



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **Ledopa s.r.o.**, IČ 27749266
sídlem Makovského 1598/28, Žďár nad Sázavou
zastoupen advokátem JUDr. Milanem Jelínkem
sídlem Sokolovská 49/5, Praha 8

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2017, č. j. 6984/17/5200-11431-706012

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno k odvolání žalobce předchozí prvostupňové rozhodnutí – dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. do 31. 12. 2011, vydaný Specializovaným finančním úřadem pod č. j.

971110/16/4230-22792-710129 ze dne 15. 4. 2016. Dodatečným platebním výměrem byla žalobci z moci úřední vyměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 649 200 Kč a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 329 840 Kč. Žalovaný změnil dodatečný platební výměr prvostupňového správního orgánu tak, že částka doměřené daně ve výši 1 649 200 Kč se mění na částku 1 808 990 Kč a výše penále se mění z částky 329 840 Kč na částku 361 798 Kč.

2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že sporným bodem mezi žalovanými je uznatelnost nákladů za reklamu a inzerci zaúčtovaných na účtu 518/28 (reklama, inzerce) v částce 10 001 550 Kč týkající se prezentace žalobce na různých sportovních a kulturních akcích. Dodavatelem těchto služeb byla společnost MARTIOFF CZ, s.r.o. (dále jen „MARTIOFF“); jednalo se o náklady na reklamní a propagační služby, které významně ovlivnily základ daně žalobce. K přijatým fakturám za zajištění prezentace, vystaveným společností MARTIOFF byly žalobcem doloženy jednotlivé smlouvy o dílo, fotodokumentace a vyhodnocení akce s logem agentury Revolution models Koreka. Podle informací správce daně byly reklamní služby prvotně zhotoveny I. H., v jednom případě Mgr. M. U. Ty provedly kompletní reklamní službu, která zahrnovala přijetí objednávky, zajištění prezentace reklamní služby, vyhodnocení celé akce a zhotovení fotodokumentace. Takto provedená reklamní služba byla jimi fakturována subdodavateli i za cenu obvyklou. Správce daně obdržel informace a zásadní důkazy související s obchodními případy od správce daně příslušného subjektu MARTIOFF, na základě skutečností sdělených jednatelem této společnosti Ing. T. K. v jiném daňovém řízení a z listinných důkazů získaných součinnostmi s místně příslušným správcem daně jednotlivých společností zapojených do řetězců zjistil, že na poskytnutí reklamních služeb se podílel řetězec společností. Na počátku řetězce figuroval daňový subjekt I. H. (v jednom případě Mgr. M. U.), jejímž odběratelem byla společnost REKLAMAART, s.r.o. Bezprostředním dodavatelem žalobce byla společnost MARTIOFF a žalobce tvořil poslední článek tohoto řetězce. Zjištěný řetězec byl identifikován následovně: pořadatel sportovní nebo kulturní akce (první článek řetězce) – agentura I. H. (druhý článek řetězce) – REKLAMAART, s.r.o. (třetí článek řetězce – nekontaktní) – VENDIA, s.r.o. (čtvrtý článek řetězce) – ZANEA, s.r.o. nebo CENTINDER, s.r.o. nebo PL Trading Corporation, s.r.o. (pátý článek řetězce – nekontaktní) – MARTIOFF, s.r.o. (šestý článek řetězce) – žalobce (sedmý článek řetězce).
3. Podle získaných důkazů se ceny fakturovaných obchodních transakcí s reklamními službami pohybovaly v rozmezí od 4 167 Kč do 30 000 Kč. Prvotní fakturace I. H., resp. Mgr. M. U., byla několikanásobně nižší, než byl náklad uplatněný posledním článkem řetězce (cca 34x nižší). Fakturace posuzovaných reklamních služeb a výsledná daň byla v rámci jednotlivých článků řetězce u jednotlivých akcí postupně navyšována. K navýšení ceny došlo pouhým „přeprodáváním“ bez reálného a racionálního důvodu. Články řetězce následující po prvním zhotoviteli byly pro správce daně nekontaktní a dotčené společnosti samy o sobě nepředkládaly žádné vystavené doklady. Výrazné navýšení ceny za reklamní služby se projevilo při daňovém řízení vedeném u společnosti MARTIOFF.
4. Správce daně dospěl k závěru, že osoby zapojené v řetězci lze označit za osoby spojené ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“) a že v dané věci byla cena přijatých reklamních služeb poskytnutých v řetězci bezdůvodně odlišná od ceny obvyklé. Žalobce byl proto vyzván k prokázání, že neměl povinnost postupovat ve smyslu ust. § 23 odst. 7

a 1 ZDP a aby vysvětlil a doložil zjištěný rozdíl mezi částkami nákladů a cenou reklamních služeb od dodavatele MARTIOFF a cenou zjištěnou u prvotního zhotovitele reklamních služeb, tj. cenou sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích.

5. V rámci odvolacího řízení dospěl žalovaný k závěru, že v důsledku vzájemného vztahu osob zúčastněných na transakci, který bylo možné označit za vztah spojených osob ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP a z důvodu nedoložení cen stanovených mezi těmito osobami a cen, které by byly stanoveny mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, tak žalobce vykázal v daňovém přiznání základ daně nesprávně nižší o částku 9 576 243 Kč.

II. Obsah žaloby

6. Žalobce namítal, že napadené rozhodnutí žalovaného je založeno na neúplném zjištění skutkového stavu věci. Žalobce rozporoval, že by reklamní služba, kterou mu poskytl jeho dodavatel – společnost MARTIOFF byla s hlediska svého obsahu totožnou službou, která byla poskytována p. I. H. Žalobce dále namítal, že dostatečnou oporu v provedeném dokazování nemá ani zjištění, že za referenční (tržně obvyklou) lze pokládat právě cenu, kterou účtovala I. H., resp. pořadatelé jednotlivých akcí. Žalobce také namítal, že žalovaný nepřípustně rozhodl v neprospěch žalobce pro neunesení důkazního břemene, ačkoliv žalobce navrhl k prokázání tvrzených skutečností konkrétní důkazní prostředky (výslech svědků p. H., p. P. a p. P.). Neprovedením navržených důkazů byla krácena žalobcova procesní práva. Žalobce dále namítal, že správce daně i žalovaný nepřípustně a v rozporu s daňovým řádem použili k důkazu prostředky z jiných daňových řízení, aniž by pro takový postup byly splněny zákonem předvídané podmínky.
7. Žalobce dále konkrétně rozvedl, že z vyjádření svědkyně H. je zřejmé, že předmětem jí poskytované služby bylo zajištění reklamního prostoru při příležitosti konkrétní předem dané akce, přičemž činnost pořadatelů jednotlivých akcí naopak směřovala k nabídce tohoto prostoru (příležitosti k prezentaci) potencionálním zájemcům. Z výpovědi svědka p. K. vyplývá, že společnost MARTIOFF dodávala žalobci komplexní služby, které zahrnovaly také sestavení seznamu dostupných příležitostí a výběru (doporučení) jednotlivých příležitostí podle individuálních potřeb žalobce. I. H. popřela, že by takovou činnost pro žalobce vykonávala. Z hlediska daňové povinnosti žalobce je zcela lhostejné, zda činnost jdoucí nad rámec samotného zajištění umístění reklamy (kterou vykonávala svědkyně H.) zajišťovala přímo společnost MARTIOFF nebo zda i tato část služeb byla realizována subdodavatelsky. Ve vztahu k I. H. žalobce namítal, že měl správce daně využít své možnosti k jejímu výslechu. Z pohledu žalobce se nejedná o nekontaktní osobu, jejíž pobyt by nebyl znám. V případě navrhovaného výslechu svědka p. P. žalobce namítal, že správní orgány neučinily žádný pokus o předvolání svědka, jeho domnělá nekontaktnost nebyla v řízení prokázána. Žalobce dále namítal, že protokol o svědecké výpovědi z jiného řízení je procesně použitelným důkazem pouze tehdy, souhlasí-li s takovým postupem daňový subjekt, resp. nenavrhně-li provedení výslechu svědka přímo v daném řízení. V rozporu s tím žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí odkazuje na ústní jednání vedené s Mgr. P., aniž by byl proveden výslech této osoby.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

8. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odmítl veškeré žalobní body uplatněné žalobcem jako nedůvodné, doplnil, že správce daně v celém průběhu daňové kontroly seznamoval žalobce se vzniklými pochybnostmi, které se týkaly stanovené daňové povinnosti a vždy žalobce řádně v souladu se zákonem vyzval k doložení důkazních prostředků. Žalobcem tvrzené odlišnosti reklamní služby poskytované p. I. H. a reklamní služby, kterou pro žalobce zajišťovala obchodní společnost MARTIOFF zůstaly pouze v rovině tvrzení, aniž by k tomu byl ze strany žalobce doložen relevantní důkaz. Správce daně a následně žalovaný opakovaně řádně zdůvodnili neprovedení žalobcem navržených svědeckých výpovědí. Správce daně v rámci důkazního řízení prověřoval přímo u poskytovatelů reklamních služeb cenu těchto služeb za stejných nebo srovnatelných podmínek. Žalobce nijak nedoložil svá tvrzení o tom, že služba byla během předmětných reklamních akcí poskytnuta v jiném rozsahu, než bylo zjištěno. Důkazní břemeno spočívající na žalobci nebylo v dané věci jím uneseno. Žalobce se v daňovém řízení neustále dovolával opakování výsledku osob, které neposkytly správci daně dostatečnou součinnost a u níž nemohou být z objektivních důvodů provedeny výsledky. Popis jednotlivých úkonů správce daně ve vztahu k navrženým svědkům je podrobně uveden ve zprávě o daňové kontrole. Správce daně byl oprávněn v daňovém řízení využít poznatky získané od jiného správce daně z jiného řízení. Za situace, kdy by případná svědecká výpověď nemohla přinést žádné další skutečnosti, bylo možné provedení svědecké výpovědi odmítnout. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

IV. Ústní jednání

9. V rámci nařízeného jednání před soudem setrvali účastníci na svých dosavadních procesních stanoviscích.

V. Posouzení věci krajským soudem

10. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, 68 a 70 s.ř.s.). Soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.). Soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.
11. Žalobce především namítal, že žalovaný nezjistil řádně skutečný stav věci, neboť neprovedl žalobcem navržené důkazy, resp. že některé důkazy nebyly provedeny zákonným způsobem, popř. že podklady pro rozhodnutí nebyly zjištěny a pro účely rozhodnutí ve věci použity zákonným způsobem. Dále žalobce namítal správné hodnocení výsledku svědka Ing. K. a nesprávně stanovenou tržně obvyklou cenu za poskytnuté zboží.
12. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně 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, upravený podle následujících odstavců.
13. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně

odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

14. Daňový subjekt je tedy povinen prokázat svá tvrzení o: 1) vynaložení předmětného nákladu (tzn. o faktickém uskutečnění platby); 2) jeho oprávněnosti (tedy že vynaložená platba odpovídá skutečně realizovanému plnění, které bylo fakturováno); 3) jeho souvislosti s dosaženými příjmy. Pokud daňový subjekt neunesse své důkazní břemeno, nelze považovat náklad za prokázaný.
15. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (stejná právní úprava byla obsažena i v dříve účinném zákoně o správě daní a poplatků, konkrétně v § 31 odst. 9 tohoto zákona).
16. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
17. Břemeno důkazní tedy leží primárně na daňovém subjektu.
18. Tento institut vyložil například Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. N 113/37 SbNU 463, dostupném na <http://nalus.usoud.cz>: „*Ve sféře provádění důkazů má informační autonomie odraz v zásadě, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Nicméně, také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vázících se výlučně k daňové povinnosti subjektu*“.
19. Tím, že žalobce uvedl daňově uznatelné výdaje v daňovém přiznání k dani z příjmů, stíhala jej povinnost prokázat, zda se skutečně jednalo o daňově uznatelné výdaje a v jaké výši. Unesení důkazního břemene se přitom nevztahuje toliko k předložení bezvadných účetních dokladů. Samotný daňový doklad (faktura), byť by obsahoval všechny zákonné náležitosti, nijak neprokazuje, že fakticky došlo k uskutečnění platby a k plnění uvedenému na faktuře. Takový doklad nemůže být použit jako důkaz o realizaci skutečnosti v něm deklarované, není-li prokázano, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. K tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, podle něhož pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázano, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo.

20. Důkazní břemeno je sice limitováno co do času a rozsahu zkoumané daně, není však limitováno co do charakteru předkládaných důkazních prostředků, jak je ostatně uvedeno v § 93 odst. 1 daňového řádu, podle něhož je možno v řízení použít všech důkazních prostředků, jimiž lze osvědčit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Toto ustanovení však nelze v žádném případě chápat k tíži daňového subjektu, právě naopak. Je tedy nespornou povinností daňového subjektu prokázat vše, co uvede v daňovém přiznání. Jakým způsobem tak učiní, je přitom zásadně na něm. Jak bylo uvedeno výše, daňový subjekt není ničím omezen v tom smyslu, že by mu bylo uloženo, jaké důkazy či důkazní návrhy v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení předloží. Je přitom zřejmé, že ne vždy k prokázání tvrzení bude postačovat, pokud daňový subjekt předloží toliko doklady, které mu zákon ukládá vyhotovovat a uchovávat. Záleží tedy na daňovém subjektu, jaké doklady ponechá ve své dispozici, vždy však musí být schopen prokázat veškeré skutečnosti, které v daňovém přiznání tvrdí.
21. V daném případě žalobce namítal, že mu správními orgány bylo znemožněno unést důkazní břemeno, jelikož nebyly provedeny jím navržené důkazy, dále žalobce namítal, že mu byla poskytnuta služba odlišná od služby poskytnuté prvotním zhotovitelem a že nebyla správně určena obvyklá cena služby.
22. Žalobce do daňového přiznání uvedl jako daňově uznatelné výdaje vynaložené na reklamní služby. Žalovaný však dospěl k závěru, že žalobce byl zapojen do řetězce společností, které vzájemnou fakturací reklamních služeb ekonomicky neodůvodněným způsobem navýšily cenu fakturovaných služeb. Smluvní vztah tedy vznikl za účelem snížení základu daně. Na takové transakce je třeba nahlížet jako na transakce osob jinak spojených podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. ZDP a vzhledem k tomu, že žalobce uspokojivě rozdíl cen sjednaných mezi těmito osobami nedoložil, došlo ke zvýšení základu daně.
23. Podle citovaného ustanovení liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Spojenými osobami se pro účely zákona o daních z příjmů mj. rozumí osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP].
24. Jak vyplynulo z napadeného rozhodnutí, na poskytnutí reklamních služeb se v daném případě podílely následující řetězce, u nichž prvním článkem byla I. H. (u akce Face & Charm Mgr. M. U.) a posledním článkem byl žalobce. Jednalo se o následující řetězce: 1) I. H. – REKLAMAART, s.r.o. – VENDIA, s.r.o. – PL Trading Corporation, s.r.o. – MARTIOFF, s.r.o. – žalobce
2) I. H. – REKLAMAART, s.r.o. – ZANEA, s.r.o. – MARTIOFF, s.r.o. – žalobce
3) I. H. – REKLAMAART, s.r.o. – Centinder, s.r.o. – MARTIOFF, s.r.o. – žalobce
4) Mgr. M. U. – VENDIA, s.r.o. – PL Trading Corporation, s.r.o. – MARIOFF, s.r.o. – žalobce.

V průběhu těchto řetězců došlo k extrémnímu – přibližně 34 násobnému navýšení ceny (z původních 4 167 Kč do 30 000 Kč na cca 345 500 Kč – 990 000 Kč) – bez ekonomického

opodstatnění. Správce daně zjišťoval cenu, za kterou by byly sjednány obdobné transakce s nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za existence shodných či obdobných podmínek u poskytovatelů těchto služeb (pořadatelů) za služby ve stejném rozsahu, jako požadoval žalobce, přičemž správce daně zjistil, že cena srovnatelné reklamy na srovnatelných akcích se pohybuje v rozpětí od 4 000 Kč do 66 667 Kč (viz str. 32 – 33 a 48 – 49 zprávy o daňové kontrole). Šetření správce daně bylo provedeno z důvodu námitky žalobce, že za převodní cenu nelze brát cenu účtovanou p. H. a Mgr. U. Správcem daně byly zjištěny ceny u tří shodných společenských akcí („Filmale 2011“, „MMČR v motokrosu 2011“, „Freestyle – motokros – Night of Jumps v Ostravě“), přičemž se jednalo o srovnatelnou formu, rozsah a účel reklamních akcí. Správce daně sice setrval na závěru, že spravedlivá odměna náležela prvotním tvůrcům reklamní služby (p. H. a Mgr. U.), přihlédl však k tvrzení žalobce, že se na jejím zajištění podílela také společnost MARTIOFF (správce daně nezpochybnil jednání žalobce s jednatelem této společnosti), a proto za cenu obvyklou akceptoval samou horní hranici zjištěného cenového rozpětí, tj. částku 66 667 Kč. Vzhledem ke zjištěným skutečnostem vyzval správce daně žalobce k doložení rozdílu mezi cenami fakturovanými žalobcovým dodavatelem (MARTIOFF CZ, s.r.o.) a cenami sjednanými mezi nezávislými subjekty. Žalobce však rozdíl cen nedoložil. Ve svých vyjádřeních uvedl, že důvodem odlišnosti cen sjednaných mezi žalobcem a jeho dodavatelem a cen účtovaných I. H. a Mgr. U. má být podstatná odlišnost mezi službami poskytovanými uvedenými fyzickými osobami a přímým dodavatelem žalobce – společností MARTIOFF CZ. Žalobce navrhl prodezení výsledku svědka Ing. T. K., který měl potvrdit, že společnost MARTIOFF CZ poskytovala žalobci reklamní a marketingové služby s vysokou přidanou hodnotou, neboť pro žalobce identifikovala reklamní příležitosti vhodné k prezentaci a propagaci žalobce tak, aby reklama byla maximálně efektivní. Podobně žalobce navrhl výslech svědkyně I. H. a jednatelů společností zapojených v řetězci Mgr. P. P. a M. P.

25. Krajský soud se nejprve vyjádří k neprovedení svědecké výpovědi výsledkem I. H. Ze spisového materiálu vyplývá zcela jasná odpověď, proč k výsledku uvedené osoby nedošlo. Žalovaný se snažil I. H. předvolat a dokonce ji za pomoci Policie ČR předvést. Tato snaha však nevedla k jejímu předvedení, neboť bylo zjištěno, že se na adrese svého trvalého pobytu nezdržuje. Správci daně se dále bezúspěšně pokusili I. H. kontaktovat telefonicky (po předání telefonického kontaktu ze strany žalobce) a od telefonních operátorů zjistili, že dané číslo není na tuto osobu registrováno, tj. nebyla zjištěna fakturační adresa. Po správci daně není možno požadovat jiný další postup, neboť objektivně zcela naplnili svoji zákonnou povinnost a vyčerpali zákonné možnosti provést výslech této svědkyně. Skutečnost, že se má tato osoba pohybovat po konkrétním městě (podle tvrzení žalobce) se míjí s možnostmi správců daně, neboť si nelze dost dobře představit, jakým způsobem by měli na základě této informace postupovat. Tato námitka je nedůvodná.
26. Další námitka směřovala proti údajně nesprávně provedenému hodnocení výpovědi svědka Ing. T. K. K této námitce uvádí soud následující. Ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně provedl výslech tohoto svědka (viz protokol č. j. 125215/15/4230-22792-707674 a č. j. 142739/15/4230-22792-707674), přičemž jeho vyjádření učiněné v rámci svědecké výpovědi, byly konfrontovány s odpověďmi, které tato osoba uvedla v rámci daňového řízení vedeného u daňového subjektu společnosti MARTIOFF CZ, s.r.o. Tvrzení uvedené osoby si skutečně v mnohém protirečí, a to také v důležité části ohledně rozsahu poskytnutých služeb (zejména v tom, že původně p. K., jednatel společnosti MARTIOFF tvrdil, že fakticky tato společnost nepřidávala k plněním poskytnutým jejími

dodavateli pro žalobce žádnou přidanou hodnotu). Konfrontace výpovědi svědka p. K. s jeho předchozím vyjádřením není v rozporu s právními předpisy, naopak tento postup přispívá ke správnému zjištění skutkového stavu věci, kdy je uvedené prohlášení svědka použito k hodnocení věrohodnosti svědecké výpovědi. V podrobnostech soud odkazuje na úvahy a závěry žalovaného vyličené v odst. 60, 61, 62 a 63 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, jenž jsou založeny na skutkových a právních závěrech obsažených ve zprávě o daňové kontrole.

27. Podle daňového řádu platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daně vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správci daně zároveň žádná pravidla nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, přičemž závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena. Jako důkazy mohou sloužit také jiné podklady z daňových řízení či výsledky dožadání. Daňový subjekt pak musí být s důkazy seznámen a musí mu být dána možnost se k nim vyjádřit, což se v posuzovaném případě stalo. V rámci zásady volného hodnocení důkazů, kterou finanční správa disponuje, pak žalovaný spolu s prvostupňovým správcem daně dospěli zákonným postupem k řádně odůvodněnému a logickému závěru, že nelze výpovědi svědka p. K. osvědčit tvrzení žalobce. V této souvislosti soud odkazuje na provedené hodnocení výpovědi svědka zachycené ve shora již citovaných odstavcích žalobou napadeného rozhodnutí. I tuto námitku považuje krajský soud za nedůvodnou.
28. K neprovedení výslechů jednatele společností Centider, s.r.o. a VENDIA, s.r.o. M. P. a společnosti PL Trading p. P. žalovaný uvedl, že žalobce se neustále dovolává opakování výslechu osob, které neposkytují správci daně dostatečnou součinnost a u nichž nemohou být z objektivních důvodů provedeny výslechy. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí navíc vyplývá, že správní orgány vycházely rovněž z listinných důkazů, že reklamní služby byly uskutečněny v rozsahu fotodokumentace a vyhodnocení předložených žalobcem, přičemž I. H., resp. M. U., byly prvním článkem v řetězci a žalobce zaplatil několikanásobně vyšší službu za téměř totožnou službu, jaká byla poskytnuta původními články řetězce. Ze skutečností plynoucích ze spisového materiálu nelze nevidět i nelogičnost přefakturace mezi jednotlivými články obchodních řetězců, prakticky bez jakékoliv přidané hodnoty ke službě, kterou poskytla I. H. a Mgr. U. Krajský soud se s argumentací žalovaného, jenž je založena na zjištěných skutkových okolnostech ztotožňuje. Rozsah reklamních služeb byl na konci dodavatelsko odběratelského řetězce prakticky shodný s poskytnutou službou od I. H., resp. M. U. V dané věci nebyl prokázán žádný racionální důvod, proč by k nárůstu subjektů účastnících se řetězce a nárůstu účtovaných částek mělo dojít. Žalobce sice tvrdil, že rozsahu služeb se fakticky zvětšil oproti službám poskytnutým prvním článkem v řetězci, a to např. cíleným sledováním vhodných příležitostí apod., to však nemůže odůvodnit enormní zvýšení ceny de facto přeprodávaných služeb. Tato skutečnost nezakládá racionální důvod pro to, aby byla cena zvýšena takovým způsobem a za takových podmínek, jak k tomu došlo v dané věci. Uvedenou otázkou se podrobně zabýval správce daně prvního stupně v rámci zprávy o daňové kontrole a rovněž i žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí (viz např. odst. 46, 47, 58, 59, 60, 61, 63). S tímto hodnocením se soud ztotožňuje. Ve vztahu k navrženému svědkovi Mgr. P. P. žalovaný uvedl, že tento vypovídal jako jednatel společnosti PL Trading Corporation s.r.o. v rámci jiného

daňového řízení, z jeho vyjádření vyplynulo, že se společnost PL Trading Corporation s.r.o. na zajištění reklamy nikterak osobně nepodílela, jednalo se o pouhý „nákup a prodej“ služby s provizí 2 %. Toto sdělení korepondovalo se zjištěními správce daně v průběhu kontroly a s uvedenými skutečnostmi byl žalobce v průběhu daňového řízení seznámen a měl možnost na ně reagovat.

29. Pokud jde o navrženého svědka M. P., žalovaný uvedl, že od provedení svědecké výpovědi této osoby bylo upuštěno, neboť již v průběhu řízení byl shromážděn dostatek důkazů o tom, že přeprodejem posuzovaných reklamních služeb bez další přidané hodnoty došlo k mnohonásobnému navýšení ceny u jednotlivých článků řetězce oproti cenám, které byly zjištěny u podobných služeb na totožných reklamních akcích mezi nezávislými osobami. Žalovaný uvedl, že svědecká výpověď uvedené osoby by nemohla přinést žádné nové poznatky do daňového řízení, neboť citované společnosti nejsou přímými bezprostředními dodavateli reklamních služeb žalobce.
30. Soud se žalovaným souhlasí a ztotožňuje se s tím, že provedení výsledku uvedených osob by bylo v rozporu se zásadou rychlosti, hospodárnosti a procesní ekonomie, neboť byl v souladu se zásadou materiální pravdy dostatečně zjištěn skutkový stav věci. V projednávaném případě bylo stěžejním zjištěním žalovaného, že došlo k neúměrnému a ekonomicky neodůvodněnému navýšení ceny v řetězci mezi prvním článkem (I. H. a Mgr. U.) a posledním článkem (žalobcem). Právě uvedené zjištění by pak nemohlo být vyvrácen ani pokud by žalobcem navržení svědci skutečně potvrdili, že jednatel společnosti MARTIOFF CZ poskytoval žalobci služby, identifikoval reklamní příležitosti, analyzoval je a tím umožnil zacílit reklamu efektivně. Ani takové zjištění by totiž nijak nemohlo odůvodnit tak enormní navýšení ceny za reklamu, k jakému v případě předmětných řetězců došlo. Výši ceny, za kterou žalobce služby nakoupil, důvodně neobjasnit a tuto cenu je možno označit za nepřiměřenou.
31. V případě odmítnutí provést výsledek navrženého svědka je podstatné jakou důkazní hodnotu měly navrhované důkazní prostředky pro doposud zjištěný skutkový stav mít, jinými slovy, co jimi hodlal žalobce prokázat. Pokud správce daně přistoupí k výsledku svědka, pak je tomu tak proto, že svědecká výpověď může sloužit k prokázání skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Důvodem odmítnutí důkazního návrhu může být právě okolnost, že navrhovaný důkaz není schopen potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti a není podstatný pro zjištěný skutkový stav. Jedná se o jeden z legitimních důvodů pro odmítnutí provedení důkazu. Správce daně není vázán všemi důkazními návrhy daňového subjektu, nicméně pokud k provedení navrhovaného důkazu nepřistoupí, musí být zřejmé, jaké důvody jej k odmítnutí dokazování s ohledem na zjištěný skutkový stav vedly, čemuž správce daně i žalovaný v daném případě dostáli.
32. Soud je především toho názoru, že z listinných důkazů provedených v rámci daňového řízení i z výpovědi I. H. a Mgr. M. U. jednoznačně plyne, že reklamní služby poskytnuté uvedenými fyzickými osobami jsou totožné (téměř totožné) s těmi, které se dostaly k žalobci. Zpochybňoval-li žalobce použití informací získaných formou dožádání od jiných správců daně, nelze s ním i s přihlédnutím k již výše uvedenému souhlasit. Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daně vyšlo najevo. Jako důkazy mohou sloužit také výsledky dožádání, pokud jde o jiné v řetězci zapojené společnosti, vyjádření pořadatele akce a dožádanými správci daně poskytnuté listiny. V určitých situacích mohou výsledky dožádání nahradit i výsledky svědků (v nyní

projednávané věci s ohledem na již shora konstatované okolnosti případu, přičemž toto bude níže soudem ještě rozvedeno). Správe daně a žalovaný měli dostatečné podklady pro závěr, že žalobce byl zapojen do transakcí osob jinak spojených podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů (tedy řetězců, jejichž účelem bylo snížení daňového základu). Zároveň bylo dostatečně zjištěno, že plnění, které poskytla I. H., resp. Mgr. M. U., bylo totožné (resp. téměř totožné) s plněním, kterého se dostalo žalobci.

33. V záležitosti nyní posuzované zdejším soudem je Krajskému soudu v Brně z jeho vlastní činnosti známo, že podobný *modus operandi* žalobce i jeho obchodní partneři zvolili již v minulosti ve vícero případech (v různých věcech a v různých zdaňovacích obdobích, jak ve vztahu k dani z příjmů právnických osob, tak ve vztahu k dani z přidané hodnoty a odpočtu této daně), či tak učinily subjekty s žalobcem personálně propojené – zde lze odkázat např. na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2017, č. j. 62 Af 85/2015-62, dostupný na www.nssoud.cz, v němž zdejší soud posuzoval skutkově i právně obdobný případ personálně propojené společnosti, kdy Krajský soud v Brně dospěl k závěru o nadbytečnosti provádění důkazů výsledkem navržených svědků, přičemž kasační stížnost proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34, dostupným na www.nssoud.cz; Nejvyšší správní soud se tak s názorem Krajského soudu v Brně na danou věc ztotožnil. Z další rozhodovací činnosti Krajského soudu v Brně lze odkázat např. na rozsudky ze dne 29. 6. 2017, č. j. 29 Af 67/2015-51, ze dne 26. 1. 2018, č. j. 62 Af 50/2016-96, ze dne 8. 6. 2018, č. j. 62 Af 83/2016-45 a ze dne 26. 6. 2018, č. j. 29 Af 62/2016-46. I v citovaných věcech zdejší soud potvrdil závěry správce daně a žalovaného, že předmětné řetězce a obchodní transakce v nich uskutečňované byly zatíženy podvodem na dani z přidané hodnoty, kdy v rámci takových řetězců docházelo k umělému navyšování ceny přeprodávaných služeb, které se od počátku nijak neměnily. Soud shledal, že se jednalo o řetězce vytvořené účelově, přičemž žalobce věděl nebo mohl vědět, že je součástí podvodného řetězce. I pokud by nyní správce daně (žalovaný) vycházel z jakési ekonomie řízení, v jejímž rámci nepřistoupil k výsledku všech navržených svědků, musí se dle názoru soudu pojmát tato ekonomie řízení v kontextu obdobných či téměř totožných daňových kontrol jako v současné věci (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34).
34. Žalobce dále namítal, že za tržně obvyklou cenu nelze pokládat cenu účtovanou pořadateli jednotlivých akcí, neboť se služba, kterou žalobce obdržel, podstatným způsobem odlišuje od činnosti, kterou vykonávala I. H., M. U. či pořadatelé jednotlivých akcí. K této námitce soud odkazuje na shora již uvedené závěry týkající se zjištění totožnosti (resp. téměř totožnosti) služeb poskytnutých I. H., resp. M. U. a společností MARTIOFF žalobci.

VI. Závěr a náklady řízení

35. Krajský soud na základě výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, proto ji výrokem pod bodem I. tohoto rozsudku podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
36. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl postupem ve smyslu ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu,

kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 15. 5. 2019

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu