



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka ve věci

žalobce: **EXPOSURE GROUP, a.s.**
sídlem Jihlavská 1007/2, Žďár nad Sázavou
zastoupený JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem
Advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s.r.o.
sídlem Sokolovská 49/5, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7.12.2016, č.j. 54270/16/5200-11431-706481,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7.12.2016, č.j. 54270/16/5200-11431-706481, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 23.3.2013, č.j. 474143/16/2914-50522-706194, kterým správce daně žalobci doměřil za zdaňovací období od 1.1.2011 do 31.12.2011 daň z příjmů právnických osob o 276 830 Kč vyšší; současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z doměřené daně.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce poukazuje na to, že žalovaný odvolání zamítl s odůvodněním, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Důvodem, proč se tak stalo, je podle žalobce postup správce daně a žalovaného, kteří mu znemožnili důkazní břemeno unést. Navzdory opakovaným důkazním návrhům správce daně a žalovaný nevyslechli žalobcem navrhované svědky, zejména Ing. T. K., jednatele přímého dodavatele žalobce MARTIOFF CZ, spol. s r.o. (dále jen „MARTIOFF“), a jako důkaz použili jeho vyjádření v jiném daňovém řízení. V této souvislosti je podle žalobce nesprávná úvaha žalovaného ohledně předmětu jednání, stejně jako je bezpředmětné, že Ing. T. K. podával vyjádření v daňovém řízení týkajícím se MARTIOFF. Podstatným je, že sdělené skutečnosti byly hodnoceny jako důkaz, jakoby je Ing. T. K. sděloval coby svědek. Pokud správce daně hodlá použít vyjádření třetí osoby pocházející z jiného řízení a daňový subjekt navrhne provedení výslechu takové osoby jako svědka, je podle žalobce správce daně povinen takovému návrhu vyhovět. Podle § 79 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), nelze podané vysvětlení použít jako důkazní prostředek. Pokud správce daně použil vyjádření Ing. T. K. jako důkaz, učinil tak podle žalobce nezákonně. Podle žalobce tak nejsou skutkové závěry žalovaného dostatečně podloženy a skutkový stav byl neúplně zjištěn. Žalobce v této souvislosti poukazuje na to, že žalovaný zaměnil vyhledávací činnost za provádění dokazování.
3. Žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.7.2016, č.j. 2 Afs 34/2016-45, dále uvádí, že nelze argumentovat tím, že se Ing. T. K. k relevantním aspektům věci již vyjádřil, pakliže žalobce v době tohoto jednání nevěděl, že na něj správce daně přenesl důkazní břemeno k aspektům, které v době vyjádření Ing. T. K. nebyly sporné a žalobce ohledně nich nebyl vyzván k unesení důkazního břemene.
4. Žalobce namítá, že tím, že mu žalovaný znemožnil unést důkazní břemeno, porušil § 92 odst. 2 daňového řádu a dopustil se nesprávného právního posouzení věci, neboť v daném případě nebyly prokázány skutečnosti odůvodňující aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Přestože žalovaný dovozuje negativní závěry ohledně žalobce, nevyslechl Mgr. M. P. a Mgr. M. S., jednatele společnosti Centinder s.r.o., L. V., jednatele společnosti Zanea s.r.o., a H. P., jednatele REKLAMAART s.r.o. Podrobnou argumentaci žalobce dovozuje, že důvody, pro něž žalovaný odmítl výslech těchto osob provést, nemohou podle žalobce obstát.
5. Žalobce dále namítá, že již v průběhu daňové kontroly poukazoval na to, že služba, kterou obdržel od svého dodavatele, není totožná se službou, kterou poskytla I. H., což podle

žalobce vyplynulo z jejího výsledku. Žalobce uvádí, že poptával komplexní službu spočívající v provedení identifikace vhodných reklamních příležitostí, aby byl efekt jeho reklamy co nejvyšší. K tomuto tvrzení mohl přispět právě výsledek Ing. T. K., jednatele MARTIOFF, a osob, které vykonávaly funkce členů statutárních orgánů společností, jež podle žalovaného tvořily řetězec vytvořený za účelem snížení základu daně.

6. Správce daně a žalovaný byli podle žalobce povinni prokázat, že žalobce byl součástí řetězce společností, které vytvořily vztah za účelem snížení základu daně, tedy byli povinni prokázat, že tyto společnosti se na poskytnuté reklamní službě nepodílely. Tyto skutečnosti podle žalobce správce daně a žalovaný neprokázali, neboť své závěry opřeli pouze o výsledky dožádání, z nichž vyplynula nekontaktnost jednotlivých společností; ta však nevypovídá nic o tom, zda v době poskytnutí reklamy vykonávaly tyto subjekty ekonomickou činnost či nikoli.
7. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem, i u jednání, které ve věci proběhlo.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve svém vyjádření předně odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené, na nichž setrvává, a se žalobními námitkami nesouhlasí.
9. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním postoji setrval během celého řízení před soudem, i u jednání, které ve věci proběhlo.

III. Posouzení věci

10. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
11. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
12. Ze zprávy o daňové kontrole (č.j. 211431/16/2914-60562-711564) ve vztahu ke zdaňovacímu období od 1.1.2011 do 31.12.2011, na niž zdejší soud v podrobnostech odkazuje, vyplynulo, že žalobce uplatnil výdaje na základě daňových dokladů od MARTIOFF v celkové částce 1 489 600 Kč. Jednalo se o poskytnutí služeb spočívajících v prezentaci žalobce (umístění reklamních bannerů) na akci Mezinárodní závody v alpském lyžování ve Špindlerově Mlýně ve dnech 16.12.-19.12.2011 (faktura č. 2011112101 na částku 495 500 Kč a č. 2011122102 na částku 495 500 Kč), a dále na akci Workshop (začínající a profi modelové a modelky) v Ostravě ve dnech 26.11.-27.11.2011 (faktura č. 2011120103 na částku 498 600 Kč). Tyto služby zahrnovaly i vypracování vyhodnocení (monitoringu) reklamních akcí.
13. Správce daně zjistil, že služby spočívající v prezentaci žalobce na předmětných akcích byly přeprodávány v rámci následujících řetězců:
 - Ivana Homolová→REKLAMAART→Centinder→MARTIOFF→žalobce
 - Ivana Homolová→REKLAMAART→Zanea→MARTIOFF→žalobce.

14. Žalovaný a správce daně uplatněné výdaje jako daňově účinné neuznali, neboť dospěli k závěru, že žalobce byl zapojen do řetězců společností, které vzájemnou fakturací reklamních služeb ekonomicky neodůvodněným způsobem navýšily cenu fakturovaných služeb. Na takové transakce je třeba podle žalovaného nahlížet jako na transakce osob jinak spojených podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, a vzhledem k tomu, že žalobce uspokojivě rozdíl cen sjednaných mezi těmito osobami nedoložil, došlo ke zvýšení základu daně.
15. 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 zákona o daních z příjmů/. Tyto osoby si zpravidla účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. *„Za běžné obchodní vztahy je pak nutno považovat takové, které se tvarují v podmínkách nedeformované hospodářské soutěže. Z běžných obchodních vztahů vzniká obvyklá cena na trhu. Jde o cenu, která neplyne ze zneužití postavení prodávajícího nebo kupujícího k získání nepřiměřeného hospodářského prospěchu. V obchodním i občanském právu je obvyklá cen chápána jako cena přiměřená, sjednaná v daném místě a čase za prodej zboží nebo služby, srovnatelná v době uzavření smlouvy za obdobných podmínek s podobnými cenami. Lze tedy konstatovat, že podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze; v takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2013, č.j. 5 Afs 34/2012-65).
16. O tom, že plnění subdodavatelsky realizováno bylo – existence reklamního banneru a zpracování vyhodnocení reklamní akce – sporu není. Pokud jde o žalobce, ten v průběhu daňové kontroly v rámci svého důkazního břemena k předmětu plnění správci daně předložil daňové doklady, smlouvy o dílo uzavřené s MARTIOFF a dokumentaci obsahující vyhodnocení reklamních akcí. Své tvrzení, že by předmět jím přijatého zdanitelného plnění od MARTIOFF byl jiný v tom smyslu, že by se nejednalo jen o provedenou reklamu na bannerech a její vyhodnocení, nýbrž že jeho dodavatel navíc prováděl i průzkum reklamního trhu za účelem výběru akcí a efektivního zacílení reklamy, žalobce ničím nedoložil. Ze žalobní argumentace přitom plyne jen to, že žalobce má za to, že to mohli doložit Mgr. M. P., Mgr. M. S. (jednatelé společnosti Centinder s.r.o.), L. V. (jednatel společnosti Zanea s.r.o.), H. P. (jednatel REKLAMAART s.r.o.) a zejména Ing. T. K. (MARTIOFF), byli-li by vyslechnuti jako svědci.
17. Tvrdí-li správce daně a žalovaný, že se žalobce účastnil transakcí, na něž je třeba nahlížet jako na transakce osob jinak spojených podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, tak v tomto případě je to správce daně, který k tomu nese břemeno důkazní. V případě aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů musí správce daně prokázat, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, tedy že jde o osoby spojené

ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojení ekonomickému či personálnímu. V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, 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. Na daňovém subjektu pak je zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlit. Neučiní-li tak, teprve poté může správce daně provést úpravu základu daně (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31).

18. Správce daně hodnotil žalobcem předložené smlouvy. Pokud jde o smlouvy o dílo s MARTIOFF, tento dodavatel se zavázal dodat žalobci reklamní služby zajištěné poskytovatelem reklamních služeb a tato dodávka měla zahrnovat veškeré služby v rozsahu, v jakém je dodavatel zakoupil od poskytovatele. Stejným způsobem byla koncipována smlouva o dílo uzavřená mezi MARTIOFF a Zanea s.r.o.
19. Správce daně dále vycházel z protokolů o ústním jednání (č.j. 230876/12/291935705065 a č.j. 282137/12/291935705065) z jiného daňového řízení (úřední záznam č.j. 146706/15/2914-60562-711564) s Ing. T. K., jednatelem MARTIOFF, z nichž vyplynulo, že MARTIOFF zajišťovala pouze zájemce a že prezentaci na akcích zajišťoval dodavatel. Činnost MARTIOFF spočívala v poptávání reklamních akcí pro své zákazníky, nákupu a prodeji služeb a předání nutných podkladů pro prezentaci zákazníka a předání vyhodnocení akce zákazníkovi. Pokud jde o vyhodnocení akcí, to podle Ing. T. K. zhotovila agentura Koreka Revolution. Ing. T. K. dále uvedl, že MARTIOFF neměla jiná práva, než jaká nakoupila od svého dodavatele, a současně nečinil nic jiného, než co bylo smluvně dodáno v rámci prezentace. MARTIOFF dále doložila mandátní smlouvu uzavřenou s Centinder s.r.o., v níž je uvedeno, že mandatář zajistí prezentaci klienta mandanta (žalobce) a že mandatář je oprávněn svoji činnost zařizovat i prostřednictvím třetích osob.
20. Správce daně dále zjistil, že reklamní službu a vyhodnocení akce realizovala I. H. (za agenturu Koreka & Revolutions model), která je poté prodala subdodavatelům v řetězcích, což dokládají faktury vystavené I. H., které správce daně obdržel v rámci odpovědi na dožádání dne 19.3.2014 (č.j. 545003/14). Správce daně vycházel i ze svědecké výpovědi I. H. v jiném daňovém řízení za účasti žalobce, kterou obdržel v rámci dožádání (protokol o výsledku svědka č.j. 3138267/14/3202-60561-800146 ze dne 26.11.2014), v níž I. H. potvrdila, že zajistila pro klienta (žalobce) reklamu v takovém rozsahu, jaký je uveden ve vyhodnocení akce. Dále bylo zjištěno, že I. H. uzavřela s odběratelem REKLAAMART s.r.o. rámcovou smlouvu o dodávkách zboží na dobu neurčitou, z níž mimo jiné vyplývá, že součástí dodávky je i vyhodnocení akce, osvědčující, že fakturované zboží bylo řádně dodáno.
21. Pokud jde o jednotlivé subdodavatele vyskytující se v rámci výše uvedených řetězců, Centinder s.r.o. na výzvy správce daně k zaslání daňových dokladů, smluv a faktur nereagoval. Bylo zjištěno, že tento subjekt nepodal přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a je nekontaktní. Pokud jde o REKLAAMART s.r.o., v rámci dožádání správce daně zjistil, že se jedná o nekontaktní daňový subjekt, který nepodává přiznání k dani z příjmů právnických osob ani k dani z přidané hodnoty. Pokud jde o subdodavatele Zanea s.r.o., v rámci dožádání bylo zjištěno, že sídlí na virtuální adrese a jeho jednatel M. S. nemá k dispozici žádné účetní ani jiné doklady.

22. Správce daně tedy dospěl k závěru, že to byla I. H., která zajistila pro žalobce kompletní reklamní službu včetně vyhodnocení akce. O tomto skutkovém příběhu nelze mít podle zdejšího soudu pochyb.
23. Správce daně na základě doložených faktur zjistil, že v rámci uvedených řetězců transakcí došlo k extrémnímu, 39 násobnému (mezi Zanea s.r.o. a REKLAMAART s.r.o.) a 48 násobnému (mezi Centinder s.r.o. a REKLAMAART s.r.o.) navýšení ceny plnění, neboť I. H. fakturovala svým odběratelům reklamu za cenu 20 000 Kč, pokud jde o akci na mezinárodních závodech v Alpském lyžování ve Špindlerově Mlýně ve dnech 16.12.-19.12.2011, a za cenu 5 000 Kč a 7 500 Kč, pokud jde o akci Workshop pro modely a modelky v Ostravě ve dnech 26.11.-27.11.2011. Správce daně dále na základě výsledků dožádání přímo u pořadatelů akcí zjistil, že cena srovnatelné reklamy se pohybuje mezi 3 750 Kč (pořadatel mezinárodních závodů v Alpském lyžování ve Špindlerově Mlýně) a 12 500 Kč (pořadatel akce Workshop, začínající a profi modelové a modelky, v Ostravě).
24. Vzhledem k tomu správce daně dne 27.4.2015 žalobce vyzval (výzva č.j. 956828/15) k doložení rozdílu mezi cenami fakturovanými žalobcovými dodavateli a cenami sjednanými mezi nezávislými subjekty. Žalobce nesouhlasil ve svém vyjádření s tím, že na něj v tomto směru přešlo důkazní břemeno a navrhl provést výslech Ing. T. K.; správce daně tomuto důkaznímu návrhu žalobce nevyhověl. Žalobce dále uvedl, že důvodem odlišnosti cen je odlišnost mezi službami poskytnutými I. H. a přímým dodavatelem žalobce, který identifikoval vhodné příležitosti k propagaci žalobce, aby byla reklama co nejefektivnější. Správce daně na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že žalobce rozdíl cen nedoložil a zjištěné rozdíly v cenách nakoupených služeb upravil.
25. Podle zdejšího soudu výše uvedená skutková zjištění správce daně a žalovaný správně vyhodnotili tak, že osoby zapojené v jednotlivých řetězcích jsou osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Žalobce, který si jako koncová společnost v konečném důsledku snižoval základ daně částkami za reklamy, které mnohonásobně převyšovaly částky za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, cenový rozdíl nevysvětlil. Správci daně a žalovanému se podařilo prokázat jak existenci řetězce, tak nepřiměřenost ceny reklamy v částkách v řádech statisíců, a tento závěr se podle zdejšího soudu opírá o dostatečné skutkové podklady.
26. K námitce, že přijaté reklamní služby byly co do svého rozsahu jiné než reklama poskytnutá na počátku řetězce I. H., je třeba uvést, že k prokázání rozsahu přijatého zdanitelného plnění (v této otázce bylo důkazní břemeno na žalobci) byly doloženy pouze daňové doklady, smlouvy a vyhodnocení reklamy – monitoring vypracovaný I. H. Z obsahu správního spisu i napadeného rozhodnutí vyplývá, že to byl žalovaný, kdo prokázal, že rozsah poskytnuté reklamy I. H. se – s výjimkou postupného několikanásobného navýšování ceny – v obou případech přeprodával v řetězci beze změny. Žalobci se toto zjištění nepodařilo vyvrátit či alespoň relevantním způsobem zpochybnit. Není tak důvodná námitka, že správce daně neumožnil žalobci prokázat, co bylo předmětem jím nakoupených služeb, ani že správce daně dezintepretuje § 92 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

27. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
28. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu lze za podmínek podle odstavce 1 jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.
29. Podle § 93 odst. 3 daňového řádu je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.
30. Pokud jde v této souvislosti o námitku, že správce daně nedůvodně odmítl vyslechnout žalobcem navrhované svědky (zejména Ing. T. K.), 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 pak může být právě okolnost, že navrhovaný důkaz není schopen potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti a není podstatný pro již zjištěný skutkový stav. Jedná se o jeden z legitimních důvodů odmítnutí provedení důkazu, jak již mnohokrát judikoval Ústavní soud (např. nález Ústavního soudu ze dne 29.6.2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, a řada dalších). Správce daně tedy 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 již zjištěný skutkový stav vedly.
31. Žalovaný neprovedení výsledku navrhovaných svědků podle zdejšího soudu řádně odůvodnil. Pokud žalobce navrhoval výsledky jednání společností zapojených v řetězci, tak k tomu žalovaný uvedl, že má provedení takového důkazu za nadbytečné, neboť tyto společnosti jsou nekontaktní, neplní své zákonné povinnosti, nereagují na výzvy správce daně, a podle žalovaného byl shromážděn dostatek listinných skutkových podkladů. Pokud jde o návrh na výslech Ing. T. K. k rozsahu jím poskytované služby, tak i ten je podle žalovaného nadbytečný, neboť správce daně z provedeního šetření rozsah prováděných fakturovaných reklamních služeb zjistil. Žalovaný odkázal na vyjádření Ing. T. K. v rámci jiného daňového řízení, který správce získal v rámci dožádání, s tím, že i takový listinný podklad je použitelným důkazem v daňovém řízení, byl-li s ním daňový subjekt seznámen, čemuž v daném případě správce daně dostál.
32. I zdejší soud má za to, že v daném případě byl dostatečně prokázán skutkový stav i bez výpovědi jednání subdodavatelů žalobce a Ing. T. K. jako svědků, a dokazování u jednání výsledky žalobcem navrhovaných svědků má za nadbytečné. Pokud jde o řetězení jednotlivých společností a navyšování ceny mezi subdodavateli, stejně jako výši obvyklé ceny reklam zjištěné u pořadatelů, to je z provedených důkazů s jistotou seznatelné. Žalobce v průběhu daňového řízení ani u jednání zdejšího soudu neuvedl žádnou podstatnou okolnost, jež by znevěrohodnila správcem daně shromážděné listinné důkazy včetně obsahu vyjádření Ing. T. K. natolik, aby bylo třeba se jej znovu na činnost MARTIOFF dotazovat, a to formou výsledku. Z vyjádření Ing. T. K. totiž neplyne nic

jiného, než co se podává z listinných důkazů. Zdejšímu soudu je navíc z úřední činnosti známo, že shodně Ing. T. K. vypovídal jako svědek v daňovém řízení žalobce týkajícím se daně z přidané hodnoty ve zdaňovacích obdobích měsíce března roku 2012 a měsíce května roku 2012 (rozsudek zdejšího soudu ze dne 25.5.2017, č.j. 62 Af 85/2015-62, který byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24.5.2018, č.j. 9 Afs 194/2017-34). Nejvyšší správní soud k potřebnosti další svědecké výpovědi Ing. T. K. v citovaném rozsudku mimo jiné uvedl, že *„Veškeré skutečnosti o obsahu poskytované reklamy, včetně jejího vyhodnocení, byly náležitě zjištěny a tato skutková zjištění nevzbuzují žádné pochybnosti. Argumentaci stěžovatelky, že se při výslechu svědka Kappela nemohla ptát na okolnosti svědčící podvodu na DPH, považuje soud za účelovou a zavádějící. Podstatou její obrany byla obsahová rozdílnost reklam na počátku a na konci řetězce, a právě k rozsahu a vyhodnocení reklam na konci řetězce byl jednatel MARTIOFF vyslechnut.“*

33. K dotazu soudu u jednání zástupce žalobce uvedl, že po stránce skutkové je nyní posuzovaná věc shodná jako v jiných věcech téhož žalobce týkajících se posouzení plnění přijatého od MARTIOFF; v nich zdejší soud neshledal důvod pro to, aby byl skutkový podklad doplněn o výslech Ing. T. K., a v nyní posuzované věci zdejší soud neshledává důvod se od tohoto názoru odchýlit (rozsudky zdejšího soudu ve věcech evidovaných pod sp. zn. 62 Af 70/2016 a 62 Af 80/2016). Navrhoval-li žalobce provést výslech Ing. T. K. z toho důvodu, aby se ho mohl ptát na rozsah jím poskytnutého plnění a na skutečnosti, které v době jeho vyjádření nebyly podle žalobce sporné, tak k tomu zdejší soud uvádí, že i kdyby v pozici svědka Ing. T. K. uvedl něco jiného, než je obsaženo v jeho vyjádření, podstatným – bez předjímání hodnocení takové svědecké výpovědi – je, že v daňovém řízení bylo zjištěno, že rozsah přijatého plnění dle daňových dokladů žalobce odpovídal plnění, jež bylo přeprořádáno v rámci řetězců od I. H.
34. Není též důvodná námitka, že by se v případě výsledku dožádání obsahujícího listiny z daňového řízení u MARTIOFF jednalo o nepoužitelný důkaz ve smyslu § 79 odst. 3 daňového řádu, podle něhož podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek. Dané ustanovení se týká situace, kdy správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřuje nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem (§ 79 odst. 1 daňového řádu), což není případ použití protokolu o ústním jednání s jednatelem jiného daňového subjektu v jeho vlastním daňovém řízení, pokud může mít souvislost s daňovými řízení u jeho odběratelů (písemnost č.j. 1292257/13 ze dne 19.8.2013) a žalobce s jeho obsahem byl v průběhu daňového řízení seznámen. Nelze tedy souhlasit se žalobcovou námitkou o procesní nepoužitelnosti protokolů o ústním jednání s Ing. T. K.; z těchto protokolů nadto nevyplývá nic, co by bylo v rozporu s ostatními listinnými důkazními prostředky a co by indikovalo nutnost vyslechnout Ing. T. K. jako svědka, a to obzvláště za situace, kdy žalobce v rámci svého důkazního břemena nedoložil, že by předmět plnění od dodavatelů obsahoval i jím uváděný cílený průzkum trhu. Odkazoval-li dále žalobce na požadavek obsažený v § 93 odst. 3 daňového řádu, k tomu zdejší soud uvádí, že v daném případě nebyl Ing. T. K. vyslechnut jako svědek k daňové povinnosti žalobce, ale podával vyjádření k činnosti MARTIOFF.
35. 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

daní 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 výsledky dožádání, pokud jde o jiné v řetězci zapojené společnosti, vyjádření pořadatele akce a dožádanými správci daně poskytnuté listiny. V určitých situacích tedy mohou výsledky dožádání postačit a výsledky svědků jsou pro zjištění skutkového stavu nadbytečné nebo naopak mohou aktivovat další procesní postupy správce daně co do nutnosti ke sporným skutkovým otázkám provést důkaz výsledkem svědka. V daném případě byl podle zdejšího soudu skutkový stav zjištěn dostatečně,

a byl to naopak žalobce, který své důkazní břemeno neunesl.

36. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by mohla mít za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

37. O nákladech účastníků řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšným byl žalovaný, tomu však podle obsahu soudního spisu nevznikly v řízení o žalobě žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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 6. prosince 2018

David Raus v.r.
předseda senátu