



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **KADAMO a. s.**, se sídlem Místecká 1138/101, Ostrava, zastoupený Mgr. Ing. Danielem Keprtou, advokátem se sídlem Dlouhá 6, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2018, č. j. 47476/18/5200-11435-711918, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 11. 2019, č. j. 25 Af 1/2019 – 73,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalobci **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 10. 2018, č. j. 47476/18/5200-11435-711918 (dále jen „napadené rozhodnutí“), bylo:

- rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 10. 2017, č. j. 3369276/17/3201-51521-800553 (dále jen „dodatečný platební výměr č. 1“), změněno tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 10/2011 – 9/2012 se snižuje z částky 3 999 500 Kč na částku 3 461 420 Kč a současně povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně se snižuje z částky 799 900 Kč na částku 692 284 Kč,
- rozhodnutí správce daně ze dne 23. 10. 2017, č. j. 3369521/17/3201-51521-800553 (dále jen „dodatečný platební výměr č. 2“), změněno tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 10/2012 – 9/2013 se snižuje z částky

2 451 000 Kč na částku 2 116 600 Kč a současně povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně se snižuje z částky 490 200 Kč na částku 423 320 Kč, přičemž předmětem doměřené daně byly v obou zdaňovacích obdobích vždy neuznané daňové výdaje dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „ZDP“) za reklamní služby poskytnuté žalobci dodavatelí PROPAG-STORM a. s. (dále jen „Propag“) či OR-RAMS s. r. o. (dále „OR“), které zaúčtoval jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V případě společnosti Propag se jednalo o plnění ve výši 20 000 000 Kč za první období a 12 000 000 Kč za druhé období; od OR pak měl žalobce přijmout reklamní služby ve výši 1 050 000 Kč za první období a 900 000 Kč za druhé období.

[2] Správce daně u společnosti **Propag** identifikoval řetězec společností zapojených do poskytnutí reklamních služeb, které spočívaly v umístění reklamy žalobce na vymezených plochách na sportovních a kulturních akcích a v grafickém zpracování jeho reklamních nápisů. Původními držiteli práv pro umístění reklamy byli sportovní svazy, kluby a pořadatelé akcí, kteří je prodávali společnosti RC Sport s.r.o. nebo E-Motion s.r.o., které je dále přeproductovaly za cenu navýšenou o běžnou marži dalším společností, aniž by však k plnění přidávaly jakoukoliv hodnotu. Střed řetězce tvořilo osm (správcem daně vyjmenovaných) společností, přičemž vnitřní články řetězce toliko vystavovaly faktury za převod reklamních práv, aniž se na jejich zajištění jakkoliv podílely; k navýšení cen tedy docházelo při obchodních vztazích mezi středovými společnostmi a Propagem. Princip řetězce měl spočívat v dohodě mezi Propagem a společnostmi RC Sport či E-Motion (resp. osobami ve statutárních orgánech těchto společností), že nebudou reklamní práva prodávat přímo Propagu, ale v úmyslu krátit daň je budou prodávat prostřednictvím k tomu určených „středových společností“, které k nim nebudou přidávat žádnou hodnotu, aby bylo možno několikanásobně navýšit cenu z důvodu vracení finančních prostředků koncovým zákazníkům (tedy i žalobci) ve výši cca 80 % základu daně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nerozporoval faktické uskutečnění reklamních služeb, nýbrž na identifikovaný řetězec společností nahlížel jako na vztah dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Uplatněné výdaje proto nevyloučil v plné výši, neboť k uskutečnění reklamních služeb od Propagu fakticky došlo, ale ponechal je ve výši, jaká byla sjednána prvním článkem řetězce.

[3] U dodavatele **OR** správce daně naznal, že žalobce nevyvrátil vzniklé pochybnosti, že mu deklarované služby poskytl právě OR (který byl vůči finančním orgánům nekontaktní); žalovaný tedy nezpochybnil uskutečnění předmětných reklamních služeb, ale jejich realizaci dodavatelem uvedeným na daňových dokladech.

### *Žaloba*

[4] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) žalobou, jíž se domáhal jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Především tvrdil, že není nikterak spojen ani se společností **Propag**, ani s jinými svými dodavateli. Žalovaný dle něj v rozporu s § 23 odst. 7 ZDP porovnával pouze ceny mezi údajně spojenými osobami, ačkoliv se předpokládá odlišnost cen mezi spojenými a nezávislými osobami. Nesouhlasil se stanovením referenčních cen, za něž žalovaný označil ty, za které první článek řetězce nakupoval reklamní práva (aniž uvedl proč), zvýšené o běžnou marži (aniž vysvětlil stanovení její výše). Ceny na počátku řetězce ovšem dle žalobce nemohou být cenami obvyklými, neboť výchozí společnosti nakupovaly reklamní práva ve velkých objemech, přičemž byly motivovány nakupovat co nejlevněji, aby jim vycházela co nejnižší daňová povinnost; jejich marže pak nemůže být obvyklá, neboť tyto společnosti do ní nezahrnuly žádné náklady spojené s péčí o klienty či rizikem neprodání reklamy.

pokračování

[5] K plnění přijatým od společnosti **OR** žalobce namítal, že na něj nepřešlo důkazní břemeno, neboť správce daně ani žalovaný neuvedli (natož prokázali) skutečnosti, ze kterých měly jejich pochybnosti plynout. Žalobce přitom předestřel ucelený řetězec důkazů dokládajících, že předmětná plnění se uskutečnila tak, jak tvrdí. Poukázal na neprovedení navrhovaného důkazu výpisem z účtu OR (potvrzující přijetí bezhotovostního plnění), stejně jako na nevyslechnutí jednatele dané společnosti.

[6] V rámci procesních pochybení žalobce namítal nesprávné ukončení daňové kontroly (nepřiměřeně krátkou lhůtu k vyjádření k úřednímu záznamu o výsledcích kontrolního zjištění, vydání dodatečných platebních výměrů před ukončením daňové kontroly). Brojil proti nemožnosti účastnit se výslechu svědkyň K. a O.; výsledky navíc dle něj neprováděly úřední osoby. Žalovaný nepředložil svědkyním otázky, které žalobce požadoval položit, aniž svůj postup zdůvodnil, čímž fakticky nebylo vyhověno jeho důkaznímu návrhu. Poukázal na to, že žalovaný vedl spis v rozporu s daňovým řádem, neboť jej nesprávně rozdělil na veřejnou a vyhledávací část a neumožnil mu nahlédnout do celého spisu; dále nevyhověl jeho žádosti o prodloužení lhůty. Žalobce taktéž žalovanému vytýkal, že neučinil hodnocení provedených důkazů. Rozporoval vypořádání řady odvolacích námitek (nepodložení zprávy o daňové kontrole důkazy, nehodnocení první výpovědi svědkyně O. či cenové nabídky společnosti KDM STEEL, chybné posouzení výpovědi svědkyň, nepoužitelnost usnesení policie o zahájení trestního stíhání, nepřezkoumatelnost závěrů správce daně o standardech obsahu a formy jeho právních vztahů a tvrzení o vykazování společných znaků řetězce). Nakonec navrhl provedení důkazu znaleckým posudkem k standardnosti cen, který v daňovém řízení pro krátkost lhůty nemohl předložit, ač jej navrhl.

#### *Rozsudek krajského soudu*

[7] Krajský soud rozsudkem ze dne 19. 11. 2019, č. j. 25 Af 1/2019 – 73 (dále jen „napadený rozsudek“), rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. K neuznaným daňovým výdajům vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů fakturovaným společností **Propag** předeslal, že pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP je nutné kladně odpovědět na dvě otázky: 1) Šlo o spojení osob ve smyslu ZDP? 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?

[8] K otázce existence spojených osob odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) a zdůraznil, že povinnost prokázat tuto skutečnost má daňový orgán; splní ji přitom, pokud prokáže existenci obchodního řetězce, do kterého byl daňový subjekt zapojen tak, že se přímo účastnil na právním vztahu osob jinak spojených a měl z něj prospěch. Krajský soud však dospěl k závěru, že v posuzované věci žalovaný této povinnosti nedostál. To, že zjištěný řetězec byl vytvořen účelově, žalovaný zjistil z výslechu svědkyň O. (tehdejší statutární orgán – jediná členka představenstva Propagu) a K. (tehdejší předsedkyně dozorčí rady Propagu). Tyto svědkyně však dle soudu o fungování řetězce věděly toliko z doslechu, stejně jako o tom, že žalobci byly vydávány tzv. vratky. Popsaly sice společnosti zapojené do podvodného řetězce, organizátorství předmětných obchodních transakcí Vlastislavem Přečkem (jednatel společnosti E-motion) a B. M. (zaměstnanec Propagu, faktický nadřízený svědkyň O. a K.), násobné zvyšování cen u středových společností i vytváření tzv. vratek ve výši 80 % ceny (které byly následně předávány všem odběratelům), včetně zapojení žalobce do řetězce. Současně uvedly, že se jednalo o „veřejné tajemství“, se kterým musel být seznámen i jednatel žalobce, přičemž nevěděly o tom, že by se znal s panem Přečkem, ani nebyly přítomny předávání vratek; o tom toliko opakovaně hovořil pan M. Takové svědectví však dle soudu samo o sobě není způsobilé prokázat žalovaným dovozený účel řetězce; poukázal přitom na § 96 odst. 1 daňového řádu a judikaturu k termínu

„pokud jsou svědku známy“. Z napadeného rozhodnutí je 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 ZDP; pánové M. ani Přechek nevypovídali. Soud zdůraznil, že pokud by bylo prokázáno všechno, co žalovaný tvrdí, pak by správně obchodní transakce tvořící identifikovaný řetězec podřadil pod § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP; výpovědi svědkyň K. a O. to však neprokazují. Ty se totiž nepodílely na účelovém vytvoření řetězce ani se neúčastnily předávání vratek; o těchto skutečnostech věděly pouze z doslechu, popř. to bylo „veřejné tajemství“. Sdělená fakta tedy znají pouze zprostředkovaně, pročež jejich výpovědi nelze bez dalšího přikládat důkazní sílu. Soud nevyloučil, že by bylo možné skutkový stav výjimečně zjistit i z těchto nepřímých výpovědí, okolnosti by však musely být naprosto jednoznačné, o věrohodnosti svědkyň a pravdivosti jejich výpovědi by nesměly být žádné pochybnosti. Výpovědi svědkyň však dle soudu nemohou zapadat do jinak zjištěného uceleného řetězce skutečností, protože žalovaný skutkový základ zjistil prakticky výlučně z těchto výpovědí. Ty nejsou konkrétní, ucelené ani bezrozporné, neboť mezi dřívějšími a novými výpověďmi jsou rozpory. Svědkyně je nadto činily v situaci, kdy probíhalo trestní řízení, jímž mohly být ohroženy, což žalovaný nijak nerefletoval, ač jde o okolnost, která mohla mít vliv na jejich věrohodnost. Žalovaný tedy nezohlednil postavení svědkyň v trestním řízení a jejich případnou motivaci při činění svědecké výpovědi, nerefletoval ani částečnou změnu jejich výpovědí, nýbrž v podstatě obecná vyjádření o konání třetích osob (o němž svědkyně věděly pouze z doslechu) posuzoval jako konkrétní, věrohodná a pravdivá. Proto krajský soud shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným a uzavřel, že jeho závěr o vytvoření předmětného řetězce nemá oporu ve spise, pročež bylo nutno napadené rozhodnutí zrušit.

[9] Z důvodu procesní ekonomie se pak krajský soud vyjádřil taktéž k otázce stanovení referenční ceny. Odkázal na § 23 odst. 7 ZDP a judikaturu konstatující, že při zjišťování, zda mezi spojenými osobami byly sjednány odlišné ceny, se porovnávají ceny obvykle dosahované mezi nezávislými subjekty (tzv. referenční ceny) s cenami sjednanými mezi spojenými osobami. Pokud objektivně není možno zjistit referenční cenu mezi nezávislými subjekty, lze k její výši dospět na základě úvahy správce daně; důkazní povinnost ke skutečnostem rozhodným pro její určení přitom nese správce daně. Krajský soud přisvědčil žalobci, že žalovaný se při zjišťování obvyklé ceny odchýlil od zavedeného postupu; nepokusil se jako referenční cenu zjistit cenou obvyklou (která je za obdobné plnění dosahována mezi nezávislými subjekty), ani neuvedl, proč se o to nepokusil a zda mu v tom brání objektivní okolnosti, nýbrž porovnával ceny na počátku jím určeného řetězce spojených osob s cenami, které za toto plnění zaplatil žalobce. Tím se však dle soudu dopustil logické chyby. Buďto totiž jím detekované řetězce nejsou spojené osoby, ale osoby nezávislé, a pak cenu mezi nimi lze považovat za cenu obvyklou (nicméně pak není splněna podmínka spojených osob); jsou-li však osobami spojenými, nelze z této ceny vycházet jako z referenční, neboť je jí dosaženo za pokřivených podmínek. Taktéž závěr žalovaného o stanovení referenční ceny proto krajský soud shledal nepřezkoumatelným, neboť nemá oporu ve spisech.

[10] K neuznaným daňovým výdajům v případě společnosti **OR** soud připomenul, že dle stabilní judikatury se o výdaj podle § 24 odst. 1 ZDP jedná pouze tehdy, jsou-li splněny podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) a to v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) v daňovém zdaňovacím období, a 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Zdůraznil, že daňové orgány předmětné výdaje neuznaly z důvodu, že žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně, zda reklamní služby poskytla právě společnost OR. Ve výzvě k vyvrácení pochybností, ve zprávě o daňové kontrole ani v seznámení s podklady rozhodnutí však dle soudu nebyly uvedeny žádné jiné skutečnosti, které tyto pochyby odůvodňují, kromě nekontaktnosti společnosti OR, která brání ověření žalobcových tvrzení. Ten přitom uplatněný výdaj prokazoval fakturami přijatými od OR, které se vztahovaly k řádně předloženým smlouvám

pokračování

o reklamních a propagačních službách, ve kterých byly popsány jednotlivé akce i sjednaná cena; ke každé akci předložil taktéž fotodokumentaci. Dále uplatněný výdaj prokazoval výpovědi svědka Č. (jednatele společnosti PAPILIO, která předmětné reklamní plnění určené pro žalobce dodávala OR), který spolupráci s touto společností potvrdil; dále navrhoval výpověď svědka N. (jednatele OR), jehož výslech se správci daně nepodařilo uskutečnit, pročež žalobce navrhl výslech jiné „kompetentní osoby“ společnosti OR. Krajský soud konstatoval, že žalobce svou primární důkazní povinnost splnil. Naznal přitom, že žalovaný ani správce daně neidentifikovali (a tím méně prokázali) jakoukoli skutečnost, která by s žalobcem deklarovanými tvrzeními byla v rozporu nebo je zpochybňovala; odkázal přitom na rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72. Zdůraznil, že společnost OR nebyla v době uskutečněných plnění nekontaktní; existovala, podávala daňová přiznání a se svým správcem daně spolupracovala. Z výzvy, seznámení s podklady, zprávy o daňové kontrole ani z napadeného rozhodnutí přitom nevyplývá, co se správci daně či žalovanému z jejich evidence podařilo či nepodařilo zjistit a proč považují samotný fakt, že OR je nyní nekontaktní (byla vymazána), za důvod pochybností o tom, kdo žalobci plnění, jehož uskutečnění není sporné, poskytl. Daňové orgány neuvedly žádnou konkrétní skutečnost, která žalobcem tvrzený skutkový děj podstatným způsobem zpochybňuje. Samotná nekontaktnost dodavatele žalobce dle soudu (při absenci dalších zjištěných a prokázaných skutečností) nemohla vést k aktivaci důkazní povinnosti žalobce, protože nebyl vůbec splněn její předpoklad – prokázání pochybnosti správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[11] Nadto, i kdyby snad samotná nekontaktnost OR postačovala k opětovné aktivaci důkazní povinnosti žalobce, není dle krajského soudu správný ani závěr žalovaného o neakceptování daňově účinného výdaje z důvodu neprokázání, že reklamní služby (jejichž faktické poskytnutí zpochybněno nebylo) poskytl právě dodavatel OR. Poukázal na závěr judikatury, že pro uznání takových nákladů je zásadně podstatné určit, kdo je skutečným dodavatelem; tuto podmínku je však nutno vidět v širších souvislostech a vycházet z logiky příjmové daně, podle které finanční úhrada uplatňovaná jedním subjektem jako daňový náklad je současně příjmem jiného daňového subjektu. 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; právě proto je třeba znát osobu dodavatele, která fakticky plnila a které bylo hrazeno. V napadeném rozhodnutí ovšem není k faktické úhradě za poskytnuté služby ani k deklaraci těchto příjmů jako zdanitelných společností OR vůči svému správci daně uvedeno ničeho; pouze ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že jednatel N. popsal vůči svému správci daně způsob poskytování reklamních služeb. Zda skutečně platby od žalobce proběhly na účet společnosti OR (což žalobce navrhoval prokázat výpisy z účtu), nebylo ani zjišťováno. Za této situace lze dle soudu vycházet z toho, že OR přijal od žalobce finanční úhradu za poskytnuté plnění a tuto přiznal svému správci daně v daňovém přiznání k dani z příjmů. Z hlediska logiky příjmové daně byl tedy dle soudu fiskální zájem státu naplněn, neboť to, co žalobce uplatnil jako daňově účinný náklad, uplatnil též jeho dodavatel jako příjem tvořící základ daně z příjmu. Z napadeného rozhodnutí přitom nevyplývá (a žalovaný ani neuvádí), proč je za této situace nutné dále zkoumat, zda deklarovaný dodavatel OR byl faktickým dodavatelem reklamního plnění. Z tohoto důvodu je podle krajského soudu závěr žalovaného o pochybnostech o realizaci předmětného plnění právě společností OR taktéž nepřezkoumatelný.

[12] Na vypořádání dalších žalobních námitek krajským soudem poukazuje NSS pouze ve stručnosti, neboť proti němu nebrojí kasační stížnost (jedná se především o námitky vůči procesnímu postupu žalovaného). K výtce krátké lhůty, která žalobci byla poskytnuta k vyjádření se k rozsáhlému úřednímu záznamu o výsledku kontrolního zjištění, se krajský soud vyjádřil v odst. [68] až [71] napadeného rozsudku, přičemž ji neshledal důvodnou. Skutečnosti, že dodatečné platební výměry byly vydány před ukončením daňové kontroly,

což má být neodstranitelnou vadou řízení mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, krajský soud nepřisvědčil v odst. [72] napadeného rozsudku. Neurčením úředních osob (zejména provádějících výslechy svědkyň K. a O.) se zabýval v odst. [73] až [76] rozsudku a ani této argumentaci nevyhověl. Taktéž námitku nemožnosti žalobce účastnit se výslechu svědkyň K. a O. posoudil v odst. [77] až [82] jako nedůvodnou. V odst. [83] napadeného rozsudku neakceptoval žalobcovu tvrzení, že nebyl žalovaným seznámen s hodnocením provedených důkazů. Neopodstatněné shledal soud v odst. [84] taktéž námitky brojící proti tomu, že žalovaný neumožnil žalobci nahlédnout do vyhledávací části spisu a že nesprávně vedl spis. Neprovedením výslechu navržených svědků ve vztahu k přijatým plněním od společnosti OR se pak krajský soud nezabýval, neboť žalovaný v tomto ohledu chybně vyhodnotil důkazní povinnost žalobce. K ostatním námitkám se soud pro nadbytečnost nevyjádřil.

## II. Kasační stížnost žalovaného

[13] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. K existenci spojených osob a svědeckým výpovědím ve vztahu k nákladům za reklamní služby od dodavatele **Propag** předeslal, že § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů zapojených do řetězce a jejich jednotící úmysl, neboť účelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jejími jednotlivými poplatníky a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Uvedl, že řetězce obchodních společností i navyšování cen středovými společnostmi byly řádně popsány v úředním záznamu ze dne 19. 4. 2017, č. j. 1832140/17/3201-61561-803314, a rovněž i ve zprávě o daňové kontrole na DPH (č. j. 3262007/17/3201-61561-800642); v nich obsažená zjištění pak byla potvrzena výpověďmi svědkyň O. a K. Závěry o existenci účelově vytvořeného řetězce obchodních společností jsou tedy dle stěžovatele podloženy relevantními a přezkoumatelnými důkazními prostředky, které jsou součástí daňového spisu a s nimiž byl žalobce seznámen. Je proto přesvědčen, že unesl svoje důkazní břemeno ve vztahu k prokázání existence spojených osob, jakož i nestandardností daných obchodních případů. Neztotožňuje se s názorem krajského soudu, že by svědecké výpovědi byly stěžejní pro jeho závěr o vytvoření předmětného řetězce. Z důkazních prostředků z jiných řízení vnesených do daňového řízení bylo zjištěno, že se svědkyně podílely na chodu těchto řetězců, jakož i to, že cena byla ve střední části řetězce několikanásobně navýšena. Správce daně popsal a doložil právní, obchodní i osobní vazby v těchto řetězcích a souvisejících obchodních transakcích. Závěry o zapojení žalobce do řetězce takto spojených osob tedy byly vystavěny na faktech, které ve svém souhrnu vytvořily ucelený a logický soubor na sebe navazujících důkazních prostředků. Není proto dle stěžovatele na místě tvrzení, že úsudek o účelově vytvořeném řetězci obchodních společností vychází toliko z výpovědi svědkyň; krajský soud se při hodnocení důkazů soustředil pouze na ně, avšak již se nezabýval ostatními důkazními prostředky ani celkovým kontextem věci.

[14] Stěžovatel se nadto neztotožňuje ani se samotným hodnocením výpovědi svědkyň. Podstatou svědecké výpovědi je uvést pravdivě všechno, co je svědkovi známo o skutečnostech, které jsou předmětem výslechu, přičemž nezáleží na tom, zda svědek tyto skutečnosti osobně vnímal nebo se o jejich existenci dozvěděl od někoho jiného – v takovém případě je ovšem zapotřebí, aby byl svědkem uveden pramen takto nabyté vědomosti. Podrobně shrnul výpovědi obou svědkyň a konstatoval, že byť se skutečně přímo nepodílely na vytvoření podvodných řetězců ani nebyly účastny při předávání vratek, o chodu Propagu, jakož i o praktikách v podvodném řetězci byly (s ohledem na své dlouhodobé působení v dané společnosti) dobře obeznámeny. Stěžovatel neshledává žádný důvod nekonkrétnosti či neucelenosti předmětných svědeckých výpovědí, stejně jako jejich „nezapadnutí“ do zjištěného řetězce skutečností. Z obecného konstatování krajského soudu ani není zřejmé, z čeho by tyto nedostatky svědeckých

pokračování

výpovědi měly pramenit; tvrzení ohledně rozporu s dřívější výpovědí přitom řádně vypořádal v napadeném rozhodnutí, což soud vůbec nezohlednil. Zdůrazňuje, že svědkyně O. byla v rozhodné době jediným členem představenstva a svědkyně K. členkou dozorčí rady společnosti Propag, což krajský soud ve své argumentaci nikterak nerefletoval. K vytýkanému nezohlednění postavení svědkyň v trestním řízení a jejich případné motivaci při činění svědecké výpovědi stěžovatel uvádí, že toto tvrzení je ryze spekulativní, neboť obě svědkyně byly poučeny o povinnosti vypovídat pravdivě, jakož i o následcích nepravdivé výpovědi; zároveň dodává, že informace získané při obou typech výsledků (v trestním i daňovém řízení) nebyly ve vzájemném rozporu a korespondovaly se zjištěným skutkovým stavem.

[15] K údajně nesprávnému stanovení referenční ceny v případě reklamních služeb poskytnutých společností Propag stěžovatel uvádí, že jím zvolená referenční cena je založena na racionální a logické úvaze s ohledem na okolnosti dané kauzy. Při jejím určování vycházel ze smluv uzavřených mezi prvním článkem řetězce (společnosti E-motion, RC sport) a dalším subjektem, neboť cenu za reklamní plnění v této fázi řetězce lze považovat za cenu nedeformovanou, protože k jejímu navyšování docházelo až v rámci středových článků řetězce. První články řetězce nakupovaly reklamní práva přímo od sportovních svazů a pořadatelů akcí za cenu odpovídající jejich hodnotě; racionální úvahou bylo dle stěžovatele možné tuto cenu považovat za cenu obvyklou, jaká by byla sjednána mezi nezávislými subjekty. S ohledem na skutečnost, že jiná obchodní společnost na trhu nenabízela stejný balíček služeb jako Propag (a tudíž nebylo možné učinit srovnání s nezávislým subjektem), byl nucen přistoupit ke stanovení referenční ceny daným způsobem. Setrvává přitom na závěru, že takto stanovená referenční cena je v souladu s § 23 odst. 7 ZDP; odkazuje na rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81. Doplnuje přitom, že z původní výše žalobcem uplatňovaných daňových výdajů byla akceptována přibližně sedmina, což koresponduje s tvrzením svědkyň o až desetinásobném navyšování ceny.

[16] Důvodem neuznání výdajů žalobce za reklamní služby od společnosti **OR** pak nebyla dle stěžovatele jeho nekontaktnost, nýbrž neprokázání, že žalobce přijal zdanitelné plnění právě od jím deklarovaného dodavatele – tj. OR. Jeho nekontaktnost byla žalobci přičítána k tíži pouze při hodnocení toho, zda jsou jím předložené důkazní prostředky dostatečné k unesení důkazního břemene; jednalo se tedy pouze o indicii vzbuzující pochybnosti správce daně. Poukázal na rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, dle kterého právě nekontaktnost dodavatele vyvolává opodstatněné pochybnosti o prověřovaných plněních. Poznotek krajského soudu, že OR v době šetřených transakcí existoval a byl kontaktní, je nepřipadný; z logiky věci je totiž zřejmé, že nekontaktnost daňového subjektu nastává až v době, kdy chce správce daně deklarovaná plnění prověřit - například právě z důvodu probíhající daňové kontroly u navazujícího článku řetězce. Ze spisového materiálu je přitom zřejmé, že OR vznikl krátce před uskutečněním šetřených transakcí a následně přestal plnit své daňové povinnosti, na základě čehož byl označen jako nespolehlivý plátců a v roce 2016 byl zrušen s likvidací. Bývalý jednatel N. se k výsledku nedostavil, přičemž rozhodné skutečnosti nebylo možné u této společnosti prověřit. Podle názoru stěžovatele je objasnění faktického dodavatele zboží důležitou okolností při prokazování, že výdaj byl skutečně vynaložen způsobem daňově uznatelným; poukazuje přitom na závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 - 72. Správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda deklarované výdaje byly přijaty právě od OR, přičemž vyzval žalobce k tomu, aby prokázal poskytnutí reklamních plnění právě od daného dodavatele, což ten neučinil. Vzhledem k tomu, že nebylo prokázáno uskutečnění plnění ze strany OR, nebylo možné ani spolehlivě usoudit, zda částka fakturovaná žalobcem společností OR představovala výdaje za předmětné reklamní plnění, a tedy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP. Stěžovatel odkázal na rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 - 31, ze kterého vyplývá, že daňový subjekt je povinen upřesnit,

jakým způsobem obchodní transakce proběhla a kdo je skutečným dodavatelem, aby bylo možné uznat uplatňovaný výdaj jako daňově účinný; obdobný závěr byl vysloven i v rozsudcích NSS ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 - 48, a ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 107/2017 - 64. Za stavu, kdy žalobce uplatňuje výdaj dle § 24 odst. 1 ZDP, nelze dle stěžovatele uplatnit závěry týkající se příjmové logiky. Aby totiž mohlo dojít k uznání uplatňovaného nároku za reklamní plnění v souladu se zásadou materiální pravdy, musel by žalobce jednoznačně a transparentně prokázat veškeré okolnosti týkající se daných výdajů, které budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celém obchodním případu, což se však nestalo.

[17] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 2. 2020, č. j. 30 T 7/2017-5600 (dále jen „rozsudek trestního soudu“), kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu Ing. T. D. (předseda představenstva žalobce v době uskutečnění šetřených plnění), a samotného žalobce jakožto právnické osoby, a to za spáchání zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, a dále za spáchání zločinu legalizace výnosů z trestné činnosti dle § 216 odst. 1 písm. a), odst. 4 písm. c) téhož zákona. Tento rozsudek se přitom týká i plnění od dodavatele Propag, která byla předmětem sporu v nyní posuzovaném případě. Z bodů [40] až [42] rozsudku vyplývá, že trestní soud shledal svědecké výpovědi svědkyň K. a O. učiněné před správcem daně věrohodnými, přičemž poukázal, že shodně popsaly činnost pánů P. i M., jakož i úlohu tzv. středových společností, včetně vygenerovaných vratek - neakceptoval tedy názor, že svědkyně vypovídaly o věcech, které znaly pouze z doslechu. Důkazní prostředky uvedené v rozsudku trestního soudu (domovní prohlídky, prohlídky jiných prostor a pozemků, sledování osob, existence vratek) pak plně podporují závěry trestního soudu i správce daně o existenci vratek, a tedy úmyslném krácení daňové povinnosti. Stěžovatel konstatuje, že si je vědom odlišnosti daňového a trestního řízení, nicméně poukazuje na to, že na rozdíl od daňového řízení je nutné obviněnému v trestním řízení prokázat vinu a požadavky na unesení důkazního břemene jsou tedy z podstaty věci oproti daňovému řízení mnohem vyšší.

[18] Žalobce se k podané kasační stížnosti ani jejímu doplnění nevyjádřil.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, za stěžovatele jedná osoba splňující podmínky dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou naplněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[20] Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud v prvé řadě zkoumal, zda je napadený rozsudek přezkoumatelný, neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného lze zpravidla vážit další kasační námitky. Pokud jde o obsah samotného pojmu nepřezkoumatelnost, odkazuje Nejvyšší správní soud na svou ustálenou judikaturu k této otázce; srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64, či ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245. Stěžovatel v kasační stížnosti, stejně jako v jejím doplnění, sice obecně uvádí, že brojí proti napadenému rozsudku také z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.,



pokračování

fakticky však veškerá jeho stěžejní argumentace směřuje proti nesprávnému posouzení právních otázek, resp. krajským soudem nesprávně vyhodnocenému skutkovému stavu věci. Explicitně námitku nepřezkoumatelnosti zmiňuje pouze v odst. [29] kasační stížnosti v souvislosti s uznáním tzv. esenciálních výdajů ve vztahu ke společnosti OR, což je však problematika, která nebyla v napadeném rozsudku rozhodná, neboť krajský soud pouze nad rámec několika vyslovených zrušovacích důvodů konstatoval, že žalovaný „měl vážit možnost uznání výdajů podle pomůcek“. Proti nosným pasážím rozsudku však stěžovatel nepředestřel žádnou konkrétní argumentaci tvrdící jeho nepřezkoumatelnost; Nejvyšší správní soud přitom sám neshledal žádné vady, k nimž by podle § 109 odst. 4 s. ř. s. musel přihlédnout z úřední povinnosti. Napadený rozsudek proto shledal přezkoumatelným a přistoupil k vypořádání jednotlivých věcných kasačních námitek.

### III. A) Společnost Propag

[23] Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů platí, že *liš-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.*

[24] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů se *spojenými osobami pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*

[25] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, vyslovil, že *„osobami spojenými ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale „veškeré osoby“, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely. (...) Dle ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá „jen a pouze“ na osoby, které skutečně a bezprostředně (...) vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. (...) Dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj.“* (srov. rozsudky NSS 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, ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27, či ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018 - 59). Okolností, ze které vyplývá vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je ekonomická iracionalita takového jednání, resp. absence jiného než daň zkracujícího motivu pro ten který vztah (srov. rozsudky NSS ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 - 65, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014 - 48, ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018 - 29). Povinnost prokázat naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP má daňový orgán. Tuto svou povinnost splní, pokud prokáže existenci obchodního řetězce, do kterého byl daňový subjekt zapojen, tedy že se přímo účastnil na právním vztahu osob jinak spojených, a měl z něj prospěch (srov. rozsudek NSS z 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018 - 59). Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP přitom nevyžaduje prokázání aktivního jednání všech subjektů a jednotlicí úmysl; jeho účelem je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 - 65). Dle rozsudku NSS ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27, je *„osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jebož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Není důvodná námitka stěžovatelky, podle níž neměla ze zapojení do řetězce žádný užitek. Podstatným zvýšením výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů si snížila základ daně, což je výhoda, kterou výslovně předvídá právě § 23 odst. 7*

*písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů.*“(srov. též rozsudky NSS 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, ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27, či ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018 - 59). Je přitom logické, že půjde o výdaje „umělé“, které fakticky slouží tomu, aby část příjmů unikla zdanění.

[26] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v projednávaném případě krajský soud a stěžovatel spolu nejsou v rozporu ohledně právního posouzení toho, zda účast žalobce v identifikovaném řetězci, včetně jeho profitování na ní skrze vyplácené vratky, tak, jak je popsána v napadeném rozhodnutí, z něj činila spojenou osobu ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Soud explicitně uvedl, že pokud by bylo prokázáno všechno, co stěžovatel v rozhodnutí uvádí, pak by zcela správně obchodní transakce uskutečněné v rámci daného řetězce podřadil pod § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Naznal ovšem, že stěžovatel svá tvrzení řádně neprokázal. Vycházel totiž fakticky pouze z výslechů svědkyň K. a O., které ovšem o fungování řetězce věděly toliko z doslechu; jedná se proto pouze o zprostředkovaná fakta, kterým nelze bez dalšího přikládat důkazní sílu. Stěžovatel naopak tvrdí, že svědecké výpovědi svědkyň O. a K. nebyly jediné, a tedy ani stěžejní důkazní prostředky; řetězce obchodních společností i navyšování cen středovými společnostmi řádně popsal v úředním záznamu ze dne 19. 4. 2017, č. j. 1832140/17/3201-61561-803314, a rovněž i ve zprávě o daňové kontrole žalobce na DPH, přičemž v nich obsažená zjištění byla pouze potvrzena předmětnými svědeckými výpověďmi. Nadto je přesvědčen, že z provedených výslechů mohl vycházet, neboť nezáleží na tom, zda svědek sdělované skutečnosti osobně vnímal, nebo se o jejich existenci dozvěděl od někoho jiného; nemohl ani zohledňovat postavení svědkyň v trestním řízení.

[27] Nejvyšší správní soud se tedy nejprve zabýval tím, jak má stěžovatel podložen svůj závěr o zapojení žalobce do předmětného řetězce a profitování z něj, resp. zda jsou výpovědi svědkyň K. a O. skutečně stěžejní (případně jediné důkazní prostředky), či nikoliv. Stěžovatel vyjmenovává všechny důkazní prostředky, na nichž založil svůj závěr o účasti žalobce na řetězci spojených osob, v odst. [52] - [75] napadeného rozhodnutí. Co do kvantity se skutečně nejčastěji odvolává právě na výpovědi svědkyň O. a K., učiněné jak v rámci trestního, tak daňového řízení (srov. protokoly ze dne 16. 1. 2017, č. j. NCOZ-1118-2747/TČ-2016-417704, ze dne 17. 1. 2017, č. j. NCOZ-1118-2753/TČ-2016-417704, ze dne 21. 2. 2017, č. j. 548068/17/3200-11441-807138, ze dne 21. 2. 2017, č. j. 550912/17/3200-11441-807138, ze dne 24. 7. 2017, č. j. 2791056/17, ze dne 17. 1. 2018, č. j. 110884/18/3201-61561-803314, ze dne 17. 1. 2018, č. j. 110883/18/3201-61561-803314). Tyto svědkyně v nich sice zevrubně popsaly fungování celého řetězce (jeho strukturu, figurující osoby, organizování předmětných obchodních transakcí, zvyšování cen u středových společností i vytváření tzv. vratek), avšak krajský soud správně zdůraznil, že vyplácení těchto vratek konkrétně žalobci dle vlastních slov nikdy nerealizovaly, neúčastnily se jej ani jej neviděly; věděly o tom toliko z doslechu, resp. to označily za „veřejné tajemství“. Stěžovatelem akcentovaný úřední záznam správce daně ze dne 19. 4. 2017, č. j. 1832140/17/3201-61561-803314, pak obsahuje popis řetězce obchodních společností od RC Sport či E-Motion až po Propag (včetně zjištění učiněných z dožádání u správců daně všech zainteresovaných společností), stejně jako přehled jejich vzájemných transakcí a navyšování cen středovými společnostmi (uvedena jednotlivá plnění, čísla daňových dokladů, fakturované částky, uplatněné nároky na odpočet DPH, konkrétní výpočty násobků ceny); nikterak ovšem tento záznam nepojednává (natož dokládá) konkrétní profit žalobce, tj. vyplácení mu vratek. Zpráva o daňové kontrole společnosti Propag na DPH (ze dne 19. 4. 2017, č. j. 940708/17/3201-61561-800642) se podrobně věnuje jednotlivým subjektům daného řetězce, resp. dodavatelům Propagu (společnosti NEDYRE a Levimexo, AZ Advert, GEETERA, SPORT CAST, DMAX), způsobu jejich zapojení v řetězci a chování v něm; obecně žalobce a skutečnost jemu vyplácených vratek v této zprávě však figuruje toliko okrajově ve

pokračování

výpovědích svědkyň O. a K. Otázkou vracení uhrazených peněžních částek žalobci v rámci daného řetězce se zabýval správce daně také ve zprávě o daňové kontrole žalobce na DPH (ze dne 29. 11. 2017, č. j. 3664449/17/3201-61561-803314), kde k jeho námitce popírající vyplácení vratek poukázal opět toliko na výpovědi svědkyň O. a K. (srov. protokoly č. j. 548068/17/3200-11441-807138, č. j. 550912/17/3200-11441-807138, č. j. NCOZ-1118-2747/TČ-2016-417704, č. j. NCOZ-1118-2753/TČ-2016-417704, č. j. NCOZ-1248-136/TČ-2017-417705, č. j. NCOZ-1248-137/TČ-2017-417705). Správce daně v ní též zdůraznil, že existenci, účel, podobu a systém fungování vratek potvrdil přímo dodavatel žalobce společnost Propag; nutno však podotknout, že za tuto společnost v daňovém řízení jednala jako statutární ředitel právě svědkyně O.

[28] Nejvyšší správní soud nezpochybnuje přesvědčení stěžovatele, že byla prokázána existence řetězce spojených osob od RC Sport či E-Motion až po společnost Propag, která byla dodavatelem (v tomto řetězci cenově výrazně nadhodnoceného) reklamního plnění pro žalobce. Konstatuje však, že všechny doposud vypočtené důkazy směřující k prokázání vyplácení vratek žalobci (a tedy jeho ekonomickému profitování na zapojení do řetězce spojených osob) fakticky vycházejí pouze z výpovědi svědkyň O. a K., jež tyto skutečnosti osobně nevnímaly (neb se na jejich vyplácení nepodílely), tudíž dané informace mají toliko zprostředkovaně. Soud poukazuje na další listiny vnesené do daňového řízení (tedy řádně vedené jako součást správního spisu), a to 1/ usnesení Policie České republiky, Národní centrály proti organizovanému zločinu ze dne 10. 4. 2017, č. j. NCOZ-1248-37/TČ-2017-417705, o zahájení trestního stíhání obviněných Ing. T. D. (předseda představenstva žalobce) a samotného žalobce (dále jen „usnesení o zahájení TS“) a 2/ obžalobu podanou Vrchním státním zastupitelstvím v Olomouci dne 15. 11. 2017 pod č. j. 4 VZV 1/2017-224, proti týmž osobám (dále jen „obžaloba“). V ní je mimo jiné (krom výpovědi svědkyň O. a K.) shrnut výsledek domovní prohlídky T. D. (byla nalezena hotovost přesahující 5 milionů Kč, na předmětné tašce byla rozeznána DNA s téměř absolutní jistotou patřící B. M.), popsáno sledování a zadržení T. D. policejním orgánem (při přebírání hotovosti ve výši 400 tisíc Kč od B. M. s jeho DNA na sáčku), znevěrohodněno tvrzení o splátce půjčky od B. M. (z důvodu jeho dobrého finančního zajištění, absence smlouvy), dále jsou popsány policejním orgánem pořízené odposlechy pánů D. a M., nález 13 kg zlata v bezpečnostní schránce T. D. či výpisy z účtu T. D. u Komerční banky (kdy vklady časem i částkou odpovídají vratkám). Stěžovatel se však v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval tím, které důkazní prostředky obstarané v trestním řízení a popsané v obžalobě vnesené do tohoto daňového řízení v něm mohly být použity a provedeny jako důkaz (byť např. u odposlechů, resp. i jejich listinných prepisů a výpisů, je to judikaturou zdejšího soudu *a priori* vyloučeno – srov. k tomu rozsudky NSS ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012 – 62, ze dne 15. 11. 2018, č. j. 1 Afs 186/2018 – 45). Stěžovatel vyslovil, že *„vzhledem k povaze tohoto důkazního prostředku uvádí odvolací orgán skutečnosti plynoucí z obžaloby pouze nad rámec dosavadních zjištění. Samotné odposlechy a zajištěné stopy zmiňované v obžalobě nebyly do daňového řízení vneseny a jako důkaz nebyly použity.“* Nezalozil tedy napadené rozhodnutí (co se týče způsobu profitování žalobce na řetězci spojených osob) na zjištěných učiněných policejním orgánem, jež jsou popsána v obžalobě. Nejvyšší správní soud proto musí konstatovat, že prokázání vyplácení vratek žalobci stojí v daňovém řízení toliko na výpovědích svědkyň O. a K. Jako relevantní důkazní prostředek přitom Nejvyšší správní soud nemůže (v této fázi) zohlednit stěžovatelem předložený trestní rozsudek uznávající vinu Ing. D. i samotného žalobce, neboť ten byl vydán až po napadeném rozhodnutí (a to se na něj proto logicky neodvolává); přezkoumává totiž správnost závěru a dostatečnost důkazů daňových orgánů ke dni vydání napadeného rozhodnutí (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.).

[29] Jelikož jsou tedy výpovědi svědkyň O. a K. jediné daňovými orgány provedené důkazní prostředky prokazující uskutečňování vratek žalobci, je nezbytné posoudit, zda stěžovatel mohl vycházet toliko z jejich tvrzení. Podle § 96 odst. 1 daňového řádu platí, že *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. V krajském soudem citovaném rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 81/2011 - 147, Nejvyšší správní soud naznal, že „svědecká výpověď, jako jeden z možných a zásadních důkazů nejen v daňovém řízení, je důkazním prostředkem, osvědčujícím průběh a stav rozhodných okolností „očima svědka“. To znamená, že relevantními skutečnostmi ze svědeckých výpovědí jsou jen a pouze takové skutečnosti osvědčující zjišťovanou realitu, kterou tito svědci vnímali bezprostředně svými smysly, tedy to, co sami viděli, sami slyšeli, cítili, či sami konali. K ostatním skutečnostem - jako jsou domněnky svědka, zprostředkovaná zjištění - zprávy z doslechu, byť by i byly obsahem protokolu o svědecké výpovědi, nelze při hodnocení váhy tohoto důkazu přiblížit a nelze jim přikládat důkazní sílu. Nemohou totiž bezprostředně prokázat zkoumaný/prokazovaný děj.“ Odborná komentářová literatura pak uvádí, že „nezáleží na tom, zda svědek tyto skutečnosti osobně vnímal nebo se o jejich existenci dozvěděl od někoho jiného. Je však důležité, aby označil pramen takto nabyté vědomosti, nestačí jen neověřené pověsti, dohady, dojmy apod.“ (srov. BAXA, Josef, a kol. Daňový řád – Komentář, 2011, Wolters Kluwer). Jiná, že „svědek je osobou, která byla přímo účastna tomu, o čem by měla vypovídat. Jinými slovy něco viděl, slyšel či jinak vnímal“ (srov. ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád – Praktický komentář, 2019, Wolters Kluwer), či že „v rámci svědecké výpovědi fyzická osoba vypovídá o tom, co zažila svými smysly. [...] svědek by v rámci výpovědi neměl činit úsudky, dohady, aj. Důležité je jen to, co svědek skutečně zažil“ (srov. LICHNOVSKÝ, Ondřej, a kol. Daňový řád – Komentář, 2011, C. H. Beck). Nejvyšší správní soud k výše uvedenému doplňuje, že svědek bezpochyby může ve své výpovědi uvádět jako jemu známé skutečnosti nejen ty, které sám bezprostředně zažil (vnímal svými smysly), nýbrž i ty, které toliko „slyšel“ – v takovém případě je však nezbytné se jej doptávat, odkud tyto poznatky má, a jejich věrohodnost dále ověřovat. Je přitom nutno rozlišovat, zda informace sdělená svědkem v rámci jeho výpovědi je pouhým zdrojem podnětů pro další zkoumání a prověřování (kde informace „z doslechu“ má významné a užitečné místo), či zda daná výpověď má být sama o sobě dostatečným zdrojem najisto postavených skutečností (kde naopak informace „z doslechu“ neprokazuje prakticky nic).

[30] V projednávané věci tato východiska znamenají, že výpověď svědkyň O. a K. je významná a relevantní z hlediska jimi sdělených indicií, kdo, kdy, jakým způsobem a v jaké výši měl údajně (dle „veřejného tajemství“ tradovaného ve společnosti Propag) žalobci vyplácet vratky; tyto informace však měly být dále vyhodnocovány, ověřovány a dalšími nezávislými důkazními prostředky verifikovány, resp. doloženy. Sám stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že pokud se svědek o existenci určitých skutečností dozví pouze zprostředkovaně, je zapotřebí, aby uvedl pramen takto nabyté vědomosti; za uspokojivý a ověřitelný zdroj však nelze považovat „všeobecné povědomí“. Jak připustil již krajský soud, skutkový stav by bylo možné zjistit mimo jiné i díky těmto nepřímým (zprostředkovaně nabytým) poznatkům svědkyň, pakliže by ovšem jejich tvrzení zapadala do uceleného řetězce dalších (na těchto výpovědích nezávislých) důkazů; to však v řešeném případě nepřichází v úvahu, neboť stěžovatel, co se vyplácení vrátek žalobci B. M. týče, vycházel pouze z tvrzení svědkyň (byť vyslovených a opakovaných ve značném počtu výpovědí proběhnuvších jak v rámci trestního, tak daňového řízení). Nejvyšší správní soud sice přisvědčuje dílčím námitkám stěžovatele tkvícím v tom, že jediná nekonzistentnost ve výpovědích svědkyně O. spočívající v rozporu jejího tvrzení ze dne 7. 1. 2016 se všemi pozdějšími vyjádřeními (o navyšování cen ve středu řetězce) nečiní bez dalšího všechny její výpovědi nevěrohodnými; ostatně sama tento rozpor vysvětlila. Stejně tak se Nejvyšší správní soud neztotožňuje s výtkou krajského soudu, že stěžovatel měl při hodnocení výpovědí obou svědkyň automaticky reflektovat to, že je činily v situaci, kdy probíhalo trestní řízení, jímž mohly být (teoreticky) ohroženy, což je okolnost mající vliv na jejich věrohodnost. Pokud nebyly dány žádné konkrétní indicie svědčící o tom, že svědkyně vypovídaly skutečně takto motivovány (krom výše zmíněného jediného excesu obě svědkyně vypovídaly v trestním i daňovém řízení stále shodně a na jejich výpovědích ostatně stojí usnesení o zahájení trestního stíhání a obžaloba) a zároveň byly řádně poučeny o možném trestním postihu za nepravdivou výpověď, je třeba

pokračování

vycházet spíše z toho, že by jejich tvrzení měla být pravdivá. Ani tato korekce právních názorů krajského soudu vyslovených v napadeném rozsudku však ničeho nemění na správnosti jeho stěžejního závěru, že toliko a pouze výpovědi svědkyň O. a K., jež předávání vratek žalobci nebyly nikdy osobně přítomny ani se na něm bezprostředně nepodílely, nejsou samy o sobě způsobilé prokázat, že k vyplácení neoprávněného finančního prospěchu skutečně docházelo.

[31] V takovém případě nebylo dle Nejvyššího správního soudu prokázáno, že žalobce profitoval ze svého zapojení do řetězce spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, tak jak stěžovatel tvrdí, protože nebyl dán oprávněný důvod k neuznání části výdajů dle § 24 odst. 1 téhož zákona a doměření daně z příjmů právnických osob. V dalším řízení (již probíhajícím po zrušujícím rozsudku krajského soudu) tedy stěžovatel posoudí, které důkazní prostředky z trestního řízení, příp. prokázaná zjištění z trestního rozsudku, může použít k provedení důkazu v daňovém řízení, aby unesl své důkazní břemeno ohledně vyplácení vratek žalobci.

[32] Nejvyšší správní soud se z důvodu procesní ekonomie zabýval taktéž kasační námitkou stěžovatele brojící proti závěru krajského soudu o nepřezkoumatelnosti posouzení i druhé podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP. Soud stěžovateli vytknul, že se při zjišťování obvyklé ceny odchýlil od zákonného postupu, neboť se nepokusil jako referenční cenu zjistit cenu obvyklou (která je za obdobné plnění dosahována mezi nezávislými subjekty), ale porovnával ceny na počátku jím identifikovaného řetězce spojených osob s cenami, které za toto plnění zaplatil žalobce. Stěžovatel má naopak za to, že cenu za reklamní plnění v první fázi řetězce lze považovat za cenu nedeformovanou, neboť k jejímu navyšování docházelo až v rámci středových článků řetězce. Žádná jiná obchodní společnost na trhu údajně nenabízela stejný balíček služeb jako společnost Propag, protože nebylo možné učinit srovnání s nezávislým subjektem.

[33] V rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, Nejvyšší správní soud uvedl: „V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že správce daně musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu referenční, aby mohl provést srovnání. Nutnou (nikoli dostačující) podmínkou úpravy základu daně je, že rozdíl mezi cenami existuje. Správce daně tedy ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Zjištění ceny skutečné zpravidla nebude činit obtíže, jelikož se jedná o skutečnost rozhodnou pro určení základu daně a uvedenou obvykle v účetnictví nebo jiné povinné evidenci daňového subjektu. Pro zjišťování ceny referenční musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazního ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby.“ (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS, dále ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014 – 48, ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, ze dne 22. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 – 27).

[34] V rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018 – 63, Nejvyšší správní soud upřesnil, že „srovnávací cenou je v první řadě referenční cena, tj. cena, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Podstatou je tedy porovnání sjednané ceny na základě principu tržního odstupu, tedy porovnání s cenou, kterou vytváří relevantní trh. Tou je cena sjednávána za stejných (obdobných) podmínek nezávislými osobami, které mezi sebou mají běžné obchodní vztahy. O této ceně se má za to, že by si ji spojené osoby ujednaly, pokud by nebyly spojené, tedy vystupovaly na trhu nezávisle a své ekonomické chování nepřizpůsobily vztahu spřízněnosti. V uvedeném smyslu je zapotřebí rozumět i výkladu, který pro postup při určení referenční ceny učinil NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 74/2010 – 81. (...) Pokud budou existovat reálné nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou s řízenou transakcí plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Pokud řízená transakce nebude s nezávislými transakcemi plně srovnatelná (zpravidla proto, že se komodita nebo podmínky těchto transakcí budou lišit), je zapotřebí vyjít z nezávislých transakcí, které jsou řízené transakci svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přiléhavě korigovat. Vždy je však nezbytnou podmínkou určení referenční ceny existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí řízenou.“ V rozsudku ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 472/2018 – 57, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že není přípustné, aby „správce daně stanovil výši obvyklých cen bez dalšího podle jím preferované metody. Je povinen při postupu podle § 23 odst. 7 ZDP rovněž přesvědčivě zdůvodnit, proč nebylo možné v konkrétní věci vycházet z metody určení tržní ceny preferované daňovým subjektem. Současně musí přesvědčivě obhájit použití jím zvolené metody. Konkrétní věcné argumenty ve prospěch zvolené metody pak podléhají přezkumu správními soudy stran jejich úplnosti a přesvědčivosti.“

[35] Nejvyšší správní soud přisvědčuje krajskému soudu v tom, že stěžovatel ke stanovení referenční ceny ne zvolil primární způsob (tj. porovnání skutečně dosažených cen shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty), nýbrž až sekundární možnost (tj. odhad opřený o logickou a racionální úvahu), aniž však v napadeném rozhodnutí tento svůj postup přesvědčivě vysvětlil. Neuvedl v něm, zda (a s jakým výsledkem) se vůbec pokusil zjistit ceny za předmětná reklamní plnění mezi nezávislými subjekty; pokud nikoliv, jaká objektivní okolnost mu v tom bránila. V kasační stížnosti stěžovatel konstatuje, že „s ohledem na skutečnost, že jiná obchodní společnost na trhu nenabízela balíček služeb jako dodavatel PS (viz body [53] a [79] rozhodnutí o odvolání), a tudíž nebylo možné srovnávat tuto komoditu u nezávislého subjektu, byl stěžovatel nucen přistoupit ke stanovení referenční ceny způsobem uvedeným v Seznámení“. Tuto skutečnost však stěžovatel v napadeném rozhodnutí (ani v jím odkazovaných odstavcích), stejně jako v seznámení se zjištěnými skutečnostmi dle § 115 odst. 2 daňového řádu (jehož součástí jsou podrobné tabulky obsahující výpočty referenční ceny pro jednotlivé fakturované položky) vůbec neuvádí, natož aby dokládal svou snahu referenční cenu stanovit pomocí srovnání s cenami těžce komodity mezi nezávislými subjekty. Jestliže tedy stěžovatel bez jakéhokoli bližšího vysvětlení (pojednání o neexistenci nebo nedostupnosti dat o cenách mezi nezávislými subjekty) rovnou zvolil možnost určit referenční cenu na základě vlastní úvahy, nelze než konstatovat, že nedostal své povinnosti přesvědčivě obhájit použití jím zvolené metody stanovení referenční ceny.

[36] Nad rámec výše uvedeného, k samotné stěžovatelem provedené úvaze (pakliže by pro její aplikaci byly např. v dalším řízení osvědčeny podmínky), Nejvyšší správní soud konstatuje, že ji v jejím samotném jádru považuje za rozumnou a správnou; neztotožňuje se tedy s krajským soudem, že je logicky vnitřně rozporná a nepřezkoumatelná. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že (pokud by skutečně objektivně nebylo možno referenční cenu zjistit srovnáním obvyklých prodejních cen reklamy od nezávislého velkoobchodníka koncovému zákazníkovi), bylo racionální při jejím určování vycházet ze smluv uzavřených mezi prvním článkem řetězce (společnostmi E-motion či RC sport) a v pořadí dalším subjektem řetězce. Cenu za reklamní plnění v této fázi řetězce lze totiž ještě považovat za cenu nedeformovanou, neboť k jejímu násobnému navyšování docházelo až v rámci středových článků řetězce. První články (E-motion

pokračování

či RC sport) nakupovaly reklamní práva přímo od sportovních svazů a pořadatelů akcí za cenu odpovídající její běžné tržní hodnotě, resp. nebylo prokázáno ani tvrzeno, že by tomu bylo jinak. Lze tedy konstatovat, že cena mezi prvním a druhým článkem řetězce ještě nebyla poznamenána pokřivením v důsledku řady spojených osob a zároveň již byla navýšena o určitou marži. Stěžovatel ovšem pochybil, pokud se již v tomto kroku své úvahy směřující ke stanovení korektní referenční ceny zastavil. Nezbytná byla totiž také následná korekce této ceny (byť nedeformované, avšak sjednané mezi velkoobdoběrateli) v závislosti na objemu nakupované reklamy. Do předmětné racionální úvahy stěžovatele mělo být patřičně zahrnuto také ekonomické zohlednění poměru, jak velký celkový objem reklamy kupoval žalobce jako konečný uživatel (v podstatě byznysový „malooobdoběratel“) od svého dodavatele Propag, versus jak velký byl celkový objem objednávek reklamy druhého článku řetězce od toho prvního, mezi nimiž sjednaná cena byla stěžovatelem vzata za rozhodnou (k tomu viz tabulky vypracované stěžovatelem, jež jsou součástí seznámení se zjištěnými skutečnostmi). Je totiž zřejmé, že cena pro „konečného spotřebitele“ je za běžných tržních podmínek nutně vyšší než cena mezi velkoobdoběrateli nakupujícími přímo od vlastníků reklamních práv. Nezbytné je proto také zjistit, uvést a reflektovat (menší) objem celkově poptávaného plnění a s tím související aspekty navyšující konečnou cenu, jako je riziko neprodání části velkoobdoběratel nakoupené reklamy, náklady spojené se získáním klientů či služby spojené se zadáním, administrací nebo distribucí reklamy. Toto hledisko bude tedy muset stěžovatel v dalším řízení zohlednit, pakliže osvědčí, že je nezbytné referenční cenu stanovit na základě takto konstruované racionální úvahy.

### III. B) Společnost OR

[37] Podle § 24 odst. 1 ZDP platí, že *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.*

[38] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.* Naopak podle § 92 odst. 5 písm. c) tíží důkazní břemeno správce daně pokud jde o *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[39] Důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů nese daňový subjekt. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že 1) se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 – 64, nebo rozsudky NSS ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73, ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, a ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012 – 46). Pokud daňový subjekt neunese důkazní břemeno, z jím tvrzených skutečností se nevychází (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č. j. 7 Afs 148/2006 - 88). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tedy musí prokázat důvodnost svých pochyb (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009,

č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, nebo ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66). V rozsudku 18. 7. 2019, č. j. 3 Afs 270/2017 - 31, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*jakoliv je možné stěžovateli přisvědčit v tom, že daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů, tak nadále platí, že účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 ZDP. Nejvyšší správní soud rovněž opakovaně zdůraznil, že přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].“*

[40] Krajský soud v projednávané věci shledal, že daňové orgány neuvedly (krom nekontaktnosti dodavatele OR) žádné důvody k pochybnostem o tom, kdo žalobci předmětné plnění poskytl, resp. že to nebyla právě deklarovaná společnost OR. Nadto naznal, že to, zda skutečně platby od žalobce proběhly na účet OR (což navrhoval prokázat výpisy z účtu), nebylo ani zjišťováno, pročez vycházel z toho, že OR od něj přijal finanční úhradu za poskytnuté plnění a tuto přiznal svému správci daně v daňovém přiznání k dani z příjmů, a tedy byl fiskální zájem státu naplněn. Žalovaný přitom neuvedl, z jakého důvodu bylo nutné zkoumat, zda deklarovaný dodavatel OR byl faktickým dodavatelem reklamního plnění. Stěžovatel naopak tvrdí, že důvodem neuznání výdajů za reklamní služby od OR bylo neprokázání, že žalobce přijal zdanitelné plnění právě od jím deklarovaného dodavatele, přičemž jeho nekontaktnost byla pouze indicií vzbuzující pochybnosti správce daně. Podle stěžovatele je objasnění faktického dodavatele zboží důležitou okolností při prokazování, že výdaj byl skutečně vynaložen způsobem daňově uznatelným; daňový subjekt je povinen upřesnit, jakým způsobem obchodní transakce proběhla a kdo je skutečným dodavatelem, aby bylo možné uznat uplatňovaný výdaj jako daňově účinný.

[41] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, jak již zrekapituloval krajský soud, že žalobce všechny jím uplatněné výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP prokazoval fakturami vystavenými dodavatelem OR odběrateli KADAMO, které se vždy výslovně vztahovaly k některé z jím řádně předložených smluv o reklamních a propagačních službách, ve kterých byly popsány jednotlivé akce i sjednaná cena; ke každé akci zároveň žalobce předložil taktéž fotodokumentaci dostatečně prokazující faktické uskutečnění předmětného plnění. Dále realizaci reklamy prokazoval výpovědí svědka Č. (jednatele společnosti PAPILIO, která předmětné reklamní plnění určené pro žalobce dodávala OR jako jeho subdodavatel), který spolupráci s touto společností výslovně potvrdil; žalobce navrhoval též výpověď svědka N. (jednatele OR), jehož výslech se správcem daně nepodařilo uskutečnit. Sám stěžovatel v napadeném rozhodnutí vyslovil: „*svědek (Č.) potvrdil, že společnost PAPILIO uzavřela s odběratelem OR-RAMS smlouvy o zajištění reklamy, které ve svém podání z dne 19. 6. 2017 předložil odvolatel [a] uvedl, že veškerá reklama, kterou společnost OR-RAMS objednala u společnosti PAPILIO, byla fakticky provedena (...) odvolatelem předložené fotodokumentace dokládají, že reklama byla na sportovních akcích a jiných smluvených místech umístěna (...) odvolací orgán nerozporuje, že společnost PAPILIO disponovala reklamními právy na akce, na nichž měl odvolatel umístěnou reklamu. Sporná není ani skutečnost, že tato reklamní práva byla – alespoň z části – převedena na společnost OR-RAMS.*“ Upřesnit je pak třeba konstatování krajského soudu, že to, zda skutečně od žalobce proběhly platby na účet společnosti OR (což navrhoval prokázat výpisy z účtu), nebylo zjišťováno. Žalobce v rámci svého dílčího vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 5. 10. 2018 předložil stěžovateli výpisy ze svého účtu se záznamy bezhotovostních finančních transakcí na účet společnosti OR; soud přitom dodává, že se shodují částky, číslo účtu i jednotlivé variabilní symboly, jež jsou uvedeny jak na přiložených fakturách, tak na těchto výpisech. Stěžovatel k těmto důkazním prostředkům v napadeném rozhodnutí uvedl: „*na této skutečnosti (neprokázání uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem) nic nemění ani výpisy z bankovních účtů dodavatele*



pokračování

*předložené ve Vyjádření na Seznámení dokládající bezhotovostní tok peněz od odvolatele společnosti OR-RAMS, neboť skutečnost, že faktury byly bezhotovostně zaplacený, sama o sobě není způsobilá prokázat samotný skutkový stav, tj. že obchodní případ byl skutečně realizován a poskytnutí služby fakticky došlo tak, jak je dodavatelem na sporných fakturách uvedeno. (...) samotné provedení platby mezi dvěma subjekty je schopno prokázat pouze to, že byl uskutečněn peněžní přesun od jednoho subjektu k druhému, nikoliv však již to, zda za tuto platbu bylo fakticky poskytnuto též protiplnění v podobě odvolatelem tvrzeného dodání reklamních služeb.“* Soud přitom zdůrazňuje, že stěžovatel na jednu stranu relativizuje vypovídací hodnotu předmětných výpisů z účtu argumentem, že sama skutečnost zaplacení fakturované ceny ještě neprokazuje, že plnění bylo skutečně poskytnuto, zároveň však (s ohledem na předloženou precizní fotodokumentaci) v projednávané věci nezpochybňuje faktické uskutečnění plnění, a pouze postrádá důkaz, kdo toto plnění zajistil.

[42] Nejvyšší správní soud obecně konstatuje, že společnost OR jakožto dodavatel měla na základě sjednaných smluv vůči žalobci toliko soukromoprávní povinnost předmětné plnění dodat (ve smyslu zajistit jej) a jemu odpovídající právo na zaplacení ceny. Skutečnost, zda splnění této své povinnosti dodavatel fakticky (manuálně) realizoval sám, nebo prostřednictvím svého subdodavatele, je v tomto kontextu zcela irelevantní; není tedy podstatné, kdo „fakticky dodal“ (PAPILIO), nýbrž kdo v souladu se smlouvou „zajistil dodání“. Při shrnutí argumentace napadeného rozhodnutí nutno podotknout, že stěžovatel nezpochybňuje, že žalobce a jeho dodavatel OR mezi sebou měli uzavřeny platné smlouvy na předmětné reklamní služby, na základě nichž bylo řádně fakturováno a žalobcem taktéž bezhotovostně uhrazeno plnění, které se fakticky uskutečnilo. Subdodavatel PAPILIO prostřednictvím svého jednatele potvrdil, že měl se společností OR uzavřeny smlouvy na zajištění reklamního plnění na akcích, které byly nasmlouvány a fakturovány mezi žalobcem a OR, přičemž potvrdil, že objednaná reklama byla skutečně provedena. Za takto prokázané skutkové situace stěžovatel přesto tvrdí, že má pochybnosti o tom, že plnění žalobci poskytl (zajistil) dodavatel deklarovaný na daňovém dokladu (společnost OR). Nejvyšší správní soud uvádí, že za takovéto konstelace okolností projednávané věci (plnění bylo poskytnuto, cena byla zaplacená, subdodavatel potvrdil zajištění plnění – to vše ve vzájemně se nevylučujících údajích) by bylo třeba zásadních pochybností o tom, že to nebyla právě žalobcem deklarovaná společnost OR, která předmětnou reklamu „zajistila dodat“.

[43] Daňové orgány opakovaně argumentují (jak uvádí i stěžovatel v kasační stížnosti), že předmětné výdaje neuznaly z důvodu, že žalobce nevyvrátil jejich pochybnosti, zda reklamní služby poskytl právě deklarovaný dodavatel. Nejvyšší správní soud však přisvědčuje krajskému soudu již v tom, že přesvědčivě neodůvodňují předcházející přenesení důkazního břemene na žalobce. Ve výzvě k vyvrácení pochybností (ani následně ve zprávě o daňové kontrole či v seznámení s podklady rozhodnutí) nejsou uvedeny žádné relevantní skutečnosti, které tyto pochyby odůvodňují, právě krom (pozdější) nekontaktnosti společnosti OR, která bránila ověření žalobcových tvrzení. Stěžovatel sice tvrdí, že toliko nekontaktnost obchodních partnerů může být důvodem pochybností správce daně o uskutečnění plnění, tak jak jej deklaruje daňový subjekt; odkazuje však na rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 – 72. Nekontaktnost je však vždy nutno posuzovat v kontextu zejména časovém, ale i případně jiném (dle typu činnosti či transakcí). Naopak v rozsudku ze dne 29. 11. 2019, č. j. 3 Afs 365/2017 - 41, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „se stěžovatelkou lze obecně souhlasit, že nekontaktnost jejich dodavatelů by sama o sobě přechod důkazního břemene nemohla zapříčinit“. Stejně tak v rozsudku ze dne 18. 2. 2021, č. j. 1 Afs 180/2020 – 41, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „pokud jde o otázku komunikace dodavatelů se správními orgány, kasační soud souhlasí, že v obecné rovině nelze daňový subjekt postihovat za nekontaktnost jeho dodavatele. Sama nekontaktnost však pozici stěžovatelky nijak nezhoršuje, ale ani nezlepšuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37)“. Dále ke svým pochybnostem (a to nikoliv v předmětné výzvě) uvádějí daňové orgány jednak to,

že společnost OR vznikla 31. 1. 2012 a již v dubnu téhož roku měla od žalobce zakázku, přestože nebyla na trhu známá a neměla žádné reference, přičemž žalobce blíže neupřesnil vznik jejich obchodní spolupráce (ten přitom argumentoval tím, že vznik této spolupráce dojednával jeho předcházející jednatel pan Klučka, který již zemřel). Taktéž uvádějí fakt, že společnost OR (až po období, v němž proběhly sporné transakce) přestala plnit své daňové povinnosti, na základě čehož byla označena jako nespolehlivý plátec a v roce 2016 zrušena s likvidací. Nejvyšší správní soud ovšem dospěl ke stejnému závěru jako krajský soud, totiž že stěžovatel ani správce daně neidentifikovali (a tím méně prokázali) jakoukoli konkrétní skutečnost, která by s žalobcem uvedenými tvrzeními a jím předloženými podklady byla v rozporu nebo je zpochybňovala. Pouze to, že dodavatel OR neměl v době uzavření smluv na sporná plnění dlouhou obchodní minulost a že následně přestal plnit své daňové povinnosti, bez konkrétního tvrzení o krácení daně, není v dané věci dostatečné pro zpochybnění výše uvedených podkladů, které ve svém souhrnu prokazují uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem. Takto vágní a neurčité výhrady (bez dalších podezřelých okolností) tedy nebyly způsobilé prokázat existenci vážných a důvodných pochyb správce daně o souladu předložených záznamů se skutečností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[44] Další argumentací stěžovatele se s ohledem na výše uvedené již Nejvyšší správní soud nezabýval.

#### IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[45] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nebyly naplněny stěžovatelem uplatněné kasační námitky, pročež zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., věty poslední. O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s.

[46] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl v tomto kasačním řízení úspěch a úspěšnému žalobci nevznikly žádné náklady, neboť se k podané kasační stížnosti nevyjádřil. Proto soud vyslovil, že žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalobci ji nepřiznal.

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

V Brně dne 28. května 2021

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu