

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Langáška, soudkyně zpravodajky Sylvy Šiškeové a soudce Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **LITOZ, s. r. o.,** sídlem Ottova 312, Rakovník, zastoupené JUDr. Martinem Tocikem, advokátem, sídlem Moskevská 1461/66, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2017, č. j. 41374/17/5200-11431-706012 a č. j. 41379/17/5200-11431-706012, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2020, č. j. 48 Af 31/2017 - 97,

takto:

I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **8 228 Kč** k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Martina Tocika, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 až 2014. Dodatečnými platebními výměry za zdaňovací období let 2012 a 2013 správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob, zrušil daňovou ztrátu a uložil

povinnost uhradit penále. Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 9. 2017, č. j. 41374/17/5200-11431-706012, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry.

[2] Dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období roku 2014 správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob, zrušil daňovou ztrátu a uložil povinnost uhradit penále. Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 9. 2017, č. j. 41379/17/5200-11431-706012, dodatečný platební výměr částečně změnil tak, že mírně snížil penále.

[3] V průběhu daňové kontroly správce daně prověřoval obchodní transakce spočívající v pořízení a dodání polypropylenu a polyethylenu, které žalobkyně nakupovala od externích dodavatelů. Následně materiál ve stejném množství a ceně prodávala odběratelům JUDr. M. P., společnosti bm-auto czech s. r. o. (dále jen „společnost bm-auto“) a Z. T.. Vzniklé pohledávky za svými odběrateli žalobkyně postupovala faktoringovým společnostem. Odběratelé poté materiál prodávali společnosti Zdeněk Linhart, spol. s r. o. (dále jen „společnost Linhart“), od níž jej žalobkyně opět nakupovala ve stejném množství a za cenu zvýšenou o marži. Materiál byl v době mezi dodáním od externích dodavatelů až po vyskladnění za účelem použití k další výrobě, kterou prováděla žalobkyně, uskladněn v části objektu ve vlastnictví Zdeňka Linharta staršího (jednatele žalobkyně).

[4] Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění obchodních transakcí. Mezi jednotlivými články řetězce bylo předem dohodnuto, že se zboží vrátí žalobkyni, přičemž účelem transakcí bylo řešení finanční situace žalobkyně. K pořízení a dodání materiálu mezi zúčastněnými subjekty docházelo v rozmezí jednoho až dvou dní. Formálně bezvadné daňové doklady, které žalobkyně předložila, nemohly prokázat faktickou realizaci předmětu plnění. Správce daně obchody vyhodnotil jako ekonomicky neopodstatněné.

[5] Proti rozhodnutím žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Praze, který napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle krajského soudu se žalovanému nepodařilo zpochybnit realizaci transakcí (s výjimkou těch, v nichž měl být zapojen JUDr. P., který ovšem zcela popřel obchodní spolupráci se žalobkyní mj. v období let 2012 až 2014). Obchody mohly být uskutečněny i bez předání zboží. Daňové orgány navíc potvrdily, že subjekty transakce za dodání zboží platily. Poukazují-li daňové orgány k podpoře svých závěrů o neuskutečněném plnění (resp. o jeho pouze fakturační či fiktivní povaze) na ekonomickou neopodstatněnost obchodů, krajský soud připomenul, že plnění v rámci řetězové obchodní transakce nelze uměle izolovat. Otázku ekonomické opodstatněnosti je naopak třeba posuzovat v kontextu celého obchodu. Obchody nelze považovat za ekonomicky neopodstatněné jen proto, že žalobkyně následně materiál odkoupila za cenu zvýšenou o marži svých odběratelů. Cíl transakce spočíval v zajištění provozního financování výrobních aktivit žalobkyně. Z pohledu žalobkyně byly transakce ekonomicky opodstatněné a měly jí umožnit dosažení vyšších zdanitelných příjmů zapojením takto získaných likvidních prostředků do financování výroby.

[6] Jinak tomu bylo v případě transakcí, do nichž měl být zapojen JUDr. P., který spolupráci se žalobkyní v rozhodném období popřel. Výpovědí JUDr. P. správce daně prokázal důvodné pochybnosti o realizaci plnění, které bezprostředně navazovalo

na obchody s ním. Žalobkyně pak měla doložit, že se obchody uskutečnily tak, jak tvrdila. Krajský soud přesto konstatoval, že v kontextu zjištění plynoucích z řetězu dalších listinných dokladů a svědeckých výpovědí se výpověď JUDr. P. jevila jako nevěrohodná. Chtěl-li z ní správce daně přesto vyjít, měl svědka konfrontovat s listinnými důkazy. Správce daně současně nemohl pro nadbytečnost odmítnout výslech svědkyně J. S. (zaměstnankyně žalobkyně) s odůvodněním, že nebyla přítomna předání zboží nebo finančních prostředků, neboť na žádném dokladu není uvedeno její jméno ani podpis. Absence jména či podpisu na listinných dokladech osoby pověřené jednat za společnost nevylučuje, že svědkyně mohla svými smysly vnímat skutečnosti, které se při chodu společnosti odehrávaly.

[7] Podle krajského soudu se tvrzené transakce reálně uskutečnily, a proto nelze mít pochyb ani o tom, že existovaly s nimi související pohledávky postupované faktoringovým společnostem. Snížení aktiv žalobkyně v důsledku postoupení pohledávek proto měl správce daně promítnout též do výdajů žalobkyně, které byly přímou podmínkou získání příjmů v podobě úhrad od faktoringových společností. Daňové orgány v průběhu řízení nezpochybnily výši příjmů žalobkyně z plateb přijatých od faktoringových společností. Plně proto vycházely z daňových tvrzení žalobkyně a podrobily zdanění příjmy, které žalobkyně tvrdila. Zpochybnily pouze výdaje, přičemž bylo úkolem žalobkyně, aby tvrzení o jejich vynaložení podložila dostatečnými důkazy. Pokud tak ve vztahu k JUDr. P. neučinila (zde ovšem žalovaný podle mínění krajského soudu část navržených důkazů nezákonně odmítl provést), mělo to dopad jen na neoprávněně deklarované výdaje, které nebylo možné pro jejich neprokazatelnost uznat.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost.

[9] Podle stěžovatele byly v daňovém řízení zjištěny skutečnosti, které v souhrnu zakládají důvodné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Jednatel žalobkyně (Z. Linhart mladší) a jednatel společnosti Linhart (Z. Linhart starší) jsou osobami blízkými (dne 7. 7. 2020 nahradil na pozici jednatele žalobkyně Z. Linhart starší Z. Linharta mladšího, pozn. NSS). Prověřované transakce a jejich fakturace probíhaly během jednoho či dvou dní, přičemž zboží bylo po celou dobu uskladněno v objektu vlastněném Z. Linhartem starším. Zboží bylo pouze formálně („dokladově“) převáděno mezi jednotlivými obchodními partnery. Již při jeho prodeji bylo dohodnuto, že bude opětovně prodáno žalobkyni. Žalobkyně sice předložila smlouvy o nájmu nebytových prostor, o jejich existenci se však svědci nezmínili, ani je daňovým orgánům nedoložili. Svědek T. sdělil, že sklad nepotřeboval.

[10] JUDr. P. popřel spolupráci se žalobkyní v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Podle svého tvrzení nevystavoval faktury za materiál, nákup materiálu nezahrnul do svého účetnictví, neuskutečňoval platby a podpisy na dokladech nepatří jemu. Uvedl, že fyzicky se nákup a prodej materiálu neuskutečnil, dělo se tak pouze dokladově. Také jednatel společnosti bm-auto pan B. při svědecké výpovědi potvrdil, že nákup a prodej se fyzicky neuskutečnil, šlo pouze o přefakturaci. Společnost bm-auto byla prostředníkem mezi žalobkyní a společností Linhart, za což jí náležela odměna ve výši 2 % z objemu

přeprodeje materiálu; zajišťovala žalobkyni také přepravu materiálu od externích dodavatelů. Svědek T. jako jediný odběratel potvrdil, že obchody se uskutečnily; nákup a prodej zboží přitom probíhal během jednoho dne v jednom skladu.

[11] Pan Linhart starší při ústním jednání týkajícím se ručení žalobkyně za nedoplatky společnosti Linhart na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) uvedl, že celý systém byl provozován za účelem čerpání krátkodobých úvěrů od faktoringových společností, které nakupovaly pohledávky žalobkyně a vyplácely jí finanční prostředky snížené o svou marži. Podle vyjádření pana Linharta staršího v popsaném trojúhelníku neobíhalo zboží a byl vytvořen pouze za účelem vylepšení cash flow žalobkyně, neboť dlouhé splatnosti faktur žalobkyni znemožňovaly výrobní činnost. Pan Linhart starší tak podle stěžovatele potvrdil fiktivnost nákupu a prodeje polypropylenu a polyethylenu.

[12] Stěžovatel zdůraznil, že dotčené transakce postrádají racionální ekonomické opodstatnění. Byla-li prokázána fiktivnost obchodů, tedy předstírala-li žalobkyně ekonomickou činnost, je podle stěžovatele bez významu, zda ji k tomu vedla snaha o jiný ekonomický prospěch. Fiktivnost obchodů má za následek daňovou neúčinnost souvisejících nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Stěžovatel je přesvědčen, že správce daně důkazní břemeno unesl. Žalobkyně pak měla prokázat, že se obchodní transakce uskutečnily a že platby přijaté od faktoringových společností zahrnula do výnosů a řádně je zdanila. Reálné uskutečnění obchodů však žalobkyně neprokázala. Fiktivnost transakcí přímo či nepřímo potvrdili odběratelé žalobkyně, stejně jako jednatel jejich odběratele a současně dodavatele, společnosti Linhart. Fiktivnost obchodů dokládá i to, že polypropylen a polyethylen byl po celou dobu obchodování skladován v části objektu, jehož vlastníkem byl jednatel společnosti Linhart. O fiktivnosti transakcí svědčí také personální propojenost žalobkyně a společnosti Linhart.

[13] Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že dodavatelsko-odběratelské vztahy probíhaly tak, jak tvrdila, ani že se tyto obchody opravdu uskutečnily. Náklady na nákup materiálu od společnosti Linhart proto nesplňovaly podmínku § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a daňové orgány nepochybily, pokud o tyto náklady snížily žalobkyni základ daně z příjmů právnických osob. Základy daně byly v předmětných zdaňovacích obdobích dále sníženy o výnosy z prodeje materiálu odběratelům žalobkyně (JUDr. P., společnosti bm-auto a Z. T.) ve smyslu § 23 odst. 3 písm. c) bodu 1 zákona o daních z příjmů. Současně byly v souvislosti s finančními prostředky, které faktoringové společnosti vyplatily žalobkyni, zvýšeny základy daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012, 2013 a 2014 o tyto příjmy podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 1 zákona o daních z příjmů.

[14] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěry krajského soudu. Od počátku daňového řízení vysvětlovala, že systém transakcí byl provozován za účelem čerpání krátkodobých úvěrů od faktoringových společností, které zlepšily její cash flow. Žalobkyně prokázala, že nešlo o fiktivní obchody, a to ani v případě transakcí s JUDr. P.. Ve vztahu k neprovedení důkazů výpověďmi JUDr. P. a paní S. žalobkyně odkázala na odlišný postup správce daně ve skutkově totožném řízení vedeném se společností Linhart. Svědci vyslechnutí v odkazovaném řízení potvrdili, že transakce nebyly fiktivní. Potřebu opakovaného výslechu JUDr. P. proto žalobkyně považuje za opodstatněnou.

[15] Žalobkyně následně doplnila své vyjádření. Uvedla, že stěžovatel souběžně vedl řízení ohledně posuzování jejích nároků na odpočty DPH za totožné obchody a stejná

zdaňovací období. Z přiložených rozhodnutí stěžovatele plyne, že obchody se v rámci všech tří řetězců uskutečnily, tj. nebyly fiktivní. Stěžovatel navíc v řízení týkajícím se DPH provedl výslechy JUDr. P. a paní S. a na jejich základě změnil své předchozí posouzení. Provedení těchto výslechů proto nebylo nadbytečné.

[16] Stěžovatel v replice zdůraznil, že závěry učiněné ve vztahu k nároku na odpočet DPH nemají podstatný vliv na daň z příjmů právnických osob. Transakce, která byla důvodem doměření daně z příjmů právnických osob, neměla vůči oprávněnosti nároku na odpočet DPH žádný význam. Ve vztahu k dani z příjmů byly identifikovány dvě transakce, které je třeba posuzovat odděleně. První z nich spočívá v nákupu a prodeji polypropylenu a polyethylenu v řetězci. Druhá transakce spočívá v postoupení pohledávek z prodeje zboží odběratelům faktoringovým společnostem a přijetí úhrad od těchto společností. Ve vztahu k první transakci stěžovatel setrval na závěru, že šlo o fiktivní obchody. Druhá transakce, která byla důvodem doměření daně z příjmů, není pro oblast DPH relevantní. Platby od faktoringových společností podle stěžovatele splňují definici příjmu podle zákona o daních z příjmů, a správce daně proto správně o tyto částky zvýšil základ daně. Ve vztahu k doplnění daňového řízení týkajícího se DPH, které vedlo v daném řízení k závěru o tom, že se transakce fakticky uskutečnily, stěžovatel odkázal na § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."). Svědecká výpověď paní S. ani opakovaná svědecká výpověď JUDr. P. v řízení týkajícím se DPH podle stěžovatele nemohou mít vliv na posuzovanou věc. Tyto svědecké výpovědi se týkají fiktivnosti transakcí; ani jedna nesouvisí s doměřením daně z příjmů právnických osob.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Podle stěžovatele skutečnosti zjištěné v daňovém řízení v souhrnu zakládají důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobkyní. Obchodní transakce vyhodnotil stěžovatel jako fiktivní a postrádající ekonomické opodstatnění. Fiktivnost obchodů má za následek daňovou neúčinnost souvisejících výdajů. Žalobkyně podle stěžovatele neunesla důkazní břemeno a neprokázala, že se obchody reálně uskutečnily.

[19] Podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou předmětem daně *„příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak."*

[20] Podle § 23 zákona o daních z příjmů *„základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona."*

[21] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že *„výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy."*

[22] Za výdaje snižující základ daně lze podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, uznat pouze takové výdaje, které poplatník *„1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných*

příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon.“ Daňový subjekt je povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána v tvrzeném čase a rozsahu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013 – 40).

[23] Daňovým výdajem je pouze výdaj naplňující některou ze zákonem stanovených charakteristik, tedy výdaj skutečně vynaložený za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Prokázat, že skutečně došlo k jeho realizaci, je povinností daňového subjektu. Povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se jedná o výdaj nedaňový, či dokonce o fiktivní obchod, musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu a se zásadami formální logiky (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73, nebo ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 – 118).

[24] Stěžovatel zdůrazňuje, že ve věci lze rozlišit dvě samostatné skupiny transakcí. První z nich tvoří nákupy a prodeji polypropylenu a polyethylenu v následujícím řetězci:

externí dodavatelé → žalobkyně → JUDr. P./bm-auto/Z. T. → společnost Linhart → žalobkyně

Druhá skupina transakcí spočívá v postupování pohledávek vzniklých z prodeje polypropylenu a polyethylenu faktoringovým společnostem a následném přijímání úhrad od těchto společností.

[25] Dle daňových orgánů výdaje (náklady) vynaložené na nákup materiálu od společnosti Linhart nesplňovaly podmínku § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňové orgány proto v jednotlivých zdaňovacích obdobích o tyto náklady snížily základy daně. Základy daně byly dále sníženy o výnosy z prodeje materiálu odběratelům žalobkyně (JUDr. P., společnosti bm-auto a panu T.) ve smyslu § 23 odst. 3 písm. c) bodu 1 zákona o daních z příjmů. Jelikož správce daně ze základu daně vyloučil současně výnosy i náklady (příjmy i výdaje), jsou transakce s polypropylenem a polyethylenem z hlediska daně z příjmů *de facto* neutrální. Do sféry žalobkyně se negativně promítlo až zvýšení základu daně o výnosy odpovídající plnění od faktoringových společností. V souvislosti s finančními prostředky, které faktoringové společnosti žalobkyni prokazatelně vyplatily, správce daně zvýšil základy daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012, 2013 a 2014 o tyto příjmy [§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů].

[26] Daňové orgány vycházely z toho, že obchody byly fiktivní, tj. že se vůbec neuskutečnily. Své pochybnosti založily na nestandardním průběhu a okolnostech transakce. Obchody totiž probíhaly ve velmi krátkém časovém úseku a materiál zůstával po celou dobu ve skladu žalobkyně. Žalobkyně dodávala odběratelům zboží za cenu, za kterou je nakoupila od svých dodavatelů, a následně je nakupovala zpět za cenu zvýšenou o provizi svých odběratelů (provize činila 0,5 % až 1,96 %). Obchody se odehrávaly podle předem sjednaného modelu. Transakce měly žalobkyni zajistit financování prostřednictvím postupování pohledávek faktoringovým společnostem. O tom svědčí i výpověď zástupce jednoho z odběratelů žalobkyně, podle něhož šlo pouze o přefakturaci za účelem vytvoření zisku. K předání materiálu v řetězci fakticky

nedocházelo. Daňové orgány dále poukázaly na personální propojení mezi žalobkyní a společností Linhart a na vyjádření žalobkyně v jiném řízení, podle něhož mělo být účelem celé transakce umožnit žalobkyni čerpat krátkodobé úvěry od faktoringové společnosti.

[27] Krajský soud však dospěl k opačnému závěru, že obchody fiktivní nebyly. Skutečnosti uvedené výše podle něj nejsou jednotlivě ani v souhrnu způsobilé zpochybnit realizaci uvedených obchodů vyúčtovaných řádnými doklady (odlišná situace je ale ve vztahu k transakcím spojeným s JUDr. P., který své zapojení popřel). Soud zdůraznil, že realizace obchodů může proběhnout i bez fyzického předání zboží. Ani další okolnosti, kterými jsou rychlost transakce, její účel, pohnutka nebo předem sjednaný navazující převod zboží nevylučují uskutečnění obchodu. Krajský soud dovodil, že ze skutkových zjištění správce daně vyplývá, že množství, druh a cena dodávaného zboží a doba nákupu a prodeje byla sjednávána mezi obchodními partnery. Nešlo přitom o situaci, kdy by jednotlivé články v řetězci nebyly oprávněny rozhodnout, jak s materiálem dále naloží. Ačkoliv odběratelé materiál v rámci obchodu bez výjimky převáděli společnosti Linhart, která jej následně prodávala zpět žalobkyni, neznamená to, že by tím byly jednotlivé články zbaveny práva s převáděným množstvím materiálu nakládat a že by nebyla splněna objektivní kritéria převodu vlastnického práva ke zboží. Správce daně ani žalovaný netvrdili, že by nedocházelo k úhradám za dodávky zboží mezi subjekty transakce; platby naopak potvrdili. Proběhlé platby za dodávky zboží nesvědčí o tom, že by byl převod pouze fiktivní.

[28] Krajský soud dále pokračoval, že naplnění účelu transakce v podobě zvýšení cash flow žalobkyně za účelem okamžitého zisku finančních prostředků od faktoringových společností výměnou za postoupení pohledávek naopak předpokládalo, že transakce budou uskutečněny. Tak vznikly pohledávky na zaplacení kupní ceny, které bylo možné postoupit. K závěru daňových orgánů o fiktivní povaze transakcí krajský soud připomenul, že plnění realizované v rámci řetězové obchodní transakce nelze uměle izolovat. Otázku ekonomické opodstatněnosti je třeba posuzovat v kontextu celého obchodu. Není proto vyloučeno, že se ekonomický smysl transakce projeví pouze u některé z propojených osob. Z pohledu žalobkyně tedy nelze obchody považovat za ekonomicky neopodstatněné jen proto, že následně nakupovala materiál zvýšený o provizi odběratelů. Žalobkyně měla za cíl zajistit provozní financování svých výrobních aktivit, přičemž dlouhodobé splatnosti faktur by její výrobní činnost znemožňovaly. Daňové orgány přitom účel transakcí nezpochybnily.

[29] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu ohledně posouzení charakteru obchodních transakcí žalobkyně. K tomu dodává, že hlavní účel transakce je ve srovnání s případnými jinými účely natolik významnější, že tyto ostatní účely marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu transakce odhlédnout. Je pak úkolem daňových orgánů, případně soudu, aby prokázaly, že hlavní účel transakce spočíval v daňovém zvýhodnění. Z tohoto důvodu je nutné zkoumat skutečný obsah a význam plnění. Lze přitom vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnícími se plánu na snížení daňové zátěže (rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-255/02, *Halifax*; obdobně rozsudek ve věci C-94/05, *Emsland-Stärke*). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013 - 23, nesmí skutečnost, že došlo k plnění mezi personálně propojenými společnostmi, sama o sobě vést k závěru, že transakce je

fiktivní či účelová. Personální propojení však na daňový subjekt jako na toho, kdo nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdí, klade zvýšené nároky. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem krajského soudu, že transakce byly z pohledu žalobkyně ekonomicky opodstatněné, neboť jí měly umožnit dosáhnout vyšších příjmů. V důsledku toho mohla zahrnout takto získané prostředky do financování své výroby.

[30] Pouze na základě skutečnosti, že žalobkyně nakupovala materiál za cenu zvýšenou o provizi, nelze učinit závěr, že by se nejednalo o daňově uznatelný výdaj. Provize byla cenou za dřívější získání likvidních prostředků nutných pro provoz výrobní činnosti žalobkyně. Protože transakce byly reálně uskutečněny, existovaly rovněž s nimi související pohledávky postupované faktoringovým společnostem. Z tohoto důvodu bylo namístě, aby daňové orgány promítly snížení výnosů žalobkyně v důsledku postoupení pohledávek též do nákladů žalobkyně. Jednalo se o podmínku vedoucí k zisku výnosu, tedy úhrad od faktoringových společností.

[31] Situace se liší ve vztahu k transakcím, v nichž byl zapojen JUDr. P.. Zde je určující, že tento svědek zcela popřel spolupráci se žalobkyní v rozhodném období. Daňové orgány dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala, že se obchody s materiálem reálně uskutečnily. Pokud by žalobkyně neprokázala reálný převod vlastnického práva ke zboží na JUDr. P., nemohla by si proti přijatému a daňově účinnému příjmu od faktoringové společnosti uplatnit výdaj spočívající ve jmenovité hodnotě údajně postoupené pohledávky ani pozdější bezdůvodnou platbu společnosti Linhart. Nejvyšší správní soud ovšem souhlasí s krajským soudem v tom, že výpověď JUDr. P. se v kontextu dalších listinných důkazů a svědeckých výpovědí jevila spíše jako nevěrohodná. Daňové orgány svědka nekonfrontovaly s listinnými důkazy, přestože jeho výpověď byla v menšině oproti ostatním důkazům svědčícím pro opačný závěr.

[32] Krajský soud stěžovatele zavázal, aby v dalším řízení opětovně posoudil okolnosti týkající se obchodů s JUDr. P. poté, co provede jeho doplňující výslech a výslech paní S.. Soud připustil, že stěžovatel může namísto toho vyjít z protokolů o výsleších těchto svědků učiněných v souvisejících řízeních, bude-li je považovat za dostatečné. V této souvislosti Nejvyšší správní soud uvádí, že rozhodnutí správního orgánu přezkoumávají soudy v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. podle skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí. V tomto řízení proto nelze přihlédnout k závěrům stěžovatele, které později dovodil ze svědeckých výpovědí svědků paní S. a JUDr. P. v rámci řízení týkajícího se DPH. Pro úplnost lze dodat, že důkazy provedené při kontrole jednoho druhu daně mohou být použity i při kontrole a stanovení výše jiného druhu daně, pokud byly získány v souladu se zákonem a při zachování práv daňového subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 1 Afs 100/2008 - 137, č. 2277/2011 Sb. NSS). Zmíněné svědecké výpovědi (resp. protokoly o nich) lze proto teoreticky využít i v řízení o dani z příjmů, případně výpovědi zopakovat.

[33] Stěžovatel dále nesouhlasí s posouzením, že v rozporu se zákonem nezopakoval, resp. neprovedl výslech zmíněných svědků. Podle stěžovatele nebyl důvod opakovat svědeckou výpověď, neboť by nepřinesla nová zjištění. Žalobkyně neuvedla, jaké skutečnosti hodlá opakovanou výpovědí prokázat, ani nevyužila právo účastnit se výslechu a klást svědkovi otázky. Ve vztahu k návrhu na provedení výslechu paní S. stěžovatel korigoval vyjádření správce daně o možné nevěrohodnosti její svědecké výpovědi. Dodal,

že svědkyně nebyla přítomna předávání zboží nebo finančních prostředků, což vyplývá z absence jejího jména či podpisu na jakýchkoliv dokladech. Provedení jejího výslechu by tak bylo nadbytečné. Stěžovatel zdůraznil, že výpovědi obou svědků se týkají posuzování fiktivnosti transakcí, nikoliv právního titulu doměření daně z příjmů právnických osob (tj. plateb přijatých žalobkyní od faktoringových společností). Právě odlišný náhled na otázku fiktivnosti transakcí ale vedl krajský soud ke zrušení stěžovatelových rozhodnutí. Jelikož se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem krajského soudu, že transakce byly reálně uskutečněny, nepřisvědčil ani námitkám, v nichž se stěžovatel vymezil proti pokynu krajského soudu zopakovat či doplnit svědecké výpovědi.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[35] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

[36] Procesně úspěšná žalobkyně byla v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem, který učinil jeden úkon právní služby v podobě dvou vyjádření ke kasační stížnosti ze dnů 20. 5. 2020 a 19. 4. 2021 [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif], za něž náleží odměna ve výši 6 200 Kč [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 600 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, náhrada nákladů řízení se proto zvyšuje o tuto daň na celkových 8 228 Kč. K uhrazení této částky stanovil soud žalovanému lhůtu jednoho měsíce.

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

V Brně dne 28. dubna 2022

JUDr. Tomáš Langášek, LL.M.
předseda senátu