



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **VÍTKOVICE REVMONT a.s.**, IČO: 258 28 258, se sídlem Ruská 2887/101, Ostrava – Vítkovice, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2017, č.j. 2372938/17/3202-50523-801272, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 10. 2019, č. j. 22 Af 92/2017 - 56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným dodatečným platebním výměrem doměřil žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daň z příjmů právnických osob za rok 2013 vyšší o částku 10.579.200 Kč stanovenou na základě zprávy o daňové kontrole a současně rozhodl, že žalobci vzniká zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 2.115.840 Kč.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítal, že žalovaný se opakovaně dopustil závažných procesních pochybení, která zásadním způsobem ztížila jeho možnost v rámci daňové kontroly řádně uplatňovat svá práva. Žalobce zdůraznil, že nebyl v rozporu s § 88 daňového řádu seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, neboť mu byl pouze zaslán do datové schránky, a to společně s písemností nazvanou „výzva k uplatnění práva.“ Žalovaný navíc stanovil žalobci lhůtu k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění v délce pouze 8 dnů, což je na samé hranici lhůty regulované § 32 odst. 2 daňového řádu a to bez ohledu

na skutečnost, že text výsledku kontrolního zjištění čítá více než 25 stran. Takto stanovenou délku lhůty označil žalobce za zcela nepřiměřenou. Žádosti žalobce o prodloužení uvedené lhůty žalovaný nepřisvědčil s absurdním odůvodněním, že na základě vyjádření žalobce nedojde ke změně výsledku kontrolního zjištění.

[3] Žalobce dále namítal vadnost postupu žalovaného při projednání zprávy o daňové kontrole, kdy žalovaný stanovil nový termín projednání na den, bezprostředně navazující na den návratu zástupce žalobce z dovolené, který si tak oznámení o novém termínu projednání vyzvedl ze své datové schránky až poté, co tento termín již proběhl. Žalobce se tak nového projednání ani nemohl zúčastnit, neboť o jeho konání nebyl žalovaným řádně zpraven. Žalovaný tak postupoval v rozporu s § 88 odst. 4 daňového řádu.

[4] Žalobce vyjádřil nesouhlas se závěrem žalovaného, že pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP není nutná existence zavinění. Tato skutečnost totiž podle žalobce plyne přímo z vlastní textace tohoto ustanovení. S poukazem na rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007, žalobce uvedl, že na správci daně leží důkazní břemeno stran doložení, že daňový subjekt záměrně (tj. úmyslně, nikoli nedbalostně) činil v rámci obchodování takové úkony, které by jinak nečinil, tj. že úmyslně nakupoval fólii za cenu vyšší, než za jakou by ji nakupoval v tzv. běžných obchodních vztazích. Z předmětné zprávy o daňové kontrole žádná taková skutečnost nevyplývá, přičemž současně je zřejmé, že takovým směrem správce daně ani v předmětné věci nevedl dokazování. V rámci daňové kontroly na DPH za zdaňovací období roku 2013 nebylo prokázáno, že by daňový subjekt byl vědomě zapojen do správcem daně tvrzeného daňového podvodu. Sama skutečnost, že správce daně v jiném daňovém řízení obvinil daňový subjekt z účasti na daňovém podvodu na DPH, nemůže mít automaticky za následek možnost správce daně doměřit žalobci daň z příjmů právnických osob podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP.

[5] Žalobce dále zdůraznil, že v jiných daňových řízeních doložil, že se před započítáním obchodování i v jeho průběhu snažil nalézt jiného výrobce předmětné fólie (mj. i proto, aby si ověřil, zda cena, za kterou je mu nabízena společností Hero, je cenou tržní). Opačně tvrzení žalovaného tak je zcela v rozporu s obsahem spisu.

[6] Při zjišťování průměrné ceny fólie od nezávislých subjektů žalovaný pochybil, neboť část informací získal procesně vadným způsobem, část informací ohledně jiných fólií, které žalovaný vydává za podobné fólii obchodované, této fólii podobné nebyly. Žalobce zdůraznil, že tvrzení správce daně, že společností AL Břidličná, a.s., divize Tapa Tábor (dále též „TAPA“), a VEPAK s. r. o. (dále též „VEPAK“) uvedly, že v České republice může danou fólii dodat nejméně 30 dodavatelů, nemá oporu v daňovém spise, když částečně vychází z výpovědí statutárních zástupců těchto společností, které však byly získány v rozporu s daňovým řádem (žalobce nebyl vyzváán o výsledku těchto svědků, a nebylo mu tak ani umožněno klást svědkům otázky). S touto námitkou se žalovaný nevypořádal. Není pravdivým tvrzení žalovaného, že společnost VEPAK by byla schopna danou fólii vyrobit v ceně 100 Kč/kg.

[7] Krajský soud v Ostravě nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl. Shledal, že lhůta pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění o faktické délce 12 dnů byla přiměřená. Ve vztahu k projednání zprávy o daňové kontrole krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný postupoval v intencích § 88 daňového řádu. Krajský soud žalobci přisvědčil, že „obvinění“ žalobce z účasti na podvodu na DPH neznamena automaticky doměření daně z příjmů právnických osob. V daném případě však nedošlo k nějakému automatismu, pouze byly daňové kontroly vedeny souběžně a skutková zjištění využívána jak u DPH, tak u daně z příjmů,

pokračování

samozřejmě s příslušným právním hodnocením, o čemž svědčí úvahy správce daně vyjádřené ve zprávě o daňové kontrole.

[8] K otázce úmyslu [subjektivní stránky ve vztahu k § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP] krajský soud odkázal na rozsudky NSS sp. zn. 7 Afs 47/2013, 7 Afs 48/2013 a 2 Afs 131/2018 a konstatoval, že neshledal důvod odchýlit se od této judikatury, a proto ani tuto žalobní námitku neshledal důvodnou. S žalobcovým poukazem na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 34/2012 se žalovaný přezkoumatelně vypořádal. Žalovaný nepominul ani žalobcovu snahu o získání i jiného dodavatele fólie. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že žalobce neprokázal svá tvrzení, že jím oslovené firmy v roce 2013 uváděly, že fólie nedokáží vyrobit. Pokud jde o porovnávání cen fólií, ceníky předložené žalobcem se týkaly fólií se zcela odlišnými specifickými vlastnostmi (UV filtr, odolnost proti otěru, schopnost snížit únik tepla atd.) než fólie, s níž žalobce obchodoval. Žalovaný nepopřel daňové řízení ohledně DPH svými závěry v řízení o dani z příjmů. Jednání žalobce mohlo mít a v daném případě také mělo důsledky jak pro daň z příjmů tak i pro DPH.

[9] Krajský soud se neztotožnil s názorem žalobce, že správce daně byl povinen uplatnit stejné závěry jak na cenu kupní, tak i na cenu prodejní. Zásadní rozdíl totiž spočívá v tom, že podle ZDP jsou předmětem daně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li v zákoně stanoveno jinak, kdežto výdaje se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy (§ 18 a § 24 ZDP).

[10] Ve vztahu k dožádáním žalovaného u společností TAPA a VEPAK se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného, že se nejednalo o výslech svědků. Zástupcům zmíněných společností totiž byly předloženy technické listy a vzorky fólie získané od žalobce s tím, necht' se vyjádří, zda jsou schopni takovouto fólii vyrobit a za jakých okolností. Nebyly jim kladeny žádné otázky konkrétně ve vazbě na žalobce. Nevyjadřovali se tak k okolnostem týkajícím se jiných osob, pouze ke skutečnostem týkajících se jich samých.

[11] Krajský soud uzavřel, že žalovaný shromáždil dostatečné množství podkladů, které náležitě vyhodnotil. Krajský soud poukázal na závěry žalovaného, týkající se ceny zboží a samotného průběhu obchodování (velmi rychlé přesuny malých množství zboží, které je obvykle k dispozici jen na zakázku, společně s platbami odběratele předem a rychlým přesunem finančních částek dodavateli).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[12] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Krajskému soudu vytknul pomínutí žalobních námitek, že žalovaný nedoložil, že účelem pro vytvoření právní vztahu mezi žalobcem a společností Hero bylo převážně snížení základu daně z příjmů právnických osob, a nikoli např. participace na podvodu na DPH, resp. jaká daňová výhoda v oblasti daně příjmů právnických osob předmětným vztahem vznikla a komu.

[13] V případě žalobní námitek, že pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP musí být správcem daně doloženo úmyslné (záměrné) činení úkonů daňovým subjektem, krajský soud ve svém rozhodnutí pouze odkázal na ustálenou judikaturu, aniž by jakkoliv reflektoval rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007, v němž je vyjádřen závěr o záměrném činení úkonů. Stěžovatel dále zdůraznil, že z ustálené judikatury NSS (rozsudky ze dne 29. 5. 2019, sp. zn. 2 Afs 131/2018, ze dne 13. 6. 2013, sp. zn. 7 Afs 47/2013, a ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007) vyplývá, že v případě aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP je správce

daně povinen doložit prospěch (daňovou výhodu), který daňový subjekt účastí ve vztahu se spojenou osobou získal. Krajský soud však tuto námitku nikterak nevypořádal, když se stran aplikace uvedeného ustanovení ZDP vyjádřil toliko v tom smyslu, že nemá důvodu se odchýlit od setrvalé judikatury. Tento jeho závěr je však podle stěžovatele nezákonný.

[14] Krajský soud v bodě 17 rozsudku uvádí, že žalovaný nepomíjí stěžovatelovu snahu o získání i jiného dodavatele a že se žalovaný s touto námitkou přezkoumatelně vypořádal. Stěžovatel však v žalobě namítal, že v rámci daňového řízení doložil, že před započítáním obchodování a v jeho průběhu prováděl průzkum trhu, hledal i jiného dodavatele a že tvrzení žalovaného o opaku jsou v rozporu se spisovým materiálem. Stěžovatel tak netvrdil nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, tedy hledisko, z kterého rozhodnutí žalovaného přezkoumal krajský soud. I tato námitka stěžovatele tak byla krajským soudem nevypořádána.

[15] Závěr krajského soudu, že stěžovatel v daňovém řízení tvrdil, že TAPA odmítla dát stanovisko písemně, nikoli, že fólii vyrobit nedokáže, je v rozporu s daňovým spisem a vyjádřením stěžovatele učiněným v průběhu daňového řízení. Stěžovatel poukázal na obsah svého vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a namítl, že krajský soud předmětnou námitku stěžovatele vztahující se k jeho jednání se společností TAPA, která měla dokládat snahu o nalezení jeho výrobce a prověřování ceny obchodovaného zboží, zhodnotil na základě zcela vadné premisy, resp. ji nikterak nevypořádal.

[16] Krajský soud odmítl argumentaci stěžovatele, že správce daně byl povinen uplatnit stejné závěry jak na cenu nákupní, tak na cenu prodejní. Krajský soud však pominul § 23 odst. 7 ZDP, který stanoví, že *liš-li se ceny ... upraví se základ daně*. Toto ustanovení je *lex specialis* jak k § 24 ZDP, tak i k § 18 téhož zákona. A nemíří toliko na výdajovou stránku, ale je možné jej užít pro úpravu jak nákladů, tak i výnosů. Závěr krajského soudu, že žalovaný postupoval správně, když neupravil cenu zboží mezi stěžovatelem a jeho odběrateli je tak nesprávný.

[17] Dožádání žalovaný učinil za účelem ověření tvrzení stěžovatele, že si v dané věci prováděl průzkum trhu. Předmětná dožádání, resp. odpovědi tázaných osob na otázky žalovaného proto byla pro danou věc klíčová. Stěžovateli proto mělo být umožněno se daných „výsledků“ účastnit a klást dotčeným osobám otázky. Skutečnost, že se správce daně daných osob přímo neptal na skutečnosti týkající se přímo stěžovatele, nemůže z těchto výsledků činit zákonná dožádání, neboť primárně svědčí o vadnosti (neúplnosti) vedení předmětných výsledků. Žalovaný navíc pokládal daným osobám otázky, týkají se zboží, se kterým obchodoval stěžovatel. Tyto otázky tedy měly přímou vazbu na stěžovatele, resp. na daňová řízení s ním vedená. Krajský soud tak nesprávně nesouhlasí s žalobní námitkou, že dožádání, která žalovaný učinil na společnosti TAPA a VEPAK, představovala skryté výsledky svědků.

[18] Krajský soud ve své argumentaci ohledně výpovědi pana Koukoly ze společnosti VEPAK shledal, že podstata spočívala v nepřesném překladu technického listu ohledně fólie z angličtiny do češtiny a z obsahu správních spisů je zřejmé, o jaké fólii zástupce VEPAK hovoří. Podle stěžovatele se však krajský soud s ohledem na obsah výpovědi pana Koukoly mýlí s žalobní námitkou stěžovatele, v níž poukazoval na skutečnost, že se pan Koukola nevyjadřoval k fólii, která byla předmětem obchodování stěžovatele. Tento aspekt krajský soud stejně jako žalovaný pominul. Vzhledem k tomu, že zástupci společnosti TAPA, panu Šůvovi, byl předložen pouze fyzický vzorek fólie, nikoli její specifikace v podobě technického listu, je otázkou, nakolik jsou vyjádření pana Šůvy ve vztahu k předmětné fólii relevantní. Z předmětných výpovědí tak podle stěžovatele nevyplývá, že by uvedené společnosti byly v rozhodné době schopny fólii vyrobit. Jestliže vzal žalovaný cenu takové fólie za rozhodnou pro stanovení srovnatelné ceny

pokračování

pro stěžovatele, postupoval nezákonně, neboť se nejednalo o srovnatelné zboží. Krajský soud se k této námitce nevyjádřil, resp. ji posuzoval vycházeje z vadného hodnocení skutkového stavu.

[19] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a uvedl, že argumentaci v něm uvedenou považuje za dostačující, nikoli nepřezkoumatelnou. Při ukončení daňové kontroly postupoval žalovaný v součinnosti se žalobcem, přičemž podmínky pro ukončení daňové kontroly náhradním způsobem dle § 88 odst. 5 daňového řádu byly splněny.

III. Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Podle § 23 odst. 7 ZDP, ve znění účinném ke dni rozhodnutí žalovaného, *liší-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. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.*

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

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, kterou stěžovatel spatřoval v opomenutí žalobních námitek, že žalovaný nedoložil, že účelem pro vytvoření právního vztahu mezi žalobcem a společností Hero bylo převážně snížení základu daně z příjmů právnických osob a jaká daňová výhoda v oblasti daně příjmů právnických osob předmětným vztahem vznikla a komu. Krajský soud se podle stěžovatele dále nevyjádřil ani k námitce, že účel vytvoření vztahu mezi stěžovatelem a společností Hero spočíval ve snížení daně z příjmů. Pokud by námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozsudku krajského soudu.

[25] Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. července 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat

i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

[26] Nejvyšší správní soud připouští, že krajský soud se adresně a jednotlivě nevyjádřil k výše uvedeným námitkám. Tato skutečnost však nemá za následek nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku, neboť jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 As 299/2016 - 59, „*rozsah reakce soudu na konkrétní námitky by měl být co do šíře odůvodnění přiměřený. Soudy proto nemusejí odpovědět na každou jednotlivou dílčí argumentaci, zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13).*“ Ústavní soud v bodě 68 nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, pak výstižně uvádí, že „*[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ Nejvyšší správní soud dále připouští, že závěry krajského soudu jsou velice stručné. V posuzované věci je nicméně zřejmé, že krajský soud vystihl podstatu věci spočívající v tom, že stěžovatel nakupoval zboží mnohonásobně dražší, než jsou obvyklé ceny, což vedlo k neoprávněnému snížení základu daně z příjmů právnických osob, a uceleně se vypořádal s argumentací stěžovatele vznesenou v žalobě.

[27] Krajský soud nepochybil, když na základě ustálené judikatury dospěl k závěru, že ve vztahu k § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP nemá význam zabývat se subjektivní stránkou. Jak již totiž Nejvyšší správní soud konstatoval v bodě 15 rozsudku ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018 - 59, „*podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je „osobou spojenou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 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. Názor stěžovatelky, že musí být správcem daně prokázána subjektivní stránka takového nekalého jednání, je nesprávný“ (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu 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 či ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27). Tomu ostatně nasvědčuje i § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), které stanoví, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně naproti tomu podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 13/2010 - 39). Tak tomu bylo i v tomto případě. Žalovaný měl povinnost prokázat naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2013, č. j. 9 Afs 87/2012 - 50, nebo ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS). Tuto svou povinnost splnil, když prokázal existenci obchodního řetězce, do kterého byl stěžovatel zapojen. Žalovaný i krajský soud na základě spisového materiálu odůvodnili, že stěžovatel se přímo účastnil na právním vztahu osob jinak spojených a měl z něj prospěch. Krajský soud správně posoudil, že žalovaný prokázal, že stěžovatel byl v řetězci zapojen a v souvislosti s dodávkou pro stěžovatele v něm probíhaly toky finančních prostředků. Zapojení do obchodního řetězce přinášelo stěžovateli výhodu, jelikož si podstatným zvýšením výdajů snížil základ daně. Krajský soud správně a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu v napadeném rozsudku uvedl, že prokázání subjektivní stránky jednání stěžovatele se k naplnění podmínek podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů nevyžaduje.*“

[28] K poukazu stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007, Nejvyšší správní soud uvádí, že v tomto rozsudku sice zdejší soud vskutku vyslovil, že „*podstatou ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak*

pokračování

nevyhnutelné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu.“ Tento závěr o záměrném, tj. úmyslném činení úkonů naplňujících podstatu § 23 odst. 7 ZDP je však ojedinělý a jednoznačně překonaný výše uvedenou judikaturou. Nejvyšší správní soud dodává, že ustanovení § 23 odst. 7 ZDP je konstruováno objektivně tak, že rozhodující je odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen mezi nezávislými subjekty za stejných nebo obdobných podmínek, bez uspokojivého doložení tohoto důvodu a vskutku tak neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání spojených osob.

[29] V případě námitky stěžovatele, že krajský soud opomenul vypořádat námitku stěžovatele, že v případě aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP je správce daně povinen doložit prospěch (daňovou výhodu), který daňový subjekt účastí ve vztahu se spojenou osobou získal, Nejvyšší správní soud připouští, že krajský soud se k této námitce výslovně a pregnantně nevyjádřil. Z odůvodnění krajského soudu je nicméně zřejmé, že krajský soud dospěl k závěru, že v posuzované věci byly splněny důvody pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) ZDP, tj. že stěžovatel získal daňový prospěch. Krajský soud totiž argumentoval tím, že stěžovatel nakupoval fólii přibližně 12x dražší než jsou obvyklé ceny a zároveň neprokázal důvod pro nakupování zboží za takto vysokou cenu. Krajský soud konstatoval, že žalovaný shromáždil dostatečné množství podkladů, které také náležitě vyhodnotil, a poukázal především na závěry žalovaného týkající se ceny zboží a samotného průběhu obchodování. Se závěry žalovaného se krajský soud ztotožnil, přičemž poukázal na skutečnost, že žalovaný zohlednil žalobcovu snahu o získání i jiného dodavatele fólie než společnost HERO. Tyto závěry krajského soudu považuje Nejvyšší správní soud za správné a poukazuje v této souvislosti na již zmíněný rozsudek zdejšího soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, v němž judikoval, *že dikce § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona č. 586/1992 Sb., 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 v řetězci, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj (snížením základu daně nebo zvýšením daňové ztráty).*

[30] Stěžovatel dále krajskému soudu vytýkal, že rozhodnutí žalovaného přezkoumal z hlediska přezkoumatelnosti a nevypořádal námitku stěžovatele, že před započítáním obchodování a v jeho průběhu prováděl průzkum trhu, hledal i jiného dodavatele a že tvrzení žalovaného o opaku jsou v rozporu se spisovým materiálem. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani této námitce stěžovatele, neboť krajský svůj závěr ohledně přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného vztáhl k jeho argumentaci týkající se rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 34/2012, nikoli ke způsobu, jímž stěžovatel přistoupil ke zjišťování ceny fólie na trhu. Tento postup žalovaného krajský soud přezkoumal, když poukázal na skutečnost, že žalovaný nepominul snahu stěžovatele o získání i jiného dodavatele fólie než Hero a následně se ztotožnil se žalovaným, že stěžovatel neprokázal svá tvrzení o tom, že jím oslovené firmy v roce 2013 uváděly, že fólii nedokáží vyrobit. Krajský soud rovněž přílehlavě poukázal na skutečnost, že ceníky předložené stěžovatelem se týkaly zcela jiných fólií než té, se kterou stěžovatel obchodoval. Nejvyšší správní soud proto stěžovateli nepřisvědčil, že se krajský soud nevypořádal s tvrzením stěžovatele, že prováděl průzkum trhu (prověřování ceny obchodovaného zboží) a hledal i jiného dodavatele.

[31] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele, že závěr krajského soudu, že stěžovatel v daňovém řízení tvrdil, že TAPA odmítla dát stanovisko písemně, nikoli, že fólii vyrobit nedokáže, je v rozporu s daňovým spisem. Krajský soud totiž poukázal na zprávu o daňové kontrole, v níž je na str. 11 uvedeno, že *„dle zápisu pana Z. z prosince 2013 o telefonickém hovoru s TAPA Tábor, TAPA „to“ nemá skladem, neví, kde „to“ sebrat, nedá stanovisko písemně.* Uvedený závěr krajského soudu tudíž obstojí (pan Z. měl u stěžovatele na starosti obchodování

s předmětnou fólií) a nelze stěžovateli přisvědčit, že námitku stěžovatele vztahující se k jeho jednání se společností TAPA vyhodnotil na základě zcela vadné premisy, resp. ji nevypořádal.

[32] Stěžovateli lze přisvědčit potud, že § 23 odst. 7 ZDP je *lex specialis* jak k § 24 ZDP, tak i k § 18 téhož zákona. Názor stěžovatele, že § 23 odst. 7 ZDP je možné použít pro úpravu jak nákladů, tak i výnosů, však není správný. Podle § 23 odst. 7 ZDP se totiž upravuje základ daně, kterým je podle § 23 odst. 1 ZDP 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. Při postupu podle § 23 odst. 7 ZDP dochází k úpravě základu daně poplatníka o správcem daně zjištěný rozdíl ve výdajích, kdy správce daně sníží prokázané výdaje daňového subjektu. Z toho je zřejmé, že postup podle § 23 odst. 7 ZDP se týká pouze výdajů (nákladů), nikoli výnosů (příjmů) daňového subjektu. Neobstojí proto námitka stěžovatele, v níž namítá nesprávnost závěru krajského soudu, že žalovaný postupoval správně, když neupravil cenu zboží mezi stěžovatelem a jeho odběrateli.

[33] K dožádáním společností TAPA a VEPAK Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že dožádání je procesní institut, který spočívá v provedení procesního úkonu z důvodu hospodárnosti řízení jiným orgánem než tím, který vede řízení. V posuzované věci žalovaný dožádáním zjišťoval informace o fólii, se kterou stěžovatel obchodoval (cenu této fólie a počet subjektů, které ji jsou v České republice schopny vyrobit). V tomto ohledu skutečně dožádání souviselo s projednávanou věcí, což je však v pořádku, neboť dožádání musí z povahy věci souviset s projednávanou věcí, když při něm dochází ke zjišťování skutečností potřebných pro rozhodnutí v projednávané věci. V samotné skutečnosti, že dožádání souvisí s posuzovanou věcí, však nelze spatřovat výsledek svědků, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. Žalovaný totiž prostřednictvím dožádání nezjišťoval žádné skutečnosti týkající se průběhu obchodů prováděných stěžovatelem s předmětnou fólií, či jakékoli jiné informace týkající se stěžovatele. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že výpovědi zástupců společností TAPA a VEPAK obstaraná při dožádání není na místě hodnotit jako výpovědi svědků, ale skutečně představují dožádání, při kterém byly zjišťovány informace potřebné pro posouzení věci. Žalovaný neopomněl o provedení těchto dožádání stěžovatele vyrozumět, neboť je zmínil ve výsledku kontrolního zjištění, které zaslal stěžovateli.

[34] Pan Koukola ze společnosti VEPAK ve své výpovědi při dožádání uvedl, že fólii, tak jak je specifikována v české verzi technického listu, obsahuje takovou škálu specifikací, kterou společnost VEPAK neumí výrobně nakombinovat. Uvedl dále, že anglické verzi technického listu nejvíc může odpovídat složení PET/Al/Pe, které je společností VEPAK výrobitelné, ale další specifikace v tomto listu obsažené nedokáže ani popsat či naplnit. Ohledně fólie, kterou je společnost VEPAK schopna vyrobit, pan Koukola uvedl, že cena by se pohybovala okolo 100 Kč/kg bez DPH. S ohledem na výše uvedené, Nejvyšší správní soud připouští, že závěr krajského soudu, že podstata výpovědi pana Koukoly spočívala v nepřesném překladu technického listu ohledně fólie z angličtiny do češtiny, není přesný. Pro posouzení věci je však podstatné, že z výpovědi pana Koukoly je zřejmé, o jaké fólii hovoří - nikoli o stejné, ale o podobné fólii, jako je ta, se kterou obchodoval stěžovatel, což krajský soud vystihl. S ohledem na podobnost fólie, k níž se vyjádřil, s fólií s níž obchodoval stěžovatel, lze při posouzení věci z vyjádření pana Koukoly vycházet. Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že se krajský soud mýlí s jeho žalobní námitkou, v níž poukázal na skutečnost, že se pan Koukola nevyjadřoval k fólii, která byla předmětem obchodování stěžovatele. Cenu této podobné fólie přitom pan Koukola uvedl mnohonásobně nižší než cenu, za kterou podobnou fólii kupoval stěžovatel.

pokračování

[35] Skutečnost, že panu Sůvovi, zástupci společnosti TAPA, byl předložen pouze fyzický vzorek fólie, nikoli její specifikace v podobě technického listu, nemá podle Nejvyššího správního soudu za následek, že by vyjádření pana Sůvy k ceně fólie nebylo relevantní. Pokud totiž pan Sůva podniká v oboru výroby fólií, lze předpokládat, že k relativně přesnému určení přibližné ceny mu postačuje pouze vzorek zboží a nemusí mít k dispozici též technickou specifikaci. Vyjádření pana Sůvy ohledně ceny fólie (80 – 200 Kč/kg) navíc koresponduje s vyjádřením pana Koukoly, který uvedl cenu fólie přibližně 100 Kč/kg. Vyjádření pana Sůvy rovněž vyvrací tvrzení stěžovatele, že předmětné společnosti nebyly schopny předmětnou fólii vyrobit, neboť pan Sůva uvedl, že v České republice existuje minimálně 30 možných dodavatelů a že výroba je na zakázku, přičemž technologická doba výroby je 3 dny. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, v níž namítal, že jestliže vzal žalovaný cenu takové fólie za rozhodnou pro stanovení srovnatelné ceny pro stěžovatele, postupoval nezákonně, neboť se nejednalo o srovnatelné zboží. Z ustanovení § 23 odst. 7 ZDP vyplývá, že je třeba vyhodnotit, zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Podle názoru Nejvyššího správního soudu se tak nemusí jednat o naprosto totožné zboží, ale postačuje, pokud se jedná o velmi podobné a srovnatelné zboží (substitut). Tak tomu bylo v posuzované věci, kdy z výše uvedeného je zřejmé, že pan Koukola se vyjádřil k podobné fólii a pan Sůva se vyjádřil přímo k vzorku fólie, s níž stěžovatel obchodoval, tudíž lze i z jeho vyjádření ohledně ceny fólie vycházet, byť neměl její technickou specifikaci, neboť jak již bylo zmíněno, lze předpokládat, že profesionál v oboru je schopen vyhodnotit cenu předloženého vzorku relativně přesně. Podstatné je, že jak pan Sůva, tak i pan Koukala uvedli cenu mnohonásobně nižší, než za kterou stěžovatel s fólií obchodoval.

[36] Námitce, v níž stěžovatel namítá, že žalovaný postupoval při stanovení srovnatelných cen fólie nezákonně, Nejvyšší správní soud rovněž nepřisvědčil, neboť žalovaný při stanovení srovnatelné ceny vycházel nejenom z výše uvedených výpovědí pana Sůvy a Koukoly, ale rovněž z dalších skutečností, na které poukázal ve zprávě o daňové kontrole a na které níže poukazuje rovněž Nejvyšší správní soud, neboť z nich vskutku vyplývá cena srovnatelné fólie, s níž stěžovatel obchodoval, resp. to, že stěžovatel neprokázal žádné racionální důvody pro nákup předmětné fólie za ceny, které násobně přesahují ceny v běžných obchodních vztazích.

[37] Jedná se o výpověď Ing. Š. učiněnou v rámci jiného daňového řízení dne 30. 7. 2014 do protokolu č. j. 2509589/14/3202-05402-80, v níž uvedl, že ceny zboží byly srovnávány na základě ceníku podobného druhu zboží od nalezených výrobců, např. Reflex Višňovce s. r. o. a přiložil ceník střešních vysokodifúzních fólií, což jsou však folie používané ve stavebnictví, tj. typově jiné fólie, než se kterými stěžovatel obchodoval. Ve vyjádření v písemnosti evidované pod č. j. 232/565/16/3202-60562-803336, stěžovatel přiložil ceník fólií na sklo, které jsou dražší než obchodované fólie a které stěžovatel použil vedle ceníku střešních fólií jako vodítko v situaci, kdy nenalezl srovnatelného výrobce předmětné fólie. V e-mailové korespondenci mezi společnostmi Shanghai Leenol Industrial Co, Ltd a Ing. Z. ve dnech 7. 8. 2014 a 8. 8. 2014 čínská společnost na základě poptávky Ing. Z. zasílá nabídku na „ESD film 500“ tl. 0,09 mm v ceně 3,875 USD/kg (VCA Shanghai) a 3,895 USD/kg (FOB Shanghai), při objednávce 24 t. Podle propočtu Ing. Z. by cena fólie ESD včetně dopravy a cla (CPT Ostrava) činila 4,76 USD/kg, tj. 100 Kč/kg (při kurzu 21 Kč/USD). Taktó spočtenou cenu Ing. Z. porovnal s nabídkovou cenou společnosti HERO ve výši 2.579 EUR/role, u níž při hmotnosti 600 kg/role dospěl k ceně 120 Kč/kg. S tímto výpočtem žalovaný nesouhlasí, jedna role fólie totiž váží 50 kg, nikoli 600 kg, tudíž nabídková cena společnosti HERO činila cca 1.439 Kč/kg (dle kurzu EUR v 08/2014).

[38] Žalovaný dále ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že v e-mailu zaslaném panem P. Ing. Z. dne 31. 10. 2014 je uvedena nabídka čínské společnosti SUZHOU STAR NEW MATERIAL CO. LTD, na dodávku fólie „metaloid PET + PE“ tl. 0,08 mm (resp. 0,1 mm), za cenu 4,473 USD/kg (resp. 4,459 USD/kg), s dodací podmínkou CIF Hamburg, při dodaném množství 24 t. Reakce ze strany stěžovatele nebyla žalovanému předložena. Cena nabízené fólie činila 98 Kč/kg (při kurzu 22 Kč/USD). Podle údajů uvedených na dodacích listech předložených stěžovatelem činí hmotnost 1 palety 600 kg netto, při průměrné fakturované ceně 1.618.000 Kč za dodávku dvou palet o celkové hmotnosti 1 200 kg, činí průměrná cena 1 kg fólie 1.350 Kč bez DPH. Podstatou standardní podnikatelské činnosti je dosažení co nejvyššího zisku, v daném případě tedy co nejvyšší marže za dodané zboží. Stěžovatel nakupoval fólie ESD 500 od společnosti HERO v průměrné ceně 1.350 Kč/kg bez DPH, přičemž je mohl pořídit v ceně 100 – 200 Kč/kg bez DPH. Nabídky čínských dodavatelů odpovídají cenám, jež uvádějí žalovaným oslovení čeští výrobci TAPA a VEPAK. Tato cena je minimálně desetkrát menší oproti ceně obchodované fólie mezi společnostmi HERO a stěžovatelem.

[39] Krajský soud při posouzení správnosti stanovení srovnatelné ceny vycházel z obsahu dožádání u společností TAPA a VEPAK a z ceny uvedené zmíněnými čínskými společnostmi. Nelze proto přisvědčit stěžovateli, že se k námitce o stanovení srovnatelné ceny nevyjádřil, resp. ji posuzoval vycházeje z vadného hodnocení skutkového stavu. Nejvyšší správní soud uzavírá, že žalovaný při stanovení srovnatelné ceny nepochybil a vyvrátil věrohodnost a správnost stěžovatelem zaúčtované ceny vzhledem k objektivně existujícím cenám na trhu.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[40] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[41] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 23. dubna 2020

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu