



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: **DOMINOTRANS OPAVA s. r. o.**
sídlem Hlavní 88/129, Kylešovice, 747 06 Opava
zastoupený daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o.,
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín,

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 1. 2020, č. j. 841/20/5200-11431-712433,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

Shodu s prvopisem potvrzuje

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 1. 2020, č. j. 841/20/5200-11431-712433 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, daňového poradce TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o., sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín.

Odůvodnění:

1. Žalobou došlou soudu dne 16. 3. 2020 brojil žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 1. 2020, č. j. 841/20/5200-11431-712433 (dále jen „napadené rozhodnutí“) kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry č. j. 5927/18/3216-50521-809789 a č. j. 6023/18/3216-50521-809789, oba vydané Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj dne 5. 1. 2018. Řečenými výměry byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2012 vyšší o částku 180 500 Kč a za zdaňovací období roku 2013 vyšší o 199 500 Kč, kdy v obou případech byl žalobce rovněž povinen hradit penále z doměřené daně, tedy 36 100 Kč resp. 39 900 Kč.

Žalobní námitky

2. První žalobní námitkou žalobce vyčítá správním orgánům, že tyto neprokázaly existenci důvodných pochybností, kterými by unesly své důkazní břemeno stran skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost důkazních prostředků uplatněných žalobcem. Smlouvy (které žalobce předložil jako důkaz – pozn. soudu) byly naprosto standardní, ústní sjednání velikosti a umístění reklamy potvrdil v rámci svědecké výpovědi pan R. P., pravost podpisů ověřili oba jednatele společnosti Insider Solution s. r. o. (dále jen „IS“). R. P. rovněž ve své výpovědi potvrdil samo dodání reklamy společností IS žalobci.
3. Naopak skutečnosti uváděné žalovaným, tedy to, jak si své vztahy uspořádali dodavatelé společnosti IS, nelze klást k tíži žalobce a tyto nelze brát jako důvodné pochybnosti o samotné realizaci reklamy, či o jejím dodání společností IS. Žalobce rovněž shledával pochybení žalovaného v tom, že tento prokazoval, zda měla spol. IS internetové stránky toliko informací z internetu o současném vlastníku domény www.is-sport.cz. Dále pak žalobce kritizoval postup žalovaného při hodnocení svědeckých výpovědí, kdy konkrétně uvedl, že žalovaný lpěl na detailech navzdory skutečnosti šestiletého odstupu mezi časem výpovědi a událostmi, o kterých měli svědci vypovídat.
4. Coby druhou žalobní námitku žalobce namítl nepoužitelnost některých důkazů žalovaným užitých a to konkrétně úředního záznamu o podaném vysvětlení paní Starkové [kdy tato nepoužitelnost vyplývá přímo z ustanovení § 79 odst. 3 z. č. 208/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“)] a protokolů o výpovědi svědků M. S., M. M. a M. B. Tyto výsledky totiž nebyly provedeny v žalobcově řízení, ale v řízení jiném a tak žalobce nemohl klást svědkům otázky.

5. Třetí žalobní námitka směřovala proti porušení legitimního očekávání žalobce, resp. zákonné záповědi rozhodovat nedůvodně odlišně ve věcech skutkově shodných nebo podobných. Správce daně totiž v roce 2011 za použití stejných důkazních prostředků náklady na reklamu od stejného dodavatele uznal u společníka žalobce, fyzické osoby pana P. H.
6. Poslední žalobní námitka pak mířila proti požadavku žalovaného na prokázání konkrétního dodavatele, neboť tento požadavek není podepřen ustanovením § 24 z. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „z. d. p.“) a je rovněž v rozporu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 – 46.

Vyjádření žalovaného

7. K námitce neunesení důkazního břemene žalovaný s odkazem na napadené rozhodnutí uvedl, že tyto byly jak stran osoby skutečného dodavatele fakturovaných reklamních služeb tak také ohledně rozsahu, ve kterém tyto služby byly skutečně poskytnuty. Prvotní pochybnosti přitom vyplynuly z informací od místně příslušného správce daně spol. IS, který u něj prováděl daňovou kontrolu a zjistil účelově vytvořený řetězec dodavatelů IS a neschopnost IS prokázat, že deklarované služby prováděla. Dále jsou pak žalobcem předložené smlouvy nekonkrétní, nejasné a potažmo i nevěrohodné, kdy v těchto chybí bližší specifikace parametrů předmětu plnění i způsob stanovení ceny za předmětná plnění. Výpověď svědka P. pak dle žalovaného nepředstavuje důkazní prostředek, kterým by mohlo být prokázáno, že žalobce přijal předmětná plnění od dodavatele IS v rozsahu a ceně uvedené na předložených daňových dokladech, jelikož tato je nekonkrétní a nevěrohodná.
8. Ke druhé žalobní námitce žalovaný uvedl, že ustanovení § 79 odst. 3 d. ř. dopadá pouze na vysvětlení podaná v daňovém řízení. V případě úředního záznamu paní S. se však jedná o vysvětlení podané v rámci trestního řízení, kdy dle § 93 odst. 2 d. ř. lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení. V nyní posuzovaném případě byl příslušný důkazní prostředek pořízen v trestním řízení v souladu se zákonem a nezávisle na daňovém řízení. Do sféry správce daně se daný důkazní prostředek dostal zákonným způsobem a žalobce byl s jeho obsahem prokazatelně seznámen. Podmínky vymezené zákonem a judikaturou Nejvyššího správního soudu tedy byly v nyní posuzovaném případě splněny a předmětný důkaz získaný z trestního řízení tak byl pro daňové řízení přípustný. Pokud se týká výpovědí panů S., M. a B., protokoly o výpovědích daných svědků žalovaný převzal z jiného daňového řízení. Dle § 93 odst. 2 d. ř. přitom lze jako důkazní prostředky použít i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Jak vyplývá z § 93 odst. 3 d. ř., správce daně má povinnost zopakovat výslech svědka pouze tehdy, pokud daňový subjekt vznesl návrh na jeho výslech.
9. Ke třetí žalobní námitce žalovaný uvedl, že se v případě daňového řízení na dani z příjmů fyzických osob u pana P. H. nejednalo o totožné obchodní případy, potažmo ani o skutkové okolnosti vycházející ze stejných skutečností jako v nyní posuzovaném případě. Obchodní případy byly realizovány v jiném zdaňovacím období, dodavatelem reklamy měl být zcela jiný subjekt a za odlišných skutkových okolností. Rozhodnutí ve věci pana

H. tak nemohlo založit legitimní očekávání žalobce ve vztahu k nyní posuzovaným výdajům.

10. K poslední žalobní námitce žalovaný uvedl, že Nejvyšší správní soud ve své ustálené judikatuře opakovaně zdůrazňuje, že z hlediska daní z příjmů sice není rozhodné, zda plnění daňovému subjektu poskytl právě dodavatel uvedený na daňovém dokladu, avšak v případě zpochybnění deklarovaného dodavatele je na daňovém subjektu, aby prokázal, kdo byl skutečným dodavatelem plnění (zde žalovaný odkázal příkladem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31).

Zjištění ze správního spisu

11. Žalobce uplatnil za zdaňovací období roku 2012 a 2013 mezi náklady na získání a udržení příjmů mj. i částky ve výši 950 000 Kč a 1 050 000 Kč za reklamu na závodních vozech při závodech rally. Jako dodavatele této reklamy označil společnost IS. K prokázání vynaložení těchto nákladů a rovněž skutečnosti, že řečená reklama mu byla poskytnuta právě IS, doložil žalobce faktury a některé smlouvy mezi ním a IS. Zbylé smlouvy, jakož i výslechy svědků a výpisy z účtů žalobce, IS a spol. RUFA s. r. o. byly doplněny v odvolacím řízení z iniciativy správních orgánů. Na základě výše vypočtených důkazů, zejména pak pro nekonkrétnost smluv, kterou nezhojily provedené svědecké výpovědi, žalovaný pojal pochybnosti o realizaci řečené reklamy ve sjednaném rozsahu a ceně právě společností IS (o samotné skutečnosti, že logo žalobce bylo fakticky nalepeno na daných závodních vozech, není mezi stranami sporu). Jelikož pak žalobce tyto pochybnosti v řízení nevyvrátil, odmítl žalovaný řečené náklady uznat.
12. Žalovaný založil své pochybnosti o přijetí předmětných plnění žalobcem od dodavatele IS na řadě závěrů, které soud pro přehlednost rozdělí do dvou skupin.
13. První skupinu tvoří závěry, které mají oporu ve spise. Do této patří nekonkrétnost smluv uzavřených mezi žalobcem a IS, ve kterýchžto není specifikována velikost, počet, barevné a grafické provedení a umístění reklamy (s přesností větší než toliko určením konkrétního závodního vozu). Dále do této skupiny patří skutečnost, že IS se stala v průběhu daňové kontroly u této společnosti pro správce daně nekontaktní a že z účtu této společnosti byly v hotovosti vybírány částky v řádech stovek tisíc (v roce 2012), respektive jednotek milionů (v roce 2013) korun. Rovněž do této skupiny lze zařadit nesrovnalosti mezi daty zaúčtování a daty skutečné platby dle výpisu z účtu a skutečnost, že smlouvy (mezi IS a žalobcem) ze dnů 1. 11. 2013 a 14. 11. 2013 byly podepsány za IS panem R. S., který se však jednatelem IS stal až ke dni 25. 11. 2013.
14. Druhou skupinu tvoří závěry, které – jak krajský soud ověřil – z daňového spisu nevyplývají či jsou s ním případně v přímém rozporu. Sem lze zařadit tvrzení obou správních orgánů, že slovenský RUFA Šport Team, který startoval s vozidly vezoucími reklamu žalobce na předmětných závodech, byl výlučným vlastníkem reklamních práv k ploše těchto automobilů. Proti tomuto tvrzení přitom stojí výpověď svědka L. K. (v řešeném období jednatele společnosti RUFA s. r. o.), který (mj.) uvedl, že: „V rokoch 2012 a 2013 si spoločnosť RUFA s.r.o. prenajímala rôzne druhy pretekárskych špeciálov od rôznych spoločností, s odstupom času si už nepamätám. (...) Polepy vyrábala aj realizoval pre spoločnosť RUFA s. r. o. D. G..“ A v kontextu této pak výpověď svědka D. G.: „policejnému orgánu

uvádím, že reklamu společnosti DOMINOTRANS OPAVA s. r. o. jsem na tato vozidla nelepil. Co se týká Peugeotu, tak tento měla společnost RUFA s. r. o. zřejmě půjčené z Maďarska, co se týká Fabie, tak design jsem lepil pravděpodobně já, ale reklamy jsem asi nelepil, vozidlo je tuším společnosti JM racing.“ a svědka M. S., v řešeném období jednatele společnosti Anderas Invest s. r. o. (dále jen „Anderas“): „Majitelem vozidla Škody Fabia byl pan H.. (...) Od společnosti JM Racing s. r. o., tj. pan H., byla sepsána smlouva, kterou předložím v dohodnutém termínu. Já jsem měl od pana H. pronajatou celou plochu sportovního vozidla na celé závodní období.“ Z právě citovaných výpovědí se podává, že minimálně v případě vozidla Škoda Fabia S2000 (kdy toto figuruje ve smlouvách ze dnů 21. 8. 2012, 10. 12. 2012, 20. 3. 2013 a 6. 5. 2013) nebyla společnost RUFA s. r.o. výlučným vlastníkem reklamních práv. Právě uvedené pak významně snižuje závažnost skutečnosti, že IS ani její dodavatelé neměli uzavřenu smlouvu se společností RUFA s. r. o. (kdy sama tato skutečnost je žalovaným vyvozována toliko z krajně nekonkrétní výpovědi jednatele společnosti RUFA s. r. o.). Reklamní smlouvy společnosti RUFA s. r. o. se pak nepodařilo zajistit.

15. Rovněž do druhé skupiny pak patří závěry stran provedených svědeckých výpovědí pánů R. P. (po část řešeného období jednatele IS), R. S. (po část řešeného období jednatele IS), M. S. a M. M., zplnomocněnce společnosti BEDMA CONSULTING s. r. o. (dále jen Bedma). U těchto došlo při jejich hodnocení žalovaným k tak významné interpretaci, že závěry z nich učiněné se ocitly s nimi v rozporu a tedy i v rozporu se správnými spisy. Jde zejména, ale nikoli pouze, o následující.
16. Stran výpovědi R. P. označuje tuto žalovaný za nevěrohodnou z důvodu, že tento uvedl možnost žalobce ověřit si plnění na internetových stránkách IS (konkrétně na adrese www.is-sport.cz). Žalovaný provedl stran skutečnosti, zda měla či neměla spol. IS v danou dobu tuto internetovou adresu důkaz otiskem obrazovky webu web.archive.org., ze kterého se však podává jen to, že řečená internetová stránka nebyla tímto webem v řešené době zaznamenána. Druhý důkazní prostředek v této otázce byl výpis z webu www.whois.com, který se však týká aktuálního stavu a stran řešeného období proto nemá vypovídající schopnosti. Žalovaný tedy pochybil, označil-li svědka za nevěrohodného pro rozpor jeho tvrzení se stavem, který nemá oporu v provedeném dokazování.
17. Druhý žalovaným uváděný důvod nevěrohodnosti svědka, rozpory jeho výpovědi s výpověďmi jiných svědků, pak vznikly až v důsledku výše zmíněné interpretace těchto výpovědí žalovaným, jak soud podrobně uvede dále.
18. Žalovaný uvádí v napadaném rozhodnutí, že: „z výpovědi M. S. (...) vyplynulo, že v letech 2012 a 2013 se společnost Anderas zabývala pronájmem reklamní plochy na automobilech, přičemž uvedl, že stejnou službu, tj. pronájem reklamní plochy poskytoval i společnosti Insider Solution. Uvedené tvrzení je v rozporu s tvrzením R. P., který uvedl, že společnost Anderas pro společnost Insider Solution v rámci realizace plnění pro odvolatele zajišťovala faktickou kompletní realizaci reklamy včetně návrhů a výroby polepů a jejich umístění na automobily, tedy nikoliv pronájem reklamní plochy.“ Svědek S. přitom vypověděl doslova: „já jsem pouze zprostředkoval reklamní plochu na sportovním autě, konkrétní polep vozidla reklamami sponzorů **pro mě** dělala společnost BEDMA CONSULTING s. r. o. (...) Já fakticky jsem jen zajistil to, že polep reklamy zajistí společnost Bedma.“ (zvýraznění zde i dále provedl krajský soud). Z uvedené výpovědi je zřejmé, že společnost Anderas řešila samotný polep

subdodavately, ale že tento byl předmětem jejích závazků vůči IS, neboť svědek uvedl, že tento polep byl realizován pro něj (myšleno zjevně pro spol. Anderas). Uvedené výpovědi tedy nejsou v rozporu.

19. Dále žalovaný uvádí: „*jestliže společnost Anderas měla subdodavately zajišťovat poskytnutí reklamy odvolateli, potom toto tvrzení nekoresponduje s vyjádřením R. P., který v rámci své výpovědi uvedl, že logo odvolatele obdržel v elektronické podobě od odvolatele a toto logo (polep) následně vyrobila společnost Anderas, přičemž R. P. náhled loga posílal ke schválení odvolateli. Z uvedeného plyne, že společnost Anderas by musela dostat podklady od společnosti Insider Solution, což M. S. nepotvrdil.*“ Svědek S. však ve své výpovědi doslova uvedl, že: „*pan P. mi dal návrh na reklamu pro sponzory. (...) Firma BEDMA dělá návrhy pro reklamu sponzorů na vozidle, já tyto návrhy musím s panem P. zkontrolovat, zda provést nějakou změnu či nikoliv, po odsouhlasení návrhu dávám tento návrh panu M. nebo B., že takto mají provést polep na autě.*“ Z uvedeného je naopak zřejmé, že oba svědci jsou ve shodě stran cest návrhů (podkladů, loga) od IS k Anderas a zpět během procesu realizace smlouvy. To včetně toho, že od společnosti Anderas se ke společnosti IS vracel náhled loga (dle svědka S. vypracovaný Bedmou), aby jej následně P. poslal k odsouhlasení žalobci a pak zpět společnosti Anderas (která jej následně opět posílá zpět spol. Bedma). Ani v tomto případě tedy soud v řečených výpovědích rozpor neshledal.
20. Žalovaný rovněž uvedl, že: „*ve vztahu k této spolupráci (přímému vztahu mezi společnostmi Bedma a IS – pozn. soudu) M. M. uvedl, že se jednalo o pronájem reklamní plochy na automobilech, přičemž společnost BEDMA zajišťovala reklamní plochu a polep automobilů, kdy reklamní plochu si pronajímala od společnosti BEON. Uvedené tvrzení M. M. se neshoduje s tvrzením R. P., který uvedl, že reklamní služby pro odvolatele zajistil u společnosti Anderas, nikoliv u společnosti BEDMA. Z vyjádření M. M. potom ani nelze nijak dovodit, že v případě tvrzené spolupráce v oblasti reklamy se mělo jednat rovněž o poskytnutí reklamních služeb pro odvolatele.*“ Soud je zde ve shodě s žalovaným toho názoru, že z vyjádření svědka M. opravdu nelze vyvodit, že by se řečená spolupráce přímo mezi společnostmi Bedma a IS měla týkat reklamních služeb pro žalobce. Soudu však ze stejného důvodu není jasné, proč má žalovaný za to, že citovaná výpověď je v rozporu s tvrzením svědka P., které se reklamních služeb pro žalobce týkalo. Jinými slovy proč by měla jedna podoba vztahu v jiných obchodních případech vylučovat druhou podobu vztahu v případě řešeném. Ani tato výpověď tedy není s výpovědí svědka P. v rozporu. Soud tedy uzavírá, že žalovaný neosvědčil výpověď svědka P. jako důkaz na základě neexistenčních rozporů jeho výpovědi s výpověďmi dalších svědků a rozporu jeho tvrzení s neprokázanou skutečností (neexistence webových stránek IS).
21. K druhé námitce soud z daňového spisu zjistil, že úřední záznam o podaném vysvětlení paní S. byl vskutku pořízen v rámci trestního řízení. Protokoly o výpovědích svědků, pánů S., M. a B., pak žalovaný převzal z jiného daňového řízení, konkrétně z daňového řízení spol. IS. Stran třetí námitky soud ze správního spisu zjistil, že v žádném z nyní řešených obchodních případů nefiguruje jako dodavatel žalobce společnost DANDY STEEL s. r. o., která měla být dodavatelem fyzické osoby pana P. H. v roce 2011, jak je soudu známo z jeho úřední činnosti (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 22 Af 150/2017 – 37).

Právní posouzení

Shodu s prvopisem potvrzuje

K první žalobní námitce

22. Podle ustanovení § 8 odst. 1 d. ř.: „Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“
23. Podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) d. ř.: „Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“
24. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124: „Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. 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 účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví [shora citované rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; nebo obdobně nálezy sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143), <http://nalus.usoud.cz/>]. 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 ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.“
25. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75 pak „I v této souvislosti je třeba dát stěžovateli za pravdu, že žalovaný nepostupoval při hodnocení důkazů vždy v souladu s § 2 odst. 3 d. ř., podle něhož při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daném řízení vyšlo najevo. Zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, 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. (...) Na druhou stranu žalovanému nelze vytýkat, že do svých úvah zahrnul i skutečnost, že stěžovatelem deklarovaný dodavatel společnost GP Plast production, s. r. o., je nekontaktní a nereaguje na výzvy správce daně. Tato skutečnost ovšem sama o sobě samozřejmě nevylučuje možnost prokázat, že k vynaložení deklarovaných daňových nákladů skutečně došlo. (...) V dané situaci však důkazní břemeno spočívalo na správci daně, potažmo žalovaném, jejichž povinností bylo, pokud tvrzení stěžovatele podepřená uvedenými listinnými důkazy zpochybňovali, aby své pochybnosti podepřeli důkazy. Finanční orgány sice tvrdily velmi závažné skutečnosti, jež by, pokud by je prokázaly, zásadním způsobem znevěrohodňovaly stěžovatelova tvrzení, opíraly se však z velké části o důkazy, které, jak již bylo vysvětleno, nebyly provedeny procesně korektním způsobem.“

26. Podle rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 8. 2013, č. j. 57 Af 43/2011 – 51: „*Správce daně tedy ve vztahu k jím vyjádřeným pochybnostem unesl důkazní břemeno, které přešlo zpět na žalobce, na kterém bylo, aby správci daně, resp. žalovanému, jednoznačně a transparentním způsobem prokázal vynaložení výdaje, tedy uvedl veškeré skutečnosti (a tyto doložil relevantními důkazy), které by v souladu s ostatními údaji vytvářely důvěryhodný obraz o celé uskutečněné transakci.*“
27. Důkazní povinnost stran konkrétního svého dodavatele stíhá žalobce (srov. níže citované rozhodnutí NSS ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31), který ji v řešeném případě plnil předložením svrchu vzpomenutých smluv. Jelikož o těchto žalovaný pojal pochyby, jal se důvodnost těchto pochyb, ve shodě s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. prokazovat. Za tímto účelem provedl důkazy protokoly o výpovědích svědků, otiskem obrazovky webu web.archive.org a výpisem z webu www.whois.com. Stran řečených protokolů o výpovědích svědků žalobce v žalobě namítal pochybení při jejich hodnocení, konkrétně lpění na detailech a nezohlednění časového odstupu. Stran ostatních zmíněných důkazních prostředků žalobce uvedl, že jimi žalovaný prokazoval toliko současný stav, nikoli to, komu doména patřila v minulosti.
28. Zdejší soud se plně ztotožňuje s citovanými závěry Nejvyššího správního soudu a dospěl tak k závěru, že žalovaný nedostal své povinnosti hodnotit provedené důkazy racionálně, logicky a v jejich vzájemné souvislosti. Tento závěr soud opírá o výše uvedené rozpory mezi autentickými výpověďmi svědků a jejich reprodukcí, resp. hodnocením, v napadeném rozhodnutí. Autentické znění těchto výpovědí, potvrzujících v detailech jedna druhou, je pak dle názoru soudu s to vyvrátit pochybnosti, které žalovaný na základě jiných důkazů (viz bod 12 tohoto rozsudku) pojal a tedy po jejich provedení je závěr žalovaného o existenci důvodných pochybností v rozporu s obsahem správního spisu. Pochybení při hodnocení se žalovaný dopustil zejména stran výpovědi svědka R. P., který ve své výpovědi potvrdil, že společnost IS byla dodavatelem žalobce. Tohoto svědka žalovaný označil za nevěrohodného pro rozpor jeho výpovědi s neprokázaným skutkovým stavem (viz výše řešenou problematiku existence internetové stránky IS) a výpověďmi dalších svědků, které však, ve svém autentickém znění, v rozporu s výpovědí řečeného svědka vůbec nebyly. Vyčítá-li tedy žalobce napadenému rozhodnutí, že žalovaný neprokázal existenci důvodných pochybností ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. jelikož pochybil při hodnocení důkazů, jedná se o námitku důvodnou.
29. Za tohoto stavu pak nelze, jak to dělá žalovaný v napadeném rozhodnutí, uzavřít, že žalobce neprokázal realizaci smlouvy v uvedeném rozsahu a ceně společností IS, tedy, že nesplnil svou důkazní povinnost. Žalobce tuto skutečnost primárně prokazoval smlouvami a fakturami, kdy stran těchto žalovaný neprokázal své pochyby. Naopak v průběhu řízení žalovaný vlastní činností doplnil důkazní prostředky (protokoly o výpovědích svědků), které řešenými smlouvami popsany průběh obchodních případů potvrzují. Napadené rozhodnutí je z toho důvodu zatíženo vadou podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) z. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí (tedy, že žalobce neprokázal, že dodavatelem předmětných plnění žalobci byla spol. IS) je v rozporu se spisy. Pro tuto vadu pak soud napadené rozhodnutí bez jednání zrušil, jak je uvedeno ve výroku I. tohoto rozsudku.

Ke druhé žalobní námitce

30. Podle ustanovení § 79 odst. 1 a 3 d. ř.: „*Správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřuje nezbytná vysvětlení k proověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto skutečnosti nelze provéřit jiným úředním postupem. Podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek.*“
31. Podle ustanovení § 93 odst. 1, 2 a 3 d. ř.: „*Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.*“
32. Soud předně konstatuje, že žalobcem zmíněný třetí odstavec ustanovení § 79 d. ř. nelze vykládat odděleně od zbytku řečeného ustanovení, které řeší vysvětlení podaná v daňovém řízení. Nejde zde o záповěď použití obecně všech vysvětlení coby důkazního prostředku, ale toliko těch, která jsou podaná správci daně. Úřední záznam o podání vysvětlení paní Starkové byl však pořízen v trestním řízení. Opak konečně netvrdí ani žalobce, který rovněž nijak nezpochybňuje zákonnost jak jeho pořízení, tak způsobu, jakým se tento dostal ke správci daně. V souladu s ustanovením § 93 d. ř. tedy jde o listinu předanou správci daně jiným orgánem veřejné moci, která důkazním prostředkem obecně být může.
33. Rovněž protokoly o výpovědích svědků, pánů M. S., M.M. a M. B. lze dle ustanovení § 93 d. ř. využít, neboť jde o „*podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.*“ Zde je nutné uvést, že chtěl-li žalobce klást svědkům otázky, mohl vznést návrh na výslech řečených svědků. V takovém případě by pak žalovaný měl povinnost výslech svědka zopakovat. Žalobce však netvrdí, že by takový návrh byl vznesl. Za těchto okolností soud uzavírá, že námitka nepoužitelnosti řečených důkazních prostředků je nedůvodná.

Ke třetí žalobní námitce

34. Podle ustanovení § 8 odst. 2 d. ř.: „*Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*“
35. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018 – 24: „*Skutkové závěry z jiného daňového řízení tak u daňového subjektu v zásadě nemohou vyvolat žádné legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností, neboť z důvodu specifčnosti rozložení důkazního břemene nelze ani u případů s obdobným skutkovým stavem předvídat jejich výsledek. Ten totiž bude záviset zejména na tom, jaké úsilí daňový subjekt vyvinul k unesení svého důkazního břemene.*“
36. Hypotézou právní normy obsažené v ustanovení § 8 odst. 2 d. ř. je existence skutkově shodných nebo podobných případů, kdy žalobce jako takový označil pořízení reklamy

panem P. H. v roce 2011. K tomuto soud uvádí, že ačkoli žalobce tvrdí, že se v řečeném případě jednalo o stejného dodavatele, soudu je z úřední činnosti známo, že dodavatelem pana P. H. v roce 2011 byla společnost DANDY STEEL s. r. o. a nikoli společnost IS. Žalobcem označený případ se tedy týkal dvou odlišných osob v odlišném období (žalobcem doložené smlouvy jsou datovány v letech 2012 a 2013), kdy jedinou podobností byl předmět plnění. Za tohoto stavu soud nemá hypotézu řečeného ustanovení za naplněnou a námitka jeho porušení je tudíž nedůvodná. Jinými slovy, jelikož se zde nejedná o shodné nebo podobné případy, nelze žalovanému vyčítat rozdíly v jejich hodnocení.

Ke čtvrté žalobní námitce

37. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 – 46: „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 (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 – 142).“
38. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31: „I v případě daně z příjmů právnických osob je totiž osoba dodavatele plnění relevantní. Daňové orgány v případě neunesení důkazního břemene ve vztahu k této skutečnosti mohou (za splnění dalších zákonných podmínek) dospět k závěru, že náklad, u něhož jednoznačně nebyly identifikovány subjekty podílející se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňově účinný.“
39. K právě citovaným závěrům Nejvyššího správního soudu, se kterými se zdejší soud plně ztotožňuje, je vhodné dodat, že i žalobcem zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 – 46, výslovně hovoří o jednoznačné identifikaci subjektů podílejících se na poskytnutí plnění žalobci, tedy jinými slovy o prokázání konkrétního dodavatele. Tvrdí-li tedy žalobce, že požadavek na prokázání konkrétního dodavatele ze strany správního orgánu je v rozporu s řečeným rozsudkem, mýlí se. Rovněž tato žalobní námitka je tedy nedůvodnou.

Náklady řízení

- | | |
|--|---------------------------|
| a) zaplacený soudní poplatek | 3 000 Kč |
| b) náklady právního zastoupení advokátem | |
| □) odměna advokáta za zastupování v řízení | |
| ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto | § 7 bod 5., |
| úkonech právní služby: | § 9 odst. 4 písm. d), |
| 1) příprava a převzetí věci | § 11 odst. 1 písm. a), d) |
| 2) sepis žaloby | vyhl. č. 177/1996 Sb. |
| | 6 200 Kč |

□) paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. □)	§ 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb.	600 Kč
□) DPH z částek dle □) a □)	§ 23a z. č. 85/1996 Sb.	1 428 Kč
<i>Celkem</i>		<i>11 228 Kč</i>

40. Vzhledem k tomu, že v řízení byl 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:

Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práv. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) 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 možností žalovaného. Repliku žalobce soudu došlou dne 7. 6. 2020 nemá zdejší soud za účelně vynaložený náklad. V této je totiž toliko stručně zopakována argumentace obsažená již v žalobě a nepřináší tak pro věc nic nového. Výjimkou v tomto ohledu je pasáž citující rozsudek Nejvyššího správního soudu, který však je soudu přednášet neúčelné, neboť ten judikaturu svého nadřízeného soudu zná.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení 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 15. dubna 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu