



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:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou došlou soudu dne 16. 3. 2020 žalobce požadoval zrušení 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. Těmito 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. Důvodem doměření daně bylo neprokázání, že by se žalobcem udaná společnost Insider Solution s. r. o. (dále jen „Insider Solution“) jakkoliv podílela na tvrzených dodávkách reklamních služeb, tedy neprokázání vynaložení uplatněného výdaje v deklarovaném rozsahu za deklarovanou cenu.
2. Krajský soud ve věci rozhodl dne 15. 4. 2021 rozsudkem č. j. 25 Af 36/2020-43 tak, že žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil. Nejvyšší správní soud dne 21. 7. 2023 rozsudkem č. j. 5 Afs 140/2021- 36 tento rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soud k dalšímu řízení.

Žalobní námítky

3. První žalobní námítkou 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 jednatelé společnosti Insider Solution. R. P. rovněž ve své výpovědi potvrdil samo dodání reklamy společností Insider Solution žalobci.
4. Naopak skutečnosti uváděné žalovaným, tedy to, jak si své vztahy uspořádali dodavatelé společnosti Insider Solution, nelze klást k tíži žalobce a tyto nelze brát jako důvodné pochybnosti o samotné realizaci reklamy, či o jejím dodání společností Insider Solution. Žalobce nesouhlasil s postupem žalovaného v tom, že tento prokazoval, zda měla Insider Solution internetové stránky pouze 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.
5. Coby druhou žalobní námítku žalobce namítl nepoužitelnost některých důkazů žalovaným užitých, a to konkrétně úředního záznamu o podaném vysvětlení paní S. [kdy tato nepoužitelnost vyplývá přímo z ustanovení § 79 odst. 3 z. č. 208/2009 Sb., daňového řádu (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.
6. Třetí žalobní námítka 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.

7. 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, (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

8. 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 Insider Solution, který u něj prováděl daňovou kontrolu a zjistil účelově vytvořený řetězec dodavatelů Insider Solution a neschopnost Insider Solution 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 Insider Solution v rozsahu a ceně uvedené na předložených daňových dokladech, jelikož tato je nekonkrétní a nevěrohodná.
9. 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.
10. 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.
11. 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).

K jednotlivým žalobním námitkám:

První žalobní námitka:

12. Krajský soud v předchozím rozsudku přisvědčil první žalobní námitce. Uzavřel, že závěr žalovaného o existenci důvodných pochybností je v rozporu s obsahem správního spisu. Pochybení při hodnocení krajský soud shledal u výpovědi svědka R. P. a posouzení existence internetové stránky. Přisvědčil proto námitce žalobce, že žalovaný neprokázal existenci důvodných pochybností ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) d. ř., jelikož pochybil při hodnocení důkazů. V návaznosti na to shledal krajský soud nedůvodný stěžejní závěr žalovaného o nesplnění povinnosti žalobce prokázat realizaci smlouvy v uvedeném rozsahu a ceně společností Insider Solution.
13. Nejvyšší správní soud se s krajským soudem neshodl. Uzavřel naopak, že svědek P. byl správně považován za nevěrohodného pro rozpor jeho výpovědi s ostatními svědeckými výpověďmi, navzdory správnosti závěru krajského soudu o nedostatečnosti posouzení existence internetových stránek společnosti Insider Solution. Pochybnosti daňových orgánů považoval Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným za prokázány. Nejvyšší správní soud nesouhlasil ani s úvahou krajského soudu o vzájemné spolupráci a postupném poskytování služeb mezi společnostmi BEON – BEDMA – Andreas – Insider Solution. Uzavřel tedy, že žalobce neprokázal, že by mu společnost Insider Solution poskytla reklamní služby v deklarovaném rozsahu a ceně (bod 35 citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu). Nesouhlasil ani s tím, že by daňové orgány požadovaly po žalobci vysvětlení a prokázání skutečností, které neměl ve své moci ovlivnit. Naopak bylo plně v moci žalobce upravit si vztahy se svými dodavateli dostatečně specifickými smlouvami, archivovat si komunikaci s dodavatelem ohledně výběru umístění reklamy či vyjednávání o ceně, zaúčtovat platby přesně ke dni jejich provedení, vysvětlit úhradu faktury na jiný účet a vrácení platby, a kontrolovat plnění od svého dodavatele. Na možnost získat a předložit důkazní prostředky žalobce podle Nejvyššího správního soudu naprosto rezignoval (bod 36 citovaného rozsudku NSS).
14. Krajský soud, vázán těmito závěry (§ 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“), neshledal důvodnou námitku žalobce ohledně nesplnění důkazní povinnosti daňovými orgány vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. k pochybnostem ohledně věrohodnost, průkaznost a správnost důkazních prostředků uplatněných žalobcem, ani námitku splnění své důkazní povinnosti k prokázání přijetí reklamního plnění od Insider Solution v deklarovaném rozsahu a ceně. Stejně tak neshledal důvodnou námitku, že mu jsou kladeny k tíži skutečnosti, které neměl ve své moci ovlivnit.

Ke druhé žalobní námitce

15. Druhá žalobní námitka nepoužitelnost některých důkazů žalovaným užitých nebyla předmětem přezkumu Nejvyšším správním soudem. Vzhledem k tomu, že nenastala žádná skutečnost, která by odůvodňovala změnu již vysloveného posouzení v předchozím rozsudku, krajský soud je svým závěrem vázán (viz např. náleží Ústavního soudu České republiky sp. zn. III. ÚS 3285/22 ze dne 27.6.2023), a proto je nyní jen opakuje. Totéž platí i o námitkách tři a čtyři.

16. Podle ustanovení § 79 odst. 1 a 3 d. ř.: „*Správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřuje nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem. Podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek.*“
17. 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.*“
18. 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. Insider Solution.
19. 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 záповeď použití obecně všech vysvětlení coby důkazního prostředku, ale toliko těch, která jsou podaná správci daně. Úřední záznam o podání vysvětlení paní S. 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.
20. 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 těchto 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 uvedených důkazních prostředků je nedůvodná.

Ke třetí žalobní námitce

21. Podle ustanovení § 8 odst. 2 d. ř.: „*Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*“
22. 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.“

23. 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).
24. 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 Insider Solution. 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

25. 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).“*
26. 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.“*
27. 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.

Závěr a nábrada nákladů řízení:

28. Vzhledem k nedůvodnosti všech žalobních námitek krajský soud žalobu v souladu s ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).

29. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 12. října 2023

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu