



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudkyně JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Miroslavy Honusové ve věci

žalobce: **KADAMO a. s.**
sídlem Místecká 1138/101, Vítkovice, 703 00 Ostrava
zastoupený Ing. Ilonou Vošvrdovou Prsteckou, daňovou poradkyní
sídlem Nivnická 446/14, 709 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 10. 2018 č. j. 47476/18/5200-11435-711918, ve věci daně z příjmů,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 10. 2018 č. j. 47476/18/5200-11435-711918 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce Ing. Ilony Vošvrdové Prstecké, daňové poradkyně, se sídlem Nivnická 446/14, 709 00 Ostrava.

Odůvodnění:

Žalobní námitky:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 3. 1. 2019 domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2018 č. j. 47476/18/5200-11435-711918 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dvěma dodatečným platebním výměrům ze dne 23. 10. 2017 na daň z příjmů za zdaňovací období od **1. 10. 2011 do 30. 9. 2012** a za zdaňovací období roku **1. 10. 2012 do 30. 9. 2013**. Předmětem doměření daně jsou vždy neuznané uplatněné daňové výdaje za reklamní služby poskytnuté žalobci dvěma dodavateli, společnostmi Propag-STORM a. s. (dále „Propag“) a společností OR-RAMS s. r. o. (dále „OR“).
2. Žalobní námitky lze shrnout do dvou okruhů - procesní pochybení a hmotně právní pochybení.

K hmotněprávním námitkám u společnosti Propag:

3. Správce daně neuznal žalobcem uplatněné výdaje z důvodu jejich neprokázání. Žalovaný změnil právní názor správce daně, přijaté sporné faktury uznal jako výdaje na zajištění a udržení příjmů, zpochybnil však jejich výši, neboť se jedná o transakci mezi spojenými osobami. Žalovaný určil řetězec osob, počínaje společností E-motion a konče žalobcem, které podle něj tvoří spojené osoby, přičemž žalobce je spojenou osobou se svým dodavatelem Propag. Toto tvrzení je však tvrzením novým a žalobce s ním byl seznámen až v Seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a výzvě k vyjádření ze dne 29. 8. 2018 (dále jen „Seznámení“), aniž by k němu žalovaný předložil nové důkazy; žalovaný poukazoval pouze na zjištění prvostupňového správce daně. Žalobce však se společností Propag není spojen a není spojen ani se svými dodavateli.
4. Žalovaný dále v rozporu s § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb, o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) porovnává pouze ceny mezi podle něj spojenými osobami (tedy mezi E- motion a RC Sport a jejich dodavateli), ačkoliv uvedené ustanovení je vystavěno na odlišnosti cen mezi spojenými osobami a cen mezi osobami nezávislými. Vyzývat žalobce, aby upokojivě doložil, proč nedosahuje cen sjednaných mezi spojenými osobami v rámci jednání, které sám správce daně považuje za podvodné, je nezákonný postup, v rozporu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
5. Žalobce nesouhlasí ani se stanovením referenčních cen. Podle žalovaného jsou referenčními cenami ceny, za které první článek řetězce nakupoval reklamní práva od sportovních svazů a pořadatelů sportovních a kulturních akcí, které žalovaný považuje za ceny odpovídající běžné hodnotě, aniž by uvedl, proč, zvýšené o běžnou marži, aniž by vysvětlil, proč právě tato marže je běžná. Navíc, mělo – li dojít k neúměrnému navýšení cen u středových společností, pak nemohou být ceny na počátku řetězce cenami obvyklými, jednak protože společnosti nakupovaly ve velkých objemech, nadto byly motivovány nakupovat co

nejlevněji tak, aby vycházela co nejnižší daňová povinnost. Marže rovněž nemůže být obvyklá, protože tyto společnosti do ní nevnesly žádné náklady spojené např. s péčí o klienty, riziko neprodání reklamy apod. Pokud je přímo přeproductovaly, jejich marže tak nemůže být běžnou. Žalobce na příkladu dokládá chybný výpočet referenční ceny.

Procesní pochybení:

6. Žalobce namítal nesprávné ukončení daňové kontroly. Předně považuje za nepřiměřeně krátkou lhůtu k vyjádření k rozsáhlému úřednímu záznamu o výsledcích kontrolního zjištění, a to i po jejím prodloužení. Dále namítl, že dodatečné platební výměry byly vydány před ukončením daňové kontroly, když se k projednání zprávy dne 23. 10. 2017 nedostavil, zpráva mu byla zaslána datovou schránkou a doručena dne až 24. 10. 2017. Dodatečné platební výměry však byly vydány již dne 23. 10. 2017 a jsou tedy předčasné. Podle názoru žalobce se jedná o vadu, kterou nelze odstranit v odvolacím řízení a musí vést ke zrušení dodatečných platebních výměrů.
7. Žalobce dále namítl nemožnost účastnit se výsledků svědkyň H. K. a L. O., které jsou ve věci svědkyněmi stěžejními. Protože tyto svědkyně byly v režimu ochrany svědků, dozvěděl se teprve 16. 1. 2018, že výslech proběhne dne 17. 1. 2018. Lhůta pro zajištění jeho účasti u výslechu byla méně než dvacetičtyřhodinová. Nadto dne 16. 1. 2018 po poledni zcela zkolaboval provoz na dálnici ve směru na Prahu a byl částečně obnoven až 17. 1. 2018 v dopoledních hodinách. Žalobci tak bylo zcela znemožněno se výslechu účastnit.
8. Dále žalobce namítl, že nebyly určeny úřední osoby a osoby, které prováděly stěžejní výsledky svědkyň H. K. a L. O., nebyly vůbec úředními osobami. Pochybnosti ohledně nich potvrzuje nestandardní průběh tohoto výslechu a umocňuje je fakt, že podle stanoviska správce daně výslech byl proveden pracovníky územního pracoviště Ostrava I., přičemž vyslychající nejsou pracovníci tohoto pracoviště. Takto realizované výsledky jsou nezákonné a nemůže k nim být přihlíženo.
9. Žalovaný nadto nepředložil svědkyním otázky, které žalobce požadoval položit a uvedl je ve svém odvolání, ačkoliv svědkyně měly být vyslechnuty na návrh žalobce, čímž byl zmařen účel výslechu a návrhu žalobce na výslech těchto svědkyň fakticky nebylo vyhověno, aniž by žalovaný svůj postup zdůvodnil, a rozhodnutí je tak z tohoto pohledu nepřezkoumatelné.
10. Žalobce dále namítl, že žalovaný vedl spis v rozporu s daňovým řádem, nesprávně rozdělil spis na veřejnou a vyhledávací část a neumožnil žalobci nahlédnout do celého spisu, konkrétně právě do vyhledávací části, přestože to daňový řád v § 66 odst. 3 umožňuje. Spis dále byl veden v rozporu s daňovým řádem.
11. Žalovaný nesprávně vyhodnotil žádost žalobce o prodloužení lhůty tím, že ji „nereflektuje“, protože je obstrukční, což je postup v rozporu s § 36 odst. 3 daňového řádu a napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť bylo vydáno před uplynutím této lhůty.

K provádění a hodnocení důkazů žalobce namítl následující:

12. K odvolací námitce nepřezkoumatelnosti prvostupňového rozhodnutí žalovaný sice důkazy doplnil, výčet důkazních prostředků, jejich hodnocení a uvedení, které z nich se staly důkazy a proč, chybí. V Seznámení žalovaný jako další důkazy uvádí – kromě výpovědi svědkyň O. a K. a cenové nabídky KDM STEEL– výpovědi svědků P., M. a dále obžalobu. Výpovědi svědkyň K. a O. je nutno odmítnout pro jejich nezákonnost, svědkové P. a M. odmítli vypovídat, tedy nepotvrdili správnost výpovědi svědkyně K. a O. Obžalobu žalovaný jednak nespecifikuje, jednak obžaloba nemůže být důkazním prostředkem, protože jde o souhrn zjištění, návrhů a názorů jiného orgánu v jiném řízení. Cenové nabídla KDM STEEL nedokládá závěry žalovaného.
13. U společnosti OR žádný z důkazů – výslech svědka Č. a listinné důkazy z daňového řízení společnosti PAPILIO - neprokazují tvrzení správce daně, ani neprokazují pochybnosti žalovaného. Rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
14. Nadto žalobce navrhl v odvolacím řízení k důkazu výpisy z účtu společnosti OR, potvrzující přijetí bezhotovostního plnění a výpověď svědka – jednatele OR. S hodnocením důkazu výpisu z účtu nebyl žalobce seznámen a návrh výpovědi svědka byl pominut.
15. Žalobce dále namítl vypořádání řady jednotlivých odvolacích námitek, konkrétně nepodložení zprávy o daňové kontrole důkazy (shodná odvolací námitka jako námitka žalobní), nehodnocení „prvé“ výpovědi „svědkyně L.“, která potvrdila řádnost a přiměřenost plnění podle uzavřených smluv, přičemž tato výpověď je v rozporu s ostatními výpověďmi, což správce daně nijak nevysvětluje, chybné posouzení výpovědi svědkyň, které nevypovídají o skutečnostech, které vnímaly svými smysly, ale pouze sdělují skutečnosti známé z doslechu, nehodnocení důkazu cenové nabídky společností KDM Steel, nepoužitelnost usnesení policie o zahájení trestního stíhání jako důkaz, nepřezkoumatelnost závěru správce daně o tom, že obchodování žalobce natolik neodpovídá standardům obsahu a formy právních vztahů, že si toho musel být vědom, aniž by správce daně uvedl, jaké standardy má na mysli, nepřezkoumatelnost tvrzení o vykazování společných znaků tvořící řetězce, což v souhrnu činí rozhodnutí správce daně nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a nedostatek důkazů.
16. Žalobce nakonec navrhl provedení důkazu znaleckým posudkem k standardnosti cen, který žalobce nechal zpracovat v souvislosti s obžalobou spisové značky 30 T 2017, který žalobce v daňovém řízení pro krátkost lhůty, již vytýkanou, nemohl předložit, ač tento důkaz navrhl.

Hmotněprávní námitky ve věci plnění přijatých od OR:

17. Podle žalobce na něj nepřešla důkazní povinnost, neboť správce daně ani žalovaný neuvedli skutečnosti, ze kterých jejich pochybnosti měly vyplynout, a tedy je ani neprokázali. Žalobce naopak předestřel ucelený řetězec důkazů, dokládajících, že plnění proběhla, tak jak žalobce tvrdí. Žalobce opětovně poukázal na neprovedení důkazu výpisem z účtu společnosti OR a nevysechnutí svědka – jednatele OR, se zdůvodnění, že svědek se již jednou výslechu neúčastnil, což podle žalobce nemůže být důvodem pro jeho neprovedení.

Stanovisko žalovaného:

18. Žalovaný s žalobou nesouhlasil. Žalobce záměrně a nesouvisle porovnává z kontextu vytržené jednotlivé pasáže textů obsažených ve Zprávách o daňové kontrole, v Seznámení a v napadeném rozhodnutí, přičemž cíleně podsouvá své závěry a postřehy ve snaze tak prokázat nezákonnost a vnitřní rozporuplnost těchto dokumentů. Takové počínání žalobce je podle žalovaného čistě účelové, matoucí a zavádějící.
19. K námitkám procesních pochybení žalovaný uvedl, že prodloužením lhůty k vyjádření se ke kontrolním zjištěním o zákonem garantovanou dobu, když nebyly shledány důvody pro vyhovění žádosti žalobce o prodloužení požadovaným způsobem, žádným způsobem práva žalobce nezkrátil. K námitce řádného neukončení daňové kontroly žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí. Zdůraznil, že i kdyby se jednalo o nedostatek, jednalo by se o nedostatek formálního charakteru nemající vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů, neboť žalobce byl prokazatelně seznámen s výsledky kontrolního zjištění.
20. K nedostatkům stran úředních osob žalovaný uvedl, že žalobcem uvedené osoby byly oprávněné úřední osoby, přičemž tyto osoby jsou zároveň i zaměstnanci Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj. Podle žalovaného je bezpředmětné, že v záhlaví protokolů bylo kromě označení Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj uvedeno i označení Územního pracoviště Ostrava I, neboť se stále jedná o jednoho a téhož správce daně, pověřeného odvolacím orgánem podle § 115 odst. 1 daňového řádu k provedení předmětných výsledků.
21. K vedení spisu žalovaný uvedl, že tento byl veden v souladu s daňovým řádem. Do šanonu „D“ byly zařazeny písemnosti náležející do vyhledávací části spisu v souladu s ustanovením § 65 daňového řádu a dále písemnosti obsahující informace o jiných daňových subjektech, se kterými byl žalobce v relevantní části seznámen. Žalovaný popírá, že by před žalobcem byly určité písemnosti účelově zatajovány.
22. Ke zbývajícím námitkám žalovaný zopakoval argumentaci z napadeného rozhodnutí, na které odkázal.

*Posouzen krajským soudem:*Zjištění z daňového spisu:

23. Z daňového spisu krajský soud zjistil následující skutečnosti. U žalobce byla zahájena daňová kontrola mimo jiné na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 10. 2011 až 30. 9. 2012 a 1. 10. 2012 do 30. 9. 2013. V každém z šetřených období žalobce zaúčtoval mj. faktury za přijetí plnění od společnosti Propag jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů s datem faktury vždy k 25. dni v měsíci, v celkové výši 20 000 000 Kč (za první období) a 12 000 000 Kč za druhé období. Předmětem těchto plnění byla marketingová reklamní činnost na základě rámcových smluv uzavřených mezi žalobcem a Propag ve dnech 24. 8. 2011 a 24. 9. 2012. Dále žalobce zaúčtoval faktury za plnění, která měl přijmout od dodavatele OR, který byl dne 15. 8. 2015 zrušen s likvidací a dne 9. 12. 2016 vymazán z obchodního rejstříku. Od této společnosti měl žalobce podle předložených dokladů přijmout reklamní služby spočívající

v propagaci žalobce na sportovních akcích na základě smluv o zajištění reklamy z 2. 8. 2012, 26. 10. 2012, z 2. 4. 2013 a smlouvy o zajištění reklamy na OSTRAVICE OPEN SERIES 2012, v celkové výši 1 050 000 Kč za první období a 900 000 Kč za druhé období.

24. 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 RC Sport a E-Motion, které je prodávaly za tutéž cenu navýšenou o běžnou marži dalším společností, aniž by k plnění přidávaly jakoukoliv hodnotu. Střed řetězce tvořily společnosti NEDYRE, s. r. o., 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 Sceen Produktion s. r. o., ROUTE 44 s. r. o. Vnitřní články řetězce vystavovaly faktury za převod reklamních práv, aniž se na jejich zajištění jakkoliv podílely. 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 společnostmi RC Sport a E-Motion (osobami ve statutárních orgánech těchto společností V. P., L. O. a H. K.), že společnostmi RC Sport a 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 vrácení finančních prostředků koncovým zákazníkům, tedy i žalobci, ve výši cca 80% základu daně (viz zpráva o daňové kontrole – dále jen „ZDK“, strana 19 a 20).
25. U dodavatele OR správce daně uzavřel, že žalobce nevyvrátil pochyby, které v souvislosti s těmito obchodními případy vznikly, když žalobce kromě faktur, smluv a fotodokumentace nedoložil spolupráci se subjektem OR, který je pro správce daně nekontaktní. Správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal, že dodavatel OR poskytl žalobci deklarované služby (viz ZDK strana 26).
26. Pochybnosti správce daně spočívají v nekontaktnosti dodavatele žalobce, znemožňující ověřit uskutečnění zdanitelného plnění (ZDK str. 24), proto správce daně požadoval po žalobci další důkazní prostředky nad rámec předložených dokladů. Žalobce předložil faktury, smlouvy a dokumentaci k přijatým plněním. Správce daně uzavřel, že nepochybně uskutečnění reklamních služeb, ale zpochybňuje jejich realizaci dodavatelem uvedeným na daňových dokladech (str. 25 ZDK).
27. Žalobce opakovaně navrhl výslech svědka J. N., který se správci daně nepodařilo realizovat. Žalobce navrhl, že jeho účast zajistí, správce daně toto odmítl s poukazem na úpravu v § 100 odst. 1., 2. daňového řádu. Správce daně uzavřel, že žalobce nevyvrátil

všechny pochybnosti správce daně a nebylo prokázáno, že deklarované služby poskytla společnost OR.

28. Správce daně poté, co dne 11. 9. 2017 seznámil žalobce s výsledky kontrolní zjištění a vypracoval zprávu o daňové kontrole dne 23. 10. 2017, vydal dodatečné platební výměry. Proti nim podal žalobce odvolání.
29. V odvolacím řízení byly provedeny výslechy svědků L. O. a H. K. (obě dne 17. 1. 2018), V. P. (28. 2. 2018), B. M. (19. 3. 2018), u kterých nebyl žalobce přítomen, a L. Č., jednatele společnosti PAPILIO-advertising spol. s r.o. (dne 11. 1. 2018). Proti žalobci a předsedovi představenstva žalobce T. D. byla podána obžaloba, která byla vnesena do spisového materiálu; dále žalovaný vnesl do spisového materiálu listinné důkazy z daňového řízení vedeného se společností PAPILIO-advertising spol. s r.o. (dále jen „PAPILIO“)
30. U uplatněných výdajů jak vůči společnosti Propag, tak OR, žalovaný konstatoval, že důkazy v rámci odvolacího řízení nepřinesly do projednávané věci žádné nové skutečnosti, resp. pouze podpořily závěr prvostupňového správce daně (bod 33. a 46. Seznámení). Ke společnosti OR se žalovaný dále nevyjádřil.
31. 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 Seznámení, bod 47). Žalovaný zopakoval zjištění správce daně ze zprávy o daňové kontrole a uzavřel, že takto nastavené obchodní transakce jsou nestandardní, reklamní plnění se neuskutečnila z pohledu cenového tak, jak je deklarováno na předložených dokladech (bod 51 Seznámení), a proto nelze vyloučit výdaje v plné výši, když k uskutečnění reklamních služeb fakticky od společnosti Propag došlo, ale pouze v takové výši, jaké je sjednána (fakturována) prvním článkem řetězce. Žalovaný v seznámení vyšel u každého uplatněného obchodního případu z částky, kterou fakturoval první článek řetězce a vypočetl celkovou výši nákladů, které lze žalobci uznat.
32. Žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření se v rámci odvolacího řízení výzvou z 29. 8. 2018 a poté, co žalobce reagoval několika „dílčími vyjádřeními“ žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, s odůvodněním totožným s argumentací v Seznámení.

Posouzení jednotlivých námitek:

Hmotněprávní podmínky neuznání odpočtu daně u společnosti Propag:

33. 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?

34. Žalobce namítal nesprávné zodpovězení obou otázek.

A) existence spojených osob:

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 i 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).

35. 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 správního soudu z 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018 - 59).

36. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval „obchodní řetězec“ od společnosti E-MOTION a RC Sport, které reklamu nakupovaly od sportovních svazů a pořadatelů sportovních a kulturních akcí a předprodávaly je dalším společností řetězce, přičemž koncovým článkem řetězce byl žalobce; konkrétní články řetězce nejsou v napadeném rozhodnutí uvedeny, nicméně vyplývají ze Seznámení. 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 67 napadeného rozhodnutí). Proto je na společnosti zapojené do řetězce, včetně žalobce, nutno aplikovat § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů.

37. 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.

38. 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.

39. Výpovědi těchto svědkyň se týkají zejména body 53 až 67 napadeného rozhodnutí. Kromě dalších skutečností z nich vyplývá, že svědkyně popsaly společnosti zapojené do podvodného řetězce, organizátorství obchodních transakcí V. P. a B. M., 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. Současně uvedly, že u uvedených skutečností „se jednalo o „veřejné tajemství“ (bod 58 napadeného rozhodnutí), se kterým musel být seznámen i žalobce, přičemž svědkyně „neví o tom, že by se odvolatel (pozn. soudu žalobce) znal s panem P. a tyto svědkyně ani nebyly přítomny předávání vratek“; o předávání vratek podle svědkyně K. opakovaně hovořil pan M. a svědkyně O. byla s principy a pravidly, na základě kterých obchodní transakce probíhaly, obeznámena vzhledem ke svému dlouhodobému působení u společnosti Propag (bod 59 napadeného rozhodnutí).
40. Z bodu 68 napadeného rozhodnutí vyplývá, že ani B. M. ani V. P. nevypovídali.
41. Žalovaný výpovědi obou svědkyň 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 66 a 67 napadeného rozhodnutí).
42. 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.*
43. 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 „*svěddecká 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.*
44. 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 B. 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, popř. to bylo „veřejné tajemství“. 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; k výši ceny svědkyně uvedly pouze svou domněnku, že jde o desetinásobné účelové navýšení, když srovnávací ceny podle jejich vlastních slov nejsou k dispozici a cena byla - podle jejich výpovědi - sjednána mezi žalobcem a B. M., který však ve věci nevypovídal a tedy z jeho výpovědi žádné pozitivní skutečnosti zjistit nelze.

45. 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 žalovaným uváděný 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 svědkyně 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 nerefletoval, ač jde o okolnost, která může mít na věrohodnost svědkyň vliv.
46. 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.
47. 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.

b) Námítka nesprávně stanovené ceny

48. Za situace, kdy skutkový stav, na kterých spočívá závěr žalovaného o existenci spojených osob, nemá oporu ve spisech (není prokázán), je sice předčasné se zabývat způsobem, jakým došel žalovaný k závěru o výši ceny obvyklé (referenční ceny), krajský soud z hlediska procesní ekonomie přesto považuje za potřebné se již nyní vypořádat i s touto žalobní námitkou.
49. 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.“*
50. 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, 8 Afs 80/2007 – 105 ze dne 31. 3. 2009, 9 Afs 92/2013 – 27 z 22. 11. 2014).
51. 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 nebyl 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. Závěr žalovaného o výši referenční ceny je nepřezkoumatelný, neboť nemá oporu ve spisech.

Hmotněprávní podmínky neuznání uplatněného odpočtu u plnění přijatých od společnosti OR.

52. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatuje, že provedeným dokazováním nebyly jednoznačným způsobem vyvráceny pochybnosti správce daně a nebyl vytvořen přehledný, jednoznačný a důvěryhodný obraz o celém obchodním případě (bod 108. napadeného rozhodnutí), žalobce neunesl své důkazní břemeno a nedoložil důkazní prostředky, jimiž by prokázal, že jím deklarované výdaje se vztahují k reklamním službám přijatým právě od společnosti OR. Výdaje tak nelze uznat jako daňově účinné (bod 111. napadeného rozhodnutí).

53. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se správní soudy a zejména Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zabývaly. Judikaturu lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně 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 má tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky, než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015 č. j. 9 Afs 152/2013-49 nebo ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78).
54. Tyto zásady je třeba vykládat s přihlédnutím ke konkrétnímu typu daňové povinnosti. V posuzovaném případě je předmětem uplatněný výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *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*. Dle stabilní judikatury se o daňově účinný výdaj podle § 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 daňovém zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj.
55. Výdaj neuznal ani správce daně, ani žalovaný, a to z důvodu, že žalobce nesplnil svou důkazní povinnost, nevyvrátil pochybnosti správce daně a neprokázal, že by se obchodní případ udál deklarovaným způsobem, zejména neprokázala osobu dodavatele OR. Správce daně i žalovaný uvedli, že zde existují skutečnosti, které odůvodňují vznik pochyb ohledně toho, zda reklamní služby poskytla skutečně společnost OR. Ani ve výzvě, ani ve zprávě o daňové kontrole, ani v seznámení však nebyly uvedeny žádné jiné skutečnosti, které tyto pochyby odůvodňují, kromě nekontaktnosti společnosti OR, což má bránit ověření žalobcových tvrzení.
56. Žalobce uplatněný výdaj prokazoval fakturami přijatými od společnosti OR, které se vztahovaly k předloženým smlouvám o reklamních a propagačních službách, uzavřenými mezi žalobcem a OR, ve kterých byly popsány akce, na kterých se OR reklamu zavázal poskytnout, a rovněž sjednaná cena. Žalobce předložil ke každé akci fotodokumentaci; dále výdaj prokazoval výpovědí svědka L. Č., jednatele společnosti

PAPILIO, která předmětné reklamní plnění určené pro žalobce dodávala společnosti OR, který spolupráci s OR potvrdil, a dále výpovědí jednatele OR J. N., jehož výslech se správci daně nepodařilo uskutečnit. Žalobce navrhl dále výslech jiné „kompetentní osoby“.

57. Mezi účastníky není sporné, že žalobce svou primární důkazní povinnost splnil. V souladu s výše popsaným rozložením důkazní povinnosti bylo tak na žalovaném, aby prokázal skutečnosti, které předložené doklady, a tedy skutek, tak jak jej žalobce tvrdil, zpochybňují. Skutečnosti, které vzbuzují pochybnosti, musí být z logiky věci takového charakteru, že vedle nich žalobcova tvrzení neobstojí; správce daně je nemusí vyvracet (správce daně nemusí prokázat, že se žalobcem deklarované skutečnosti nestaly), ale zjištěné skutečnosti musí být způsobilé narušit v podstatných rysech žalobcem předložený skutkový děj, takže se jeví jako nepravděpodobný. Pochybnosti se přitom musí vztahovat k relevantním skutečnostem, kterými v posuzované věci jsou 1) skutečné vynaložení výdaj, 2) vynaložení výdaje v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) v daňovém zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj.
58. Žalovaný ani správce daně v posuzované věci neidentifikovali a tím méně prokázali jakoukoliv skutečnost, která by s deklarovanými tvrzeními byla v rozporu nebo je jakkoliv zpochybňovala.
59. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72 „*ke zpochybnění daňového dokladu přitom může dojít různými způsoby, např. tak, že neexistuje ten, kdo jej vystavil, popřípadě že vystavitel dokladu za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze usuzovat zejména z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud vystavitel daňového dokladu o něm neúčtoval, případně tuto skutečnost nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví (případně jiná povinná evidence) vůbec není k dispozici, pak jsou pochybnosti na straně správce daně více než odůvodněné. I za této situace však daňový subjekt může pochybnost správce daně vyvrátit tím, že existenci zdanitelného plnění prokáže jinými důkazními prostředky*“. Rozsudek se sice vztahuje k jiné daňové povinnosti, konkrétně odpočtu DPH, nicméně podle názoru soudu jsou zde uvedené závěry použitelné i v nyní projednávané věci.
60. V souzené věci společnost OR nebyla v době uskutečněných plnění nekontaktní, existovala, podávala daňová přiznání a se svým správcem daně spolupracovala; ani z výzvy, ani ze Seznámení ani ze zprávy o daňové kontrole, ba ani z napadeného rozhodnutí přitom nevyplývá, co se správci daně či žalovanému z její evidence podařilo či nepodařilo zjistit, a proč považují samotný fakt, že společnost je nyní nekontaktní (byla vymazána) za důvod pochybností o tom, kdo žalobci plnění, jehož uskutečnění není sporné, poskytl. Správce daně ani žalovaný neuvedli žádnou skutečnost, která by odpovídala shora uvedeným kritériím, vedle které žalobcem tvrzený skutkový děj nemůže obstát nebo ho alespoň podstatným způsobem zpochybňuje. Samotná nekontaktnost dodavatele žalobce tak v tomto případě, při absenci dalších zjištěných a prokázaných skutečností, nemůže vést k aktivaci důkazní povinnosti žalobce, protože není splněn její předpoklad – prokázané pochybnosti správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobce tedy svou primární důkazní povinnost splnil. Naopak žalovaný (ani správce daně) svou povinnost podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nesplnil, protože neuvedl a tedy ani neprokázal žádnou skutečnost, které by žalobcova tvrzení zpochybňovala.

61. I kdyby v posuzované věci samotná nekontaktnost OR postačovala k opětovné aktivaci důkazní povinnosti žalobce, není správný závěr žalovaného o neprokázání výdaje jako daňově účinného z důvodu neprokázání, že reklamní služby – jejichž faktické poskytnutí zpochybněno nebylo – poskytl právě dodavatel OR.
62. Předně je nutno zdůraznit, že konstantní judikatura se ustálila na závěru, že pro uznání nákladů jako daňově účinných je zásadně podstatné určit, kdo je skutečným dodavatelem. Takto se vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku z 30. 4. 2015 č. j. 8 Afs 144/2014-46, nebo v rozsudku ze dne 14. 7. 2011 č. j. 1Afs 37/2011-68, shodně uzavřel i Ústavní soud v nálezu z 18. 4. 2006 sp. zn. II. ÚS 664/04. Rozhodnutí jsou založena na stěžejní výchozí myšlence, že je na daňovém subjektu, který uplatňuje vynaložené výdaje jako daňově účinné, aby prokázal, že byly vynaloženy jednoznačným způsobem, tedy aby uvedl a byl schopen prokázat i okolnosti tohoto výdaje (§ 92 odst. 3 daňového řádu; např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60 a ze dne 31. 8. 2017 č. j. 1 Afs 171/2017-34). Závěry je však nutno vidět v širších souvislostech a vycházet z logiky příjmové daně (srov. citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 171/2017-34), podle které finanční úhrada uplatňovaná jedním daňovým subjektem (objednatelem) jako daňový účinný náklad je současně příjmem jiného daňového subjektu (dodavatele), a za účelem správného zjištění a stanovení daně je proto třeba zkoumat, kterému subjektu skutečně vznikl příjem, který u něj může tvořit základ daně z příjmu. Proto je třeba znát osobu faktického dodavatele, tedy osoby, která fakticky plnila a které bylo fakticky hrazeno.
63. V posuzované věci – v napadeném rozhodnutí – není k faktické úhradě za poskytnuté služby žalobcem společností OR a deklaraci těchto příjmů jako zdanitelných společností OR vůči svému správci daně uvedeno nic. Pouze ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že jediný jednatel této společnosti J.N. popsal vůči svému správci daně způsob poskytování reklamních služeb (zakázky přes známé, realizace prostřednictvím třetího subjektu, způsob úhrady přes bankovní účet, marže cca 1%), dále správce daně ně zjistil, že do prosince 2013 OR podávala daňová přiznání k dani z příjmů a vykazovala v nich obraty jak uskutečněných tak přijatých plnění v téměř shodné výši, od 23. 9. 2015 má status nespolehlivého plátce, k 2. 1. 2017 byla zrušena s registrace k DPH a k 24. 6. 2015 zrušena s likvidací; dne 9. 12. 2016 byla vymazána. Zda skutečně platby od žalobce proběhly na účet společnosti OR, což žalobce navrhoval prokázat výpisy z účtu, nebylo zjištěno ani zjišťováno nic.
64. Za této situace lze vycházet z toho, že mezi účastníky není sporné, že deklarovaný dodavatel žalobce, společnost OR, přijala od něj finanční úhradu za poskytnuté plnění, kterou žalobce uplatnil jako předmětný výdaj, a tuto finanční úhradu přiznal svému správci daně v daňovém přiznání k dani z příjmů. Posuzováno logikou příjmové daně, byl tak fiskální zájem státu naplněn, neboť to, co žalobce uplatnil jako daňově účinný náklad, uplatnil jeho dodavatel jako příjem tvořící základ daně z příjmu. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, proč je za této situace nutné v posuzované věci dále zkoumat, zda deklarovaný dodavatel OR byl faktickým dodavatelem reklamního plnění, a žalovaný žádný důvod pro další zkoumání osoby dodavatele neuvádí. Již z tohoto důvodu je závěr žalovaného o pochybnostech o realizaci předmětného plnění společností OR rovněž nepřezkoumatelný.

65. Pro úplnost krajský soud dodává, že pokud žalovaný zjistil faktické poskytnutí reklamních služeb a výši výdaje, který žalobce vynaložil, je postup žalovaného, který žalobcem uplatněné výdaje vyloučil pouze proto, že podle něj neprokázal skutečného dodavatele, aniž by zohlednil materiální stránku, tedy skutečné vynaložení výdajů žalobcem, odporující zásadě materiální pravdy, vyplývající z § 7 odst. 2 daňového řádu, i nutnosti stanovení daně ve výši co nejvíce odpovídající skutečnosti, nikoli ve výši za každou cenu maximální (že se tak stalo v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, není mezi účastníky sporné, ani to, že výdaje byly vynaloženy v posuzovaném období). Nebylo - li možno aplikovat § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak, že by žalobci byl uznán uplatněný výdaj v plné výši, měl žalovaný uznat výdaj v prokázané výši, a pokud by zde byly důvody tomu bránící, pak ve spojení s § 98 odst. 1 a 2 daňového řádu vážit možnost uznání výdajů podle pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 97/2018 – 35, bod 19 odůvodnění); žalovaný se však k tomu nijak nevyjádřil, pouze uvedl, že účetnictví žalobce nebylo zpochybněno a bylo možno stanovit daň dokazování, s ohledem na intenzitu pochyb však další postup z tohoto závěru nedovodil (bod 112. napadeného rozhodnutí).

66. Krajský soud uzavírá, že napadené rozhodnutí je ve vztahu k neuznání uplatněného výdaje vůči společnosti OR nepřezkoumatelné z důvodu absence uvedení a prokázání skutečností, které správci daně založily pochybnosti o uplatněném výdaji, z důvodu absence skutečností, odůvodňujících nutnost ověření obchodního případu u společnosti OR a prokázání přijetí plnění právě od společnosti OR, v absenci důvodů pro vyloučení uznání minimálního výdaje nutného na přijetí deklarovaného plnění popř. stanovení daně podle pomůcek.

Zbývající žalobní námitky.

67. Krajský soud předesílá, že zbývající žalobní námitky vypořádal pouze stručně, protože napadené rozhodnutí je rušeno ze stěžejních důvodů uvedených výše. Podrobněji krajský soud vypořádal pouze ty námitky, jejichž vyřešení je nepochybně relevantní i v dalším řízení.

68. Žalobce namítl, že lhůta, která mu byla poskytnuta k vyjádření se k rozsáhlému úřednímu záznamu o výsledku kontrolního zjištění, prodloužená k jeho žádosti, byla nepřiměřeně krátká.

69. Dle § 88 odst. 2 daňového řádu *správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Podle odstavce 3 téhož ustanovení pak na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.*

70. Institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3 daňového řádu) spolu vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení

daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření. Smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu je zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, tj. umožnit vydání zprávy o daňové kontrole.

71. Ačkoliv krajský soud připouští, že mezi výzvou k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění (doručeno žalobci 11. 9. 2017) a samotným projednáním zprávy o daňové kontrole (nařízený termín dne 23. 10. 2017) byla lhůta poměrně krátká, i případné pochybení správce daně v délce lhůty by bylo vadou, která by neměla vliv na zákonnost rozhodnutí, a to z několika důvodů. Nastalá koncentrace nebrání uplatnění skutkových námitek v následném odvolacím řízení, neboť daňové řízení je ovládáno apelačním principem (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 z 14. 4. 2009 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018 – 38). Žalobce i po ukončení daňové kontroly měl možnost se proti skutkovým zjištěním účinně hájit a prokázat svá vlastní tvrzení, což také učinil, když nejenže podal vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění (dne 25. 9. 2017), ale podal i rozsáhlé odvolání. Proto se nelze domnívat, že i případným pochybením správce daně při stanovení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění podle § 88 odst. 3 daňového řádu žalobce ztratil možnost účinné obrany proti skutkovým zjištěním, která byla zásadním podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů. Nutno dodat, že žalobcovým rozsáhlým odvoláním se žalovaný pečlivě zabýval, přičemž ani výtky směřující proti kontrolním zjištěním, ani jiné odvolací námitky neshledal důvodnými.
72. Žalobce dále namítal, že dodatečné platební výměry byly vydány před ukončením daňové kontroly, což žalobce považuje za neodstranitelnou vadu řízení. Krajský soud ověřil ve spise, že žalobci byla zpráva o daňové kontrole za rok 2012 doručena 24. 10. 2017 do datové schránky, dodatečné daňové výměry byly žalobci doručeny tentýž den, vydány byly den předcházející. Ačkoliv lze tedy žalobci přisvědčit, že k ukončení daňové kontroly vskutku došlo podle § 88 odst. 5 daňového řádu až dne 24. 10. 2017 a že dodatečné platební výměry vycházejí ze zprávy o daňové kontrole, která nebyla ke dni jejich vydání ukončena, jedná se opět o vadu, která nemá vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci. Předně je třeba přihlédnout k povaze institutu projednání zprávy o daňové kontrole, která je konečnou fází daňové kontroly a primárně slouží pouze k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, přičemž v této fázi již nelze navrhopat další důkazy a uvádět nové skutečnosti, nemůže také dojít ke změně výsledků kontrolního zjištění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 - 31, nebo ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 – 48). Žalobce byl se zprávou o daňové kontrole seznámen v tentýž den, kdy mu byly doručeny dodatečné platební výměry, což jeho procesní situaci nemohlo nijak ovlivnit, neboť ve fázi ukončení daňové kontroly již nemohl z důvodu koncentrace daňového řízení podle § 88 odst. 3 daňového řádu navrhopat další doplnění výsledků kontrolního zjištění. Uplatnění námitek v rámci odvolacího řízení však žalobci nic nebránilo a rovněž tak učinil. Ačkoli tedy postup správce daně nebyl v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu ve spojení s § 147 odst. 4

daňového řádu, neměla tato vada vliv na zákonnost rozhodnutí, a proto krajský soud i tuto námitku považuje za nedůvodnou.

73. Žalobce dále namítl neurčení úředních osob, zejména osob, provádějících stěžejní výsledky svědkyň K. a O.

74. Podle § 12 odst. 2 daňového řádu je úřední osobou *zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona*. Dle odst. 3 téhož ustanovení, *úřední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebními průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem*. Podle odst. 4 pak *o tom, kdo je v dané věci úřední osobou, se provede úřední záznam a správce daně o tom osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, příjmení, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena*.

75. Daňový řád sice ve svém dřívějším znění ukládal správci daně povinnost založit pověření úřední osoby formou úředního záznamu do spisu, avšak novelou č.458/2011 Sb. byl požadavek na vyhotovení úředního záznamu z tohoto ustanovení vypuštěn. Z důvodové zprávy k zákonu č. 458/2011 Sb. je patrné, že zákonodárce shledal požadavek na vyhotovení úředního záznamu o oprávněné úřední osobě nadbytečným a za podstatné považoval zachování možnosti osoby zúčastněné na správě daní se na konkrétní oprávněnou úřední osobu dotázat: „Účelem stávající procesní právní úpravy bylo zakotvit právo osoby zúčastněné na řízení na informaci o tom, která konkrétní úřední osoba se na daném úkonu podílela. Zachycování této informace prostřednictvím formalizovaného úředního záznamu se však ukázalo pro aplikační praxi jako nevhodné a zbytečně administrativně zatěžující. Smysl a účel měněného ustanovení se přijetím navrhované úpravy nezmění. Nadále zůstává zachováno právo osoby zúčastněné na správě daní na informaci o tom, kdo je v její věci příslušnou úřední osobou“ (sněmovní tisk č. 473/O, 6. volební období, www.psp.cz).

76. V posuzované věci žalobce věděl, kdo jako úřední osoba v řízení vystupuje a kdo provedl výslech svědkyň K. a O. Jeho právo dotázat se na tyto osoby a související právo vznést námitku podjatosti tak bylo zachováno a absence založení pověření těmito osobám v daňovém spise nevedla k nezákonnému rozhodnutí ve věci samé (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 371/2017 – 69 z 12. 7. 2018). Nadto, jak dovodila judikatura Nejvyššího správního soudu, ani absence prvotního pověření nemá vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, a to i za účinnosti dřívější právní úpravy, která předvíдалa vyhotovení úředního záznamu; jehož smysl byl (jak naznačuje i výše citovaná důvodová zpráva) pouze informativní a měl umožnit účastníkovi řízení dozvědět se, kdo se na rozhodování jeho věci podílí, zejména s ohledem na možnost uplatnit námitku podjatosti. Úřední záznam sám o sobě nezakládá pravomoc konkrétního úředníka provádět jednotlivé úkony, takové oprávnění plyne především z jeho pracovní pozice v rámci správního orgánu a z vnitřních předpisů (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, čj. 8 Afs 37/2015-59 nebo rozsudek ze dne 21. 3. 2012, čj. 1 As 25/2012-34). Ani tato žalobní námitka tak není důvodná.

77. Žalobce namítl nemožnost účastnit se výslechu svědkyň K. a O.

78. Ze spisu vyplývá, že žalobci bylo datum provedení výsledku těchto svědkyň oznámeno dne 8. 1. 2017, místo, kde budou svědkyně vyslechnuty, mu bylo sděleno teprve 16. 1. 2017 z důvodu režimu ochrany svědků.
79. Podle § 96 odst. 5 daňového řádu, o *provádění svědeckých výpovědí správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí – li nebezpečí z prodlení*.
80. Právo účasti daňového subjektu při provádění výsledku svědka a právo vyjádřit ke všem prováděným důkazům, představuje jednu ze záruk spravedlivého procesu. Daňový subjekt má právo účastnit se výsledku svědka ve svém daňovém řízení. Toto právo náleží daňovému subjektu v kterékoliv fázi daňového řízení či postupu správce daně. Právu být přítomen výsledku svědka odpovídá povinnost správce daně včas daňový subjekt vyrozumět o datu a místě chystaného výsledku svědka, konkretizovat osobu svědka a předmět jeho výsledku a poučit daňový subjekt o jeho právu účastnit se výsledku a klást v jeho průběhu svědkům otázky (kromě výjimečných situací). Sdělení konkrétních údajů je důležité pro zvážení daňového subjektu, zda, a případně kterých výsledků se zúčastní, a též pro dobrou a reálnou přípravu na výsledek (srov. komentář k ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu in Baxa J. a kol.: *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011, rov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018 – 48). Reálné zajištění tohoto práva je povinností správce daně a jeho naplnění spočívá mj. ve včasné vyrozumění o výsledku, a to včetně konkretizace údajů o věci a osobě, která má být vyslechnuta.
81. Splnění této povinnosti však vždy musí vycházet z konkrétní situace. Konečně, i judikatura připustila, že jsou situace, kdy nezajištění účasti daňového subjektu u výsledku svědka není vadou, která by mohla mít za vliv na zákonnost rozhodnutí, viz rozsudek č. j. 9 Afs 288/2014 – 38 z 22. 4. 2015, bod 25. Za stěžejní v nyní posuzované věci považuje krajský soud tu skutečnost, že správce daně s dostatečným předstihem vyrozuměl žalobce o tom, že svědkyně budou vyslýchány a který den se tak stane, vyrozuměl jej rovněž, že jde o situaci výjimečnou s ohledem na postavení svědkyň jako utajených svědků. Za této situace lze považovat jednodenní lhůtu mezi vyrozuměním a sdělením místa uskutečnění výsledku za lhůtu odpovídající ještě zákonnému požadavku na vyrozumění „včas“. Možnost být u výsledku přítomen tak byla žalobci dána a bylo jen na žalobci, jak si to zorganizuje.
82. Co se týká tvrzeného kolapsu dálnice, ze spisu nevyplývá, že by žalobce kolaps dopravy na dálnici žalovanému oznámil a požadoval posečkání s výsledkem, ačkoliv si byl vědom výjimečnosti okolností, za kterých výsledek probíhá, i jeho možný význam. Ani tato okolnost tak na závěru o splnění povinnosti správce daně podle § 96 odst. 5 daňového řádu nic nemění.
83. Nedůvodná je rovněž námitka, že žalovaný žalobce neseznámil s hodnocením provedených důkazů. Účelem § 115 odst. 2 daňového řádu je zabránit vydání překvapivého rozhodnutí, což žalovaný respektoval. K otázce povinnosti uvést v Seznámení i hodnocení provedených důkazů se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. října 2013, č. j. 5 Afs 68/2013 – 43 tak, že žalovaný není před vydáním rozhodnutí povinen seznámit

žalobce s hodnocením důkazů, ale pouze se skutkovými zjištěními, která z provedených důkazů vyplývají. K témuž závěru se Nejvyšší správní soud přihlásil i v rozsudku č. j. 7 Afs 248/2016 – 29 ze dne 8. 2. 2017, kde se navíc zabýval i ústavněprávní argumentací a přijatý závěr považoval za ústavně konformní, přičemž ústavní stížnost proti tomuto rozsudku byla Ústavním soudem odmítnuta pro zjevnou nepřijatelnost usnesením ze dne 30. 5. 2017 sp. zn. IV. ÚS 1086/17, a dále v rozsudku č. j. 6 Afs 9/2017 – 29 ze dne 1. 3. 2017. Uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu odpovídají na nyní vznesené argumenty žalobce zcela a krajský soud nemá žádný důvod se od nich odchýlit. Ani tato žalobní námitka tak není důvodná.

84. Žalobce namítl, že mu žalovaný neumožnil nahlédnout do vyhledávací části spisu; vznáší další námitky k správnosti vedení spisu. K tomu krajský soud pouze stručně uvádí, že žalobce nekonkretizuje, jaký vliv tvrzené nesprávné vedení spisu mělo na zákonnost rozhodnutí a jaké skutečnosti, ze kterých žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel, jsou uvedeny ve vyhledávací části spisu, která žalobci nebyla zpřístupněna. Bez těchto tvrzení krajský soud uzavírá, že obecně vznesené procesní námitky nelze vypořádat jinak, než že vytýkané vady neměly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a jsou proto nedůvodné.
85. Co se týká námitky neprovedení výsledku navržených svědků ve vztahu k přijatým plněním od společnosti OR, krajský soud dodává, že vzhledem k tomu, že žalovaný chybně vyhodnotil důkazní povinnost žalobce (viz zejména bod 60 odůvodnění tohoto rozsudku), je nadbytečné zabývat se důvody, pro které žalovaný výslech navržených svědků neprovedl. Obdobně nadbytečné je zabývat se otázkou, zda obžaloba může být důkazem; krajský soud pouze stručně uvádí, že obžaloba může být nepochybně důkazem o tom, že byla vznesena, proti komu a kdy; závěry v ní uvedené však prokazuje pouze omezeně s přihlédnutím k jinak zjištěným skutečnostem. V posuzované věci je napadené rozhodnutí vystavěno na jiných důkazech, než pouze obžaloba, proto její využití pro účely daňového řízení zásadně nelze vyloučit.
86. Ostatními námitkami se krajský soud blíže nezabýval pro nadbytečnost, s ohledem na výše uvedené.

Závěr a náhrada nákladů řízení.

87. Napadené rozhodnutí neobstojí, neboť ve vztahu ke společnosti Propag nemá závěr žalovaného o vytvoření účelového řetězce odůvodňující postup podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů oporu ve spise, rovněž nemá oporu ve spise závěr o výši referenční ceny. Ve vztahu k neuznání uplatněného výdaje vůči společnosti OR je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné z důvodu absence uvedení a prokázání skutečností, které správci daně založily pochybnosti o uplatněném výdaji, z důvodu absence skutečností, odůvodňujících nutnost ověření obchodního případu u společnosti OR a prokázání přijetí plnění právě od společnosti OR, a v absenci důvodů pro vyloučení uznání minimálního výdaje nutného na přijetí deklarovaného plnění, popř. stanovení daně podle pomůcek Krajský soud proto napadené rozhodnutí bez jednání zrušil podle § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s.

88. 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 tři úkony právní služby (příprava převzetí zastoupení, podání žaloby a stanovisko k vyjádření žalovaného) podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, třikrát 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 19. listopadu 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu