200-11435-711918 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byly k odvolání žalobce změněny dva dodatečné platební výměry ze dne 20. 3. 2018 na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2012 a za zdaňovací období roku 2013 tak, že doměřená daň včetně penále byla snížena, ve zbytku bylo odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům zamítnuto; současně navrhl zrušení i těchto dodatečných platebních výměrů. Předmětem doměření daně jsou vždy neuznané uplatněné daňové výdaje za reklamní služby poskytnuté žalobci společností Propag-STORM a. s. (dále „Propag“).
2. Žalobce namítl, že žalovaný nijak relevantně neprokázal v místě a čase obvyklou cenu reklamního plnění. Skutkový stav nebyl dostatečně zjištěn, kdy za cenu v místě a čase obvyklou žalovaný i správce daně určili nákupní cenu tzv. na počátku řetězce. Podle žalobce měl být proveden znalecký posudek. Dále žalobce dále namítl, že se žalovaný nevypořádal s nevěrohodností výpovědí svědkyň O. a K., ačkoliv tyto jsou stěžejní pro existenci podvodného řetězce; správce daně nadto tvrdil, že svědkyně O. a K. nemohly vědět o tom, zda se žalobce účastní podvodu vědomě, neboť to bylo mimo jejich působnost. Dále žalovaný neprokázal vědomost žalobce o údajném podvodném řetězci, a o tom, že mu budou poskytovány vratky z uhrazených cen reklamního plnění a žalobce nesouhlasil ani se závěrem o nerealizování kontrolních mechanismů žalobce ve vztahu k tvrzenému porušení smluv o poskytování reklamního plnění.
3. U nařízeného jednání žalobce na svých stanoviscích setrval.

Stanovisko žalovaného:

4. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a zopakoval argumentaci z napadeného rozhodnutí, na které odkázal. U nařízeného jednání žalovaný na svých stanoviscích rovněž setrval.

Posouzení krajským soudem:

Zjištění z daňového spisu:

5. U žalobce byla dne 23. 6. 2015 zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2012. Hlavním předmětem podnikání žalobce v kontrolovaném období byly dodávky žáruvzdorných nerezových plechů a kulatin a manganové oceli. V každém z šetřených období žalobce zaúčtoval mj. faktury za přijetí plnění od společnosti Propag jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v celkové výši 4 560 000 Kč (za první období) a 4 560 000 Kč za druhé období. Předmětem těchto plnění byla marketingová reklamní činnost na základě rámcových smluv uzavřených mezi žalobcem a Propag ve dnech 23. 12. 2011 a 17. 12. 2012 a jejich příloh.

6. Správce daně u společnosti Propag identifikoval „řetězec společností“ zapojených do poskytnutí reklamních služeb. Reklamní služby, které Propag poskytoval žalobci, spočívaly v umístění reklamy žalobce na předem definovaných plochách (LED reklamní systémy, bannery, samolepící folie apod.) na dohodnutých sportovních a kulturních akcích a v grafickém zpracování reklamních nápisů (log) klienta do podoby, umožňující jejich umístění na reklamních plochách a v LED reklamním systému podle podkladů dodaných žalobcem. Původními držiteli práv pro umístění reklamy byly sportovní svazy, kluby, organizátoři sportovních a kulturních akcí, kteří tato práva prodávaly společnosti E-Motion s. r. o. (dále jen „E-motion“), která je prodávala za tutéž cenu podle správce daně navýšenou o běžnou marži dalším společnostem, aniž by k plnění přidávala jakoukoliv hodnotu. Střed řetězce tvořily společnosti Levimexo s. r. o. v likvidaci, AZ Advert s. r. o., SPORT CAST s. r. o., GEETERA s. r. o., DMAX s. r. o., North Scen Produktion s. r. o., ROUTE 44 s. r. o. Vnitřní články řetězce vystavovaly faktury za převod reklamních práv, aniž se na jejich zajištění měly jakkoliv podílet. Struktura řetězce se měnila pouze změnou středových společností a k navýšení cen docházelo při obchodním vztahu mezi některou středovou společností a Propagem. Princip řetězce měl spočívat v dohodě mezi společností Propag a společností E-Motion (osobami ve statuárních orgánech těchto společností V. P., L. O. a H.K.), že společnost E-Motion, zabývající se primárně poskytováním služeb v oblasti reklamy a disponující tak reklamními právy k různým sportovním a společenským akcím, nebudou tato práva prodávat přímo společnosti Propag, která je bude prodávat mj. žalobci, ale v úmyslu krátit daň budou tato práva prodávat prostřednictvím k tomu určených středových společností, které k nim nebudou přidávat žádnou hodnotu, aby bylo možno několikanásobně navýšit cenu reklamních služeb z důvodu vracení finančních prostředků koncovým zákazníkům, tedy i žalobci, ve výši cca 80% základu daně. Správce daně proto uzavřel, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění částek dne přijatých faktur od dodavatele Propag podle § 92 odst. 3 daňového řádu, a má za to, že předmětné náklady nebyly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ale za účelem získání neoprávněné výhody v rozporu se zákonem o daních z příjmů (viz zpráva o daňové kontrole, strana 13 - 24). Poté, co s žalobcem projednal zprávu o daňové kontrole, rozhodl předmětnými dodatečnými platebními výměry.
7. V odvolacím řízení žalovaný doplnil důkazní prostředky, seznámil žalobce s nově zjištěnými skutečnostmi a se změněným právním názorem, podle kterého je oprávněn v případě reklamních služeb od společnosti Propag za zdaňovací období roku 2012 uplatnit částku 805 264 Kč a za zdaňovací období roku 2013 částku 1 006 807 Kč jako daňově účinný výdaj. Žalovaný uvedl, že v případě reklamních služeb poskytnutých společností Propag dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Faktické uskutečnění reklamních služeb nebylo rozporováno a na řetězec společností, které správce daně identifikoval a kde žalobce figuroval jako koncový článek, lze nahlížet jako na vztah definovaný v § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů (viz napadené rozhodnutí bod 81). Žalovaný zopakoval, že k uskutečnění reklamních služeb fakticky došlo, ale pouze v takové výši, jaké je sjednána (fakturována) prvním článkem řetězce. Žalovaný proto upravil výši těchto nákladů v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Posouzení jednotlivých námitek:

8. Žalobce namítal, že žalovaný nijak relevantně neprokázal v místě a čase obvyklou cenu reklamního plnění. Skutkový stav nebyl dostatečně zjištěn, kdy za cenu v místě a čase obvyklou žalovaný i správce daně určili nákupní cenu tzv. na počátku řetězce. Podle žalobce měl být proveden znalecký posudek. Žalobce poukázal na výpověď L. O. z 19. 7. 2018, která uvedla, že společnost Propag byla natolik odlišná co do rozsahu plnění a jeho dokumentace, že není v České republice srovnatelná. Z toho podle žalobce vyplývá, že cena odpovídala postavení společnosti Propag. Správce daně neodůvodnil svůj závěr o tom, že zjišťování ceny obvyklé u jiných reklamních agentur by bylo prakticky nemožné.
9. Správce daně jako referenční cenu, tj. cenu obvyklou, zvolil cenu, která vyplývá ze smluv od prvního článku řetězce, která je nezkreslená (nedeformovaná) jejím následným navyšováním (napadené rozhodnutí bod 91). Žalovaný se s názorem správce daně ztotožnil a s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81 považoval úvahu správce daně za opodstatněnou neexistencí nebo nedostupností dat, když v takovém případě může správce daně cenu určit jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost (body 93 až 97 napadeného rozhodnutí).
10. Ve své rozhodovací činnosti (např. v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31 nebo ze dne 22. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 – 27) dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutné kladně odpovědět na dvě otázky: 1) Šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů? 2) Prokázal správce daně, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek?
11. Žalobce namítal nesprávné zodpovězení druhé otázky.
12. Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů platí, že „liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.“
13. Soudní praxe setrvale judikuje, že při zjišťování, zda mezi spojenými osobami byly sjednány ceny odlišné, porovnávají se ceny obvykle dosahované mezi nezávislými subjekty (tzv. referenční ceny) s cenami posuzovanými, které byly sjednány mezi spojenými osobami. Pokud objektivně není možno zjistit referenční cenu takto, tedy mezi nezávislými subjekty, je možno k výši referenční ceny dospět na základě úvahy správce daně. Důkazní povinnost ke skutečnostem, rozhodným pro určení ceny obvyklé, nese správce daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 39/2014 – 48 ze dne 25. 9. 2014, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105 ze dne 31. 3. 2009, č. j. 9 Afs 92/2013 – 27 z 22. 11. 2014).
14. Lze přisvědčit žalobci, že žalovaný se při zjišťování obvyklé ceny odchýlil od shora uvedeného postupu, neboť se nepokusil jako referenční cenu zjistit cenu obvyklou, tedy cenu, která je obvykle za obdobné plnění dosahována mezi nezávislými subjekty, ani neuvedl, proč se o to nepokusil a zda mu v tom brání objektivní okolnosti, ale porovnával

ceny na počátku jím určeného řetězce spojených osob s cenami, za které toto plnění nabyt žalobce. Tím se vskutku dopustil logické chyby, neboť buď jím detekovaný řetězec nejsou spojené osoby, ale osoby nezávislé, a pak cenu mezi nimi lze považovat za cenu obvyklou, nicméně pak není splněna podmínka spojených osob, u kterých je nutno zkoumat, zda mezi sebou obchodují za ceny obvyklé, jak stanoví § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jsou – li však osobami spojenými, nelze z této ceny vycházet jako z ceny referenční, neboť není cenou obvyklou, když je jí dosaženo nikoliv za podmínek existujících mezi nezávislými subjekty, tedy za podmínek nijak nepokřivených. Nelze přistoupit ani na úvahu žalovaného, že první článek řetězce E-Motion nakupovala od sportovních svazů reklamu za obvyklou cenu, protože byla první v řetězci a k navýšení došlo až později. Jinak totiž nakupuje osoba, která má vskutku zájem o pořízení reklamy (nebo její zprostředkování), tedy běžný obchodník, a jinak osoba, jejímž obchodním zájmem není poskytnutí reklamy, ale v řetězci dalších společností maximální snížení daňového základu a získání vratky, tedy chovající se podvodně. Taková osoba je zcela jinak motivována jak při vyjednávání ceny, tak v požadavcích na množství a kvalitu služeb, právě pro cíl a záměr svého jednání. Závěr žalovaného o výši referenční ceny je dílem nezákonný, neboť úvaha žalovaného o tom, že za běžnou obchodní cenu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu lze považovat cenu, které dosáhla společnost E-MOTION, je zasažena logickou chybou, a dílem nepřezkoumatelný, neboť v důsledku této chybné úvahy nemá oporu ve spisech, a z tohoto důvodu je nutno napadené rozhodnutí zrušit podle § 78 odst. 1 a podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

15. **Žalobce dále namítl, že se žalovaný nevypořádal s nevěrohodností výpovědi svědkyň O. a K., ačkoliv tyto jsou stěžejní pro existenci podvodného řetězce.** Podle žalobce z výpovědi L. O. z 19. 7. 2018 jasně vyplývá, že žalobce měl zájem o poskytnutí reklamního plnění a jeho hlavním cílem tak nebylo získat „vratku“; dále z její výpovědi vyplynulo, že její náhled na fungování řetězce, včetně přijímání „vratek“ žalobcem, je založen pouze na jejím přesvědčení a dedukci; totéž platí o výpovědi H. K.
16. Podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se spojenými osobami pro účely tohoto zákona rozumí *jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je „osobou spojenou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty“ (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013 - 31, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014 - 48 či ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27). Okolností, ze které vyplývá vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je ekonomická iracionalita toho jednání, resp. absence jiného než daň zkracujícího motivu pro ten který vztah. Daňová optimalizace nemůže být sama sobě účelem. Hodnotí se hlavní důvod pro to, že vztah má takovou podobu, jakou má, tedy jestli je cena tak vysoká, aby se zajistil účel, nebo jestli je vysoká cena sama hlavním (ale nikoliv jediným) účelem vztahu (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 47/2013 - 30 ze dne 13. 6. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 - 65 ze dne 22. 3. 2013, č. j. 7 Afs 39/2014 - 48 ze dne 25. 9. 2014, č. j. 6 Afs 129/2018 - 29 z 18. 7. 2018).

17. Jak dále dovodila konstantní judikatura, povinnost prokázat naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů má daňový orgán, tedy žalovaný. Tuto svou povinnost splní, pokud prokáže existenci obchodního řetězce, do kterého byl žalobce zapojen, tedy že se přímo účastnil na právním vztahu osob jinak spojených a měl z něj prospěch (rozsudek Nejvyššího právního soudu z 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018 – 59).
18. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval „obchodní řetězec“ od společnosti E-MOTION, která reklamu nakupovala od sportovních svazů a pořadatelů sportovních a kulturních akcí a předprodávala je dalším společnostem řetězce, přičemž koncovým článkem řetězce byl žalobce. Existenci řetězce žalovaný dovodil z výpovědí svědkyň O. a K., ze kterých zjistil, že řetězec byl vytvořen účelově s cílem neoprávněného snížení daňových povinností a zkrácení státního rozpočtu, přičemž záměru bylo dosaženo neúměrným navyšováním ceny plnění ve střední části řetězce, když podstatná část kupní ceny byla vrácena klientům Propagu, též žalobci (bod 80 napadeného rozhodnutí). Proto je na společnosti zapojené do řetězce, včetně žalobce, nutno aplikovat § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů.
19. Jak bylo uvedeno výše, má – li být aplikován § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je důkazní povinností daňového orgánu (zde žalovaného) prokázat existenci spojených osob. Krajský soud dopěl k závěru, že v posuzované věci žalovaný této své povinnosti nedostál, a to z následujících důvodů.
20. To, že zjištěný řetězec byl vytvořen účelově, žalovaný zjistil z výsledku svědkyň O. a K. Jak bude více rozvedeno níže, svědkyně o fungování řetězce věděly toliko z doslechu, stejně jako o tom, že žalobci byly vydávány tzv. vratky. Takové svědectví samo o sobě není způsobilé prokázat žalovaným dovozený účel vytvoření řetězce, tedy uzavření obchodních případů. Z napadeného rozhodnutí je přitom zřejmé, že výpovědi svědkyň K. a O. jsou stěžejní, neboť z nich žalovaný činí závěr o skutkových okolnostech, na kterých spočívá nutnost aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
21. Výpovědi těchto svědkyň se týkají zejména body 55 až 70 napadeného rozhodnutí. Kromě dalších skutečností z nich vyplývá, že svědkyně popsaly společnosti zapojené do podvodného řetězce, organizátorství obchodních transakcí V. P., násobné zvyšování ceny u středových společností, které žádnou činnost nevykonávaly, vytvoření tzv. vratek ve výši 80% ceny, které byly předávány všem odběratelům společnosti Propag, tedy i žalobci, včetně jeho zapojení do řetězce. Ani jedna ze svědkyň však sama neinformovala žalobce, že mu bude vratka poskytnuta, ani žádnou vratku nepředávala, ani s žalobcem o vratce nemluvila, ani předání vratky neviděla, neviděla ani předání obálky, která měla obsahovat vratku, žalobci. O tom, že žalobce byl obeznámen s fungováním řetězce, s navýšením ceny a byl zapojen do „vratek“, byly svědkyně „přesvědčeny“, z podstaty věci to „předpokládaly“ a ze znalosti věci „to měl tušit“. Pan P. odmítl vypovídat a osoba, která podle svědkyň měla vratky předat žalobci, pan M., popřel spojení s Propagem a spolupráci označil za nesmysl, což žalovaný nepovažoval za věrohodné, protože jeho reakce vzbuzuje oprávněné pochybnosti o tom, že by o spolupráci skutečně nevěděl (bod 77 a 78 napadeného rozhodnutí).

22. Žalovaný výpovědi obou svědky K. a O. shledal „dostatečně podrobné a konkrétní“ a „neshledal důvod, na základě kterého by tyto nebylo možné považovat na věrohodné“ a učinil z nich závěr o vytvoření řetězce za účelem vzniku vratek nadhodnocením ceny, které byly žalobci vypláceny (bod 76 napadeného rozhodnutí).
23. Podle § 96 odst. 1 daňového řádu, každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní, týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.
24. Co znamená pojem „pokud jsou jí známy“ vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 12. 2011 č. j. 7 Afs 81/2011 - 147 tak, že „svědecká výpověď, jako jeden z možných a zásadních důkazů nejen v daňovém řízení, je důkazním prostředkem, osvědčujícím průběh a stav rozhodných okolností „očima svědka“. To znamená, že relevantními skutečnostmi ze svědeckých výpovědí jsou jen a pouze takové skutečnosti osvědčující zjišťovanou realitu, kterou tito svědci vnímali bezprostředně svými smysly, tedy to, co sami viděli, sami slyšeli, cítili, či sami konali. K ostatním skutečnostem - jako jsou domněnky svědka, zprostředkovaná zjištění - zprávy z doslechu, byť by i byly obsahem protokolu o svědecké výpovědi, nelze při hodnocení váhy tohoto důkazu přiblížit a nelze jim přikládat důkazní sílu. Nemohou totiž bezprostředně prokázat zkoumaný/prokazovaný děj“.
25. Žalovaný z výpovědi těchto svědkyň dovodil, že předmětný obchodní řetězec byl vytvořen zcela účelově s cílem neoprávněného snížení daňových povinností a zkrácení státního rozpočtu, že cíle bylo dosaženo tím, že došlo k neúměrnému navyšování cen plnění ve střední části řetězce, kdy podstatná část kupní ceny byla následně vrácena též žalobci a celý řetězec byl organizován převážně V. P., přičemž žalobce spadal pod skupinu klientů, jež měl na starosti pan M. Pokud by tomu tak bylo, žalovaný by správně řetězec, resp. obchodní transakce jej tvořící, podřadil pod shora citované ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Ani jednu z těchto skutečností však výpovědi svědkyň K. a O. neprokazují. Svědkyně se totiž nepodílely na účelovém vytvoření řetězce, ani se neúčastnily předávání vratek, o těchto skutečnostech věděly pouze z doslechu. Tyto skutečnosti tedy znají pouze zprostředkovaně a vlastním konáním se jich neúčastnily a jejich výpovědi tak nelze bez dalšího přikládat důkazní sílu. Jediná relevantní informace je o výši ceny, která je však nesporná, neboť vyplývá ze skutkových tvrzení; stejně tak jako výše ceny, za kterou předmětné reklamní plnění nakoupila společnost E-MOTION.
26. Krajský soud nevylučuje, že by bylo možno uvedené skutečnosti výjimečně zjistit i z těchto nepřímých výpovědí svědkyň, okolnosti by však musely být naprosto jednoznačné, o věrohodnosti svědkyň a pravdivosti jejich výpovědi by nesměly být žádné pochybnosti a výpovědi by musely zapadat do jinak, přímými důkazy, zjištěného uceleného řetězce skutečností; v takovém případě by i svědectví z doslechu mohlo být důkazem; v tomto smyslu lze rovněž chápat rozsudek Nejvyššího správního soudu z 5. 6. 2008, č. j. 2 Afs 21/2008 -65. Výpovědi svědkyň však nezapadají do jinak zjištěného uceleného řetězce skutečností, protože skutkový základ žalovaný zjistil prakticky výlučně z těchto výpovědí. Výpovědi svědkyň lze nadto stěží označit jako konkrétní, ucelené a bezrozporné. Naopak, mezi dřívějšími a novými výpověďmi jsou rozpory, jak i žalovaný připouští, a nadto je svědkyně činí v situaci, kdy probíhá trestní řízení, jímž mohou být

ohroženy, což žalovaný nijak nereflektoval, ač jde o okolnost, která může mít na věrohodnost svědkyň vliv.

27. Správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu již opakovaně vyslovily, že zásadu volného hodnocení důkazů nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry 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. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2006, čj. 2 Afs 83/2005 – 72 a ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 Afs 74/2009 – 104). Postup žalovaného však těmto požadavkům neodpovídal. Žalovaný nezohlednil postavení svědkyň v trestním řízení a jejich případnou motivaci při učinění svědecké výpovědi, nezohlednil ani částečnou změnu jejich výpovědi, na kterou žalobce poukazoval, a v podstatě obecné výpovědi svědkyně o konání třetích osob, o kterém věděly pouze z doslechu, posuzoval jako konkrétní, věrohodné a pravdivé, aniž by se vypořádal se všemi okolnostmi, za kterých svědkyně vypovídaly. V tomto směru je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné.

28. Krajský soud tak uzavírá, že závěr žalovaného o vytvoření předmětného řetězce účelově s cílem neoprávněného snížení daňových povinností a zkrácení státního rozpočtu, o neúměrném navyšování cen plnění ve střední části řetězce a vrácení podstatné části kupní ceny žalobci, nemá oporu ve spise a z tohoto důvodu je nutno napadené rozhodnutí zrušit podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

29. **Zbývající žalobní námitky.**

30. Žalobce dále namítal, že žalovaný neprokázal vědomost žalobce o údajném podvodném řetězci, a o tom, že mu budou poskytovány vratky z uhrazených cen reklamního plnění a žalobce nesouhlasil ani se závěrem o nerealizování kontrolních mechanismů žalobce ve vztahu k tvrzenému porušení smluv o poskytování reklamního plnění. Vzhledem k tomu, že námitka souvisí s posouzením výpovědi svědkyň K.a O., neboť jen z nich žalovaný závěr o vytvoření řetězce společností a systému vratek vytvořil, krajský soud odkazuje na výše uvedené. Co se týká kontrolních mechanismů žalobce, tyto nesouvisí s doměřením daně z příjmu z důvodu neuznání uplatněných výdajů, ale s neuznáním odpočtu daně z přidané hodnoty, proto se touto námitkou krajský soud rovněž blíže nezabýval.

Závěr a náhrada nákladů řízení.

31. Napadené rozhodnutí neobstojí, neboť závěr žalovaného o vytvoření účelového řetězce odůvodňující postup podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nemá oporu ve spise, rovněž nemá oporu ve spise závěr o výši referenční ceny. Krajský soud proto napadené rozhodnutí zrušil, jak bylo uvedeno výše, pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s., a proto, že zjištěný skutkový stav nemá oporu ve spise, tedy podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s.

32. Důkazní návrhy žalobce krajský soud zamítl, neboť skutkový stav, tak jak vyplynul z daňového spisu, je dostatečný pro rozhodnutí ve věci. To platí i o žalobcem předloženém znaleckém posudku, neboť po zrušení napadeného rozhodnutí bude na žalovaném, aby svou úvahu o výši referenční ceny upravil ve smyslu závěrů uvedených v tomto rozsudku, a teprve na základě ní posoudil, zda je znalecké zkoumání referenční ceny nutné či nikoliv a vypořádal se s předloženým znaleckým posudkem.
33. Žalobce žalobou navrhl zrušení dodatečných platebních výměrů správce daně, což je postup předvídaný ustanovením § 78 odst. 3 s. ř. s., krajský soud však pro tento postup neshledal důvod, a proto tak nepostupoval; o návrhu nerozhodl, neboť domáhat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému rozhodnutí, není procesním právem žalobce (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 – 106).
34. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3 100 Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za čtyři úkony právní služby (příprava převzetí zastoupení, podání žaloby, stanovisko z 3. 3. 2020 a účast u jednání) podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a e) vyhlášky, čtyřikrát režijní paušál ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud žalovaného k zaplacení účelně vynaložených nákladů zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 4. března 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje

