



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 1.6.2016, č.j. 22446/16/5200-11431-711890,

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 1.6.2016, č.j. 22446/16/5200-11431-711890, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 4.9.2015, č.j. 1397110/15/2914-50522-706194, kterým správce daně žalobci doměřil za zdaňovací období od 1.1.2012 do 31.12.2012 daň z příjmů právnických osob o 2 095 320 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, když neprokázal ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), důvody navýšení ceny za reklamní služby od MARTIOFF CZ, spol. s r.o. (dále jen „MARTIOFF“) a Invest Gates Group, s.r.o. (dále jen „IGG“).
3. Žalobce namítá, že již v průběhu daňové kontroly konkrétně tvrdil, že služba, kterou poptával, není totožná se službou, kterou poskytla I. H., což podle žalobce vyplynulo z jejího výsledku. Žalobce uvádí, že poptával provedení identifikace vhodných reklamních příležitostí, jež by odpovídaly jeho podnikatelskému záměru. K tomuto tvrzení dále žalobce navrhoval vyslechnout Ing. T. K., jednatele MARTIOFF, a Mgr. M. S., jednatele IGG. Správce daně a žalovaný však tomuto důkaznímu návrhu nevyhověli. Bez provedení výsledků svědků nejsou podle žalobce závěry žalovaného dostatečně skutkově podloženy. Žalobce dále namítá, že žalovaný předjímá obsahy neprovedených svědeckých výpovědí. V důsledku neprovedení výsledku svědků mu pak žalovaný znemožnil unést důkazní břemeno. Žalovaný podle žalobce dezinterpretuje § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.
4. Správce daně a žalovaný byli podle žalobce povinni prokázat, že žalobce byl částí podvodného řetězce společností a že v rámci tohoto řetězce došlo k ekonomicky neodůvodněnému navýšení ceny za poskytnutou reklamní službu. Pokud tato skutečnost prokázána nebyla, nelze na žalobce a jeho dodavatele nahlížet jako na spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Povinností správce daně a žalovaného bylo podle žalobce dále prokázat, že služba poskytnutá I. H. a je totožná se službou, kterou obdržel žalobce.
5. Podle žalobce správce daně ani žalovaný neprokázali, že subdodavatelé v době poskytnutí reklamní služby nevykonávali žádnou ekonomickou činnost. Své závěry opřeli pouze o výsledky dožádání, z nichž vyplynula nekontaktnost jednotlivých společností. Žalovaný dále vycházel z výpovědí Ing. T. K. a Mgr. M. S., kteří nebyli vyslechnuti jako svědci. Žalobce se tudíž nemohl těchto procesních úkonů účastnit a klást jim otázky. V tomto ohledu je podle žalobce bezpředmětná úvaha žalovaného, co bylo předmětem jednání - ověření listinných dokladů předložených daňovým subjektem, 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.

6. Žalobce dále namítá, že podle § 79 odst. 3 daňového řádu nelze podané vysvětlení použít jako důkazní prostředek. Správce daně tak přesto učinil. V rámci vyhledávací činnosti před zahájením daňové kontroly správce daně získal vyjádření Ing. T. K., které pak, podle žalobce nezákonně, použil jako důkaz.
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 zdejším soudem.

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.

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. 1273383/15/2914-60562-711564) ve vztahu ke zdaňovacímu období od 1.1.2012 do 31.12.2012, na niž zdejší soud v podrobnostech odkazuje, vyplynulo, že žalobce uplatnil výdaje na základě daňových dokladů od MARTIOFF za službu spočívající v prezentaci žalobce na akci 14. ročník Sněhového království na Pustevnách ve dnech 12.-22.1.2012 za celkovou cenu 971 000 Kč Kč (faktury č. 201201004 ač 2012012604), HOUSE FACTORY LIVE HARDWELL - Club Fabric Ostrava dne 27.1.2012 za cenu 525 500 Kč (faktura č. 201201401), Adrenalinové dny + tour Airfare na Čeladné ve dnech 24.2.-25.2.2012 za cenu 590 800 Kč (faktura č. 2012022709), Ve stopě Valašské zimy – Memoriál Josefa Sláčíka ve dnech 3.2.-4.2.2012 za cenu 579 000 Kč (faktura č. 2012020901), TRANCEFUSION-SPECIAL CLUB EDITION v klubu SASaZu Praha dne 10.2.2012 za cenu 485 500 Kč (faktura č. 2012021501), Mistrovství ČR v alpském lyžování ve Špindlerově Mlýně ve dnech 22.3.-25.3.2012 za cenu 782 400 Kč (faktura č. 2012031901), koncert skupiny Mňága a Žďorp v retro music clubu v Ostravě dne 7.3.2012 za cenu 495 500 Kč (faktura č. 2012030901), „Irish cultural festival“ v Ostravě ve dnech 23.3.-24.3.2012 za cenu 535 200 Kč (faktura č. 2012032004), Majk Spirit – Out of Control v Ostravě dne 20.4.2012 za cenu 486 800 Kč (faktura č. 2012042404), Pěsti v Brně – L. K. o titul Mistra světa v boxu v Brně dne 5.4.2012 za cenu 489 900 Kč (faktura č. 2012041201), Decadance s ATB v SASaZu dne 30.6.2012 za cenu 449 500 Kč (faktura č. 2012051802), TOUR Airfare + FERNET STOCK Z Generation v Brně dne 14.5.2012 za cenu 452 750 Kč (faktura č. 2012052402).

13. Žalobce dále uplatnil výdaje za služby od IGG spočívající v prezentaci žalobce na akci Veteran rallye Ostrava 2012 dne 26.5.2012 za cenu 448 600 Kč (faktura č. 29051275), Rallye show 12 – Autosalon show 12 v Hradci Králové na okruhu Czech Ring ve dnech 9.6.-10.6.2012 za cenu 648 200 Kč (faktura č. 15061286 Kč), Beskydské hudební léto – Fernet STOCK Z Generation Airfare tour v Ostravici dne 6.7.2012 za cenu 387 500 Kč (faktura č. 230812129), Helax Grand OPEN AIR v areálu Hlučínského jezera ve dnech 28.6.-29.6.2012 za cenu 387 500 Kč (faktura č. 270712123), Festival Slavkov 2012 – Fernet STOCK Z Generation Airfare tour ve Slavkově u Brna ve dnech 6.7.-7.7.2012 za cenu 427 500 Kč (faktura č. 280812142), ROCK FOR PEOPLE v Hradci Králové ve dnech 3.7.-6.7.2012 za cenu 399 800 Kč (faktura č. 290812156), BASINFIREFEST Fernet STOCK Z Generation Tour Airfare v Plzni ve dnech 29.6.-1.7.2012 za cenu 427 500 Kč (faktura č. 280812150), COLOURS OF OSTRAVA ve dnech 12.7.-15.7.2012 za cenu 399 800 Kč (faktura č. 300812159), ADRENALIN CUP v Ostravici ve dnech 22.6.-23.6.2012 za cenu 399 000 Kč (faktura č. 310712124).
14. Žalobce uplatněné výdaje vynaložil na reklamní služby spočívající v umístění reklamních bannerů, na nichž byly nápisy „SPECIALISTA NA PRONÁJEM DOPRAVNÍ TECHNIKY – EXPOSURE GROUP“ či „SPECIALISTA NA PŘEPRAVU POHONNÝCH HMOT – EXPOSURE GROUP, www.ledopa.cz“, na různých sportovních či společenských akcích, včetně vyhodnocení (monitoringu) reklamních akcí.
15. 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.
16. 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).

17. Žalobce má naopak za to, že závěry správce daně a žalovaného neobstojí, a to zejména z toho důvodu, že nebyli jako svědci vyslechnuti Ing. T. K. a Mgr. M. S. O tom, že plnění subdodavately realizováno bylo – výskyt reklamního banneru a zpracování tzv. monitoringu – 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 se společností MARTIOFF, mandátní smlouvy uzavřené s IGG a dokumentaci obsahující monitoring reklamních akcí. Své tvrzení, že by předmět jím přijatého zdanitelného plnění od společnosti MARTIOFF a IGG byl jiný v tom smyslu, že by se nejednalo jen o provedenou reklamu na bannerech a její vyhodnocení, nýbrž že jeho dodavatelé navíc prováděli i průzkum reklamního trhu za účelem výběru akcí a efektivního zacílení reklamy, žalobce ničím nedoložil, a ze žalobní argumentace plyne jen to, že má za to, že to mohli doložit jednatele MARTIOFF a IGG (Ing. T. K. a Mgr. M. S.), byli-li by vyslechnuti jako svědci.
18. 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).
19. Správce daně hodnotil žalobcem předložené smlouvy. Pokud jde o smlouvy o dílo, jejich předmětem byly akce uvedené na daňových dokladech (stejně tak tomu bylo i u mandátních smluv s IGG), a dále ujednání, že dodávka zahrnuje veškeré služby v rozsahu, v jakém je dodavatel zakoupil od poskytovatele. Správce daně dále vycházel z protokolů o ústním jednání z jiného daňového řízení (písemnost č.j. 1292257/13 ze dne 19.8.2013, úřední záznam č.j. 146706/15/2914-60562-711564) s Ing. T. K., jednatelem MARTIOFF, z něhož 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 monitoring akcí, ten podle Ing. T. K. zhotovila agentura Koreka Revolution. Ing. T. K. dále uvedl, že ze smluvního instrumentária plyne, že MARTIOFF neměl jiná práva, než jaká nakoupil od svého dodavatele, a současně nečinil nic jiného, než co bylo smluvně dodáno v rámci prezentace. Dále uvedl, že část služeb nakupoval u „PL“ (PL Trading Corporation, s.r.o.), vyhodnocení akcí od tohoto dodavatele obdržel poštou. S citovanými protokoly o ústním jednání byl žalobce seznámen a mohl se k nim vyjádřit. Pokud jde o jednatele IGG Mgr. M. S., ten při ústním jednání s dožádaným správcem daně doložil doklady a sdělil, že služby pro žalobce

zajišťoval subdodavatelsky (odpověď na dožádání ze dne 5.6.2014 (č.j. 411000/14/2914-05402-711564).

20. Správce daně zjistil, že služby spočívající v prezentaci žalobce na předmětných akcích byly přeprodávány v rámci následujících řetězců:

I. H. → KALCO s.r.o. → VADOS Goup s.r.o. → MARTIOFF → žalobce

I. H. → KALCO s.r.o. → ICORES Holding s.r.o. → ABRIA spol. s r.o. → PL Trading Corporation, s.r.o. → MARTIOFF → žalobce

I. H. → STYRECO s.r.o. → MARTIOFF → žalobce

I. H. → KALCO s.r.o. → PL Trading Corporation, s.r.o. → MARTIOFF → žalobce

I. H. → KALCO → ICORES holding s.r.o. → IGG → žalobce.

21. Správce daně dále zjistil, že I. H. jak realizovala reklamní službu, tak vytvořila monitoring a vyhodnocení akce, které 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). Žalovaný také vycházel 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), z níž nevyplynulo, že by předmětné služby realizoval jiný subjekt, než I. H. Dále bylo zjištěno, že I. H. uzavřela rámcovou smlouvu s odběratelem KALCO s.r.o., z níž vyplynulo, že nedílnou přílohou každé vystavené faktury odběratelem je potvrzené vyhodnocení akce (zpráva o daňové kontrole str. 14 – 15). 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.
22. Správce daně dále zjistil, v rámci řetězců došlo k extrémnímu navýšení ceny z částek cca 15 000 - 30 000 Kč na cca 400 000 – 900 000 Kč, a to zejména mezi články řetězce VADOS Group, s.r.o. a KALCO s.r.o., ICORES Holding s.r.o. a KALCO s.r.o. a Kalco s.r.o. a PL Trading Corporation, s.r.o. (14 až 31 násobné navýšení ceny), a dále u STYRECO s.r.o. (25 násobné navýšení ceny). Správce daně dále zjistil, že cena srovnatelné reklamy na srovnatelných sportovních či kulturních akcích se pohybuje mezi 15 000 Kč a 50 000 Kč, a to na základě výsledků dožádání přímo u pořadatelů akcí (tabulky na str. 18 až 39 zprávy o daňové kontrole, na něž soud v podrobnostech odkazuje).
23. Vzhledem k tomu správce daně žalobce vyzval k doložení rozdílu mezi cenami fakturovanými žalobcovými dodavateli a cenami sjednanými mezi nezávislými subjekty. Žalobce však rozdíl cen nedoložil, a proto správce daně zjištěné rozdíly v cenách nakoupených služeb upravil (tabulka na str. 56 a 57 zprávy o daňové kontrole, na niž soud v podrobnostech odkazuje).
24. Pokud jde o jednotlivé subdodavatele, VADOS Group s.r.o. ani jeho zástupce na výzvy správce daně nereagoval. Subdodavatel ABRIA s.r.o. (jednatel P. P.) se v místě svého sídla nenachází, na adrese sídla je evidováno 700 dalších společností. Jedná se (v době rozhodování žalovaného) o nekontaktní daňový subjekt. Dožádaný správce daně dále doložil fotokopie vydaných faktur za reklamní služby pro PL Trading Corporation a faktur přijatých od ICORES holding. Pokud jde o PL Trading Corporation, s.r.o. (jednatel P. P.), jedná se o nekontaktní daňový subjekt, přitom z jiných daňových řízení vyplynulo, že tato společnost žádnou vlastní činnost nevykonávala a její činnost spočívala pouze

v přefakturaci přijatých dodavatelských faktur. Dále pokud jde o STYREKO s.r.o. (od 18.6.2013 v likvidaci), ta v roce 2012 vykázala nulové daňové povinnosti. Pokud jde dále o ICORES Holding s.r.o. (od 26.10.2013 v likvidaci) (jednatelka E. Š. B.), jedná se o nekontaktní daňový subjekt, který nereaguje na písemnosti správce daně a který daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za rok 2012 nepodal. Z odpovědi na dožádání místně příslušného správce daně KALCO s.r.o. vyplynulo, že tento daňový subjekt je nekontaktní, od roku 2006 nepodává daňová přiznání, přičemž se nepodařilo dohledat ani jeho jednatelku E. Š. B., která se z adresy trvalého pobytu odstěhovala.

25. Výše uvedená skutková zjištění správce daně a žalovaný správně vyhodnotili tak, že osoby zapojené v pěti řetězcích jsou osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 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. S tímto názorem se s ohledem na výše shrnutá skutková zjištění zdejší soud ztotožňuje. 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 navyšování 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 dezinterpretuje § 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. Pokud jde v této souvislosti o námitku, že správce daně nedůvodně odmítl vyslechnout žalobcem navrhované svědky (Ing. T. K. a Mgr. M. S.), 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. nálezy 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.
28. Žalovaný neprovedení výsledku navrhovaných svědků podle zdejšího soudu řádně odůvodnil. Pokud žalobce navrhoval výsledek svědka Mgr. M. S. za účelem ověření, zda mu poskytl stejné služby jako I. H., tak žalovaný uvedl, že Mgr. M. S. poskytl v rámci

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

místního šetření faktury vystavené pro žalobce, přijaté faktury, mandátní smlouvu s ICORES Holding s.r.o. Žalovaný z uvedeného protokolu považuje za použitelný důkaz pouze tu skutečnost, že takto byly ověřeny listinné doklady předložené žalobcem – listinné podklady od Mgr. M. S. se shodují s doklady od žalobce. Proto žalovaný ve shodě se správcem daně dospěl k závěru o nadbytečnosti svědecké výpovědi. Pokud jde o návrh na výslech Ing. T. K. k rozsahu jím poskytované služby, k tomu žalovaný uvedl, že je nadbytečný, neboť správce daně z provedeného šetření rozsah prováděných fakturovaných reklamních služeb zjistil. Žalovaný odkázal na vyjádření Ing. T. K. v rámci jiných daňových řízení, který získal v rámci dožádání, nicméně jeho výslech svědka má za nadbytečný.

29. I zdejší soud má za to, že v daném případě byl dostatečně prokázán skutkový stav i bez výpovědi Mgr. M. S. a Ing. T. K. jako svědků. Pokud jde o řetězení jednotlivých společností a navyšování ceny mezi subdodavateli, stejně jako výše obvyklé ceny reklam zjištěné u pořadatelů, to je z provedených důkazů s jistotou seznatelné. Žalobce v průběhu daňového řízení neuvedl žádnou podstatnou okolnost, jež by znevěrohodnila správcem daně shromážděné listinné důkazy včetně obsahu vyjádření Ing. T. K. tak, aby bylo třeba se jej znovu na činnost MARTIOFF dotazovat, a to formou výslechu. 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 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 K. 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.“* K dotazu soudu u jednání zástupce žalobce neuvedl, v čem se nyní posuzovaná situace z hlediska potřebnosti výslechu Ing. T. K. liší od situace posuzované Nejvyšším správním soudem. Žádnou takovou odlišnost neshledává ani zdejší soud. Navrhoval-li žalobce provést v nyní posuzované věci výslech Ing. T. K. k rozsahu poskytnutého plnění, tak 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 přeprodáváno v rámci řetězců od I. H.
30. Za takové situace bylo podle zdejšího soudu neprovedení výslechu svědků žalovaným řádně a správně odůvodněno a není pravdou, že žalovaný hodnotil již okolnosti, o nichž měli svědci vypovídat; žalovaný hodnotil pouze skutečnosti plynoucí z jiných důkazních prostředků v kontextu toho, k čemu žalobce výslech svědků navrhoval – tj. k prokázání plnění, jež žalobci MARTIOFF a IGG poskytli.
31. Není též důvodná námitka, že by se v případě výsledku dožádání (písemnost č.j. 1292257/13 ze dne 19.8.2013) obsahujícího listiny z daňového řízení u daňového subjektu 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 seznámen. Nelze tedy souhlasit se žalobcovou námitkou o procesní nepoužitelnosti protokolů o ústním jednání s Ing. T. K., přitom z těchto protokolů nevyplynulo 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.

32. 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 žádá 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 poradatele 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.
33. 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

34. 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). Případně-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.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

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 28. června 2018

David Raus, v.r.
předseda senátu