



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla, soudce Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj) a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobce: **Ing. M.D.**
sídlem ...
zastoupen daňovým poradcem Ing. Romanem Landgráfem
sídlem Ke Kačí louži 3, Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 5. 2018, č. j. 23033/18/5200-10423-705778 a č. j. 23034/18/5200-10423-705778,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadená rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou ze dne 24. 7. 2018 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5.

2018, č. j. 23033/18/5200-10423-705778 (dále jen „*napadené rozhodnutí č. 1*“), jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013) ze dne 28. 4. 2017, č. j. 552414/17/2403-50521-403437. Dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2013 ve výši 283 360 Kč a stanovena povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 56 672 Kč.

2. Žalobce se rovněž žalobou ze dne 24. 7. 2018 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2018, č. j. 23034/18/5200-10423-705778 (dále jen „*napadené rozhodnutí č. 2*“), jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014) ze dne 28. 4. 2017, č. j. 552866/17/2403-50521-403437. Dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2014 ve výši 292 160 Kč a stanovena povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 58 432 Kč.
3. Usnesením ze dne 5. 11. 2018, č. j. 30 Af 37/2018-47, byly žaloby spojeny ke společnému projednání.

II.

Žaloby

4. Z textu napadených rozhodnutí bylo podle žalobce zřejmé, že správce daně svůj výrok opírá v podstatě pouze o normu uvedenou v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V kontextu předmětného případu bylo klíčovou otázkou výkladu, co se rozumí souslovím „*osoby, které vytvořili právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*“ ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.
5. Žalobce nakoupil od Praha Production Servis s.r.o. reklamní službu, která byla také skutečně (v České televizi) realizována. Správce daně v průběhu následné daňové kontroly dospěl k závěru, že se jedná o daňově uznatelný náklad ve smyslu požadavků § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz body [20] napadených rozhodnutí). Správce daně však současně učinil skutkové zjištění, že cena za tuto službu byla významně vyšší než cena obvyklá, pročez dovodil, že je oprávněn uplatnit normu (respektive její dispozici) uvedenou v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a tedy správce daně zvýšil základ daně o rozdíl do jím určené obvyklé ceny. Žalobce se přitom domnívá, že skutkově se nejednalo o situaci, která by byla podřaditelná (subsumovatelná) pod hypotézu normy uvedené v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tedy že se nejednalo o spojené osoby, zejména nikoli o osoby spojené „jinak“ (ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů).
6. Žalobce se domníval, že zákonný text „*osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*“ nelze interpretovat tak, že se týká i situace, kdy se nákup služby uskuteční za cenu, která významně převyšuje „obvyklou“ cenu, jak ji určil správce daně. Aby byla naplněna subsumpce hypotézy právní normy uvedené v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musí správce daně prokázat, že se jedná o spojené osoby, tedy že mezi žalobcem a předmětným dodavatelem Praha Production Servis s.r.o. existoval v rozhodném období vztah, který zmíněné ustanovení nazývá „spojené osoby“. Jak přitom vyplývá z odůvodnění napadených rozhodnutí, pro naplnění legální definice „spojené osoby“ správce daně uplatňoval normu uvedenou v § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů. V tomto případě byl tedy správce daně povinen

prokázat, že v předmětném momentu (listopad 2013) existovaly takové okolnosti, které jsou způsobilé s dostatečnou mírou důkazů (s dostatečnou přesvědčivostí a pravděpodobností) osvědčit, že žalobce a předmětná korporace Praha Production Servis s.r.o. vytvořili právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. V tomto ohledu správce daně své důkazní břemeno neunesl, tedy neprokázal existenci stavu spojených osob, pročez se nemůže uplatnit dispozice této normy. Správce daně tudíž není oprávněn upravit základ daně o zjištěný rozdíl (a ani není oprávněn, respektive to postrádá smyslu, požadovat po daňovém subjektu doložit uspokojivě rozdíl).

7. Samotné zjištění, že žalobce předmětné služby nakoupil za cenu významně vyšší než cena, kterou správce daně určil jako cenu „obvyklou“, není způsobilé osvědčit platnost závěru, že se jedná o osoby spojené jinak. Podle žalobce neplatí logická konstrukce, že protože (IF) bylo nakoupeno za cenu významně vyšší od ceny obvyklé, že právě a jen proto (THEN) platí, že osoby vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty.
8. Správce daně se podle žalobce v napadených rozhodnutích chová tak, jako kdyby ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů obsahovalo text, že jinak spojenými osobami se rozumí osoby, které uzavřely kontrakt za cenu „zjevně nepřiměřenou“. Takto ovšem zákonná norma textovaná není, a tudíž pokud se daně stanovují podle zákona, nemůže se správce daně odvolávat na neexistující text zákona. Pokud tedy napadené rozhodnutí uzavírá, že zvyšuje základ daně právě a jen proto, že daňový subjekt nedoložil rozdíl do „obvyklé“ ceny zjištěné správcem daně, činí tak bez zákonné opory (resp. ultra vires), neboť tato dispozice normy uvedené v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se neuplatní, protože správce daně neprokázal skutkový stav vyžadovaný hypotézou této normy (tj. existenci stavu spojených osob).
9. Na výše uvedeném závěru podle žalobce nemůže ničeho měnit ani argumentace správce daně v napadených rozhodnutích citacemi různých soudních rozhodnutí, neboť daně lze stanovit toliko zákonem (a tedy nikoli judikaturou či doktrínou) a nacházíme se v kontinentální právní kultuře, která nepřipouští existenci jiného než zákonného práva. Argumentace důvodovou zprávou je nepříhodná („důvodová zpráva není zákon“). Navíc právě v oblasti daní, tedy tohoto nejagresivnějšího zásahu do ústavou chráněných základních práv daňového subjektu, je potřeba trvat na maximální míře zákonnosti a právní jistoty (tedy s minimem diskrece).
10. Podle žalobce rovněž není možné vyvozovat pro daňový subjekt nepříznivé důsledky (doměření daně a penále v důsledku zvýšení základu daně) pouze na základě toho, že je zjištěno, že daňový subjekt nakoupil službu za cenu, která je významně vyšší než obvyklá cena, aniž by správce daně současně prokázal naplnění Axel Kittel testu.
11. Z obsahu a kontextu napadených rozhodnutí je zřejmé, že dle vnímání správce daně právě a jen proto, že správce daně objevil nějaké podle něj neobvyklé či podezřelé jevy, je oprávněn dovodit nepříznivé důsledky pro žalobce. V porovnání se situací, kterou má na mysli tzv. Axel Kittel test, se ukazuje velmi nápadná shoda. Pokud tedy správce daně tento Axel Kittel test ani nehodlal použít, nelze takové chování klasifikovat jinak než jako pokus ze strany správce daně tuto doktrínu obcházet.
12. Jde o to, že judikatura SDEU (a následně i tuzemská judikatura správních soudů) dovodila doktrínu, že za situace, kdy je prokázána daňová uznatelnost výdaje (jak je tomu i v tomto případě), může přesto správce daně neuznat daňový výdaj (nebo odpočet DPH, na které

tato judikatura původně vznikla), pouze pokud prokáže naplnění onoho Axel Kittel testu, tedy že je prokázána kladná odpověď na všechny tyto čtyři otázky: (1) Je zde k dnešnímu dni daňová ztráta? (2) Pokud ano, je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání? (3) Pokud je zde podvodné jednání, byly předmětné obchodní transakce s tímto spojeny? (4) Pokud byly předmětné obchodní transakce spojeny s podvodným jednáním, věděl či musel vědět o tomto spojení daňový subjekt? Správce daně v napadených rozhodnutích neodpověděl ani na jednu z těchto otázek, proto nemůže z dané skutkové situace dovozovat nepříznivý důsledek pro žalobce, tedy není oprávněn zvyšovat daňový základ snížením hodnoty daňového výdaje.

13. Žalobce se taktéž nedomníval, že je možné správně určit výši „ceny obvyklé“ pouze na základě listinných důkazů, a přitom pominout i výslovné návrhy na provedení relevantních svědeckých výpovědí. Jde totiž o to, že výše „ceny obvyklé“ (ve smyslu § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů) je v daném případě velmi významným fenoménem, který je vlastně určující pro správnost či nesprávnost závěru správce daně. Nejenže správce daně doměřuje o rozdíl právě do ceny obvyklé, ale i samotné oprávnění tak učinit opírá o výši ceny obvyklé (když právě vůči ní konstatuje pro něj konstitutivní „zjevnou nepřiměřenost“ sjednané ceny). Právě z těchto důvodů musí být tedy zjištění ceny obvyklé vysoce přesvědčivé; proto neprovedení žalobcem navržených svědeckých výpovědí žalobce hodnotí jako zásadní vadu řízení s meritorním důsledkem na správnost rozhodnutí. Žalobce poznamenal, že v daňových věcech je běžně judikováno, že „samotná listina je pouhým tvrzením a nedokazuje skutečný děj či událost“.
14. Stejně tak není podle žalobce v souladu se všeobecně a široce uznávaným principem proporcionality, pokud stát (prezentovaný zde správcem daně) ze zjištěné skutkové situace dovozuje nepříznivé důsledky pro žalobce, přičemž tato skutková situace současně prokazuje to, že stát jen nečinně přihlížel tomu, že předmětný dodavatel žalobce již celou řadu let neplní celou řadu svých zákonných povinností.
15. V případě korporace Praha Production Servis s.r.o., na které se správce daně pokoušel dokládat existenci nestandardního chování v řetězci dodavatelů žalobce, sám správce daně uvedl celou řadu informací a zjištění, které jednoznačně dokládají, že navzdory tomu, že korporace již po celou řadu let reálně nesídlí ve svém zapsaném sídle, nekomunikuje se správcem daně (je „nekontaktní“), neukládá závěrky do sbírky listin, tak žádný správce daně zřejmě (soudě podle údajů uvedených správcem daně) za celé dlouhé roky neprovedl jediný úkon směřující k tomu, aby toto nesprávné a nezákonné chování této korporace usměrnil, ať už cestou sankcí anebo ve výsledku zrušením registrací. Zcela zjevně se zde jedná o trestuhodné zanedbání základních povinností státních orgánů (včetně zejména finančních úřadů) při správní a dozorové činnosti, přičemž skutkově je naprosto nepochybné, že pokud by státní orgány splnily alespoň část svých povinností, pak by tato korporace nemohla legálně fungovat na trhu, čímž by se samozřejmě naprosto fatálně omezila její možnost provádět právě ty formy nestandardních chování, které jí správce daně ve zdůvodnění napadeného platebního výměru připisuje. Stát měl dostatek prostředků, ale i značný časový prostor pro to, aby dotýčnou korporaci vyřadil z běžného obchodování na trhu, a tím fakticky reálně zabránil páchání jejích eventuálních daňových podvodů. Pokud se za této situace snažil správce daně na věc nahlížet tak, že celý tento stav připisoval pouze k tíži žalobce, přičemž mu kladl k tíži to, že nedokázal rozeznat během jednoho jediného velmi časově omezeného obchodního případu, že má co dočinění s eventuálními „daňovými podvodníky“, přičemž právě ty stejné „daňové podvodníky“ stát nechal bez povšimnutí více než 9 let, přičemž podle informací uvedených ve zprávě o

daňové kontrole po celou tuto dlouhou dobu státní úřady věděly o tom, že tyto subjekty neplní či porušují celou řadu svých základních povinností, a státní úřady tomu jen nečinně přihlížely, pak takovéto chování státních úřadů (včetně zejména úřadů daňové správy) a výsledný závěr uvedený ve zprávě o daňové kontrole zcela překračuje rámec jakéhokoli elementárního chápání smyslu principu proporcionality, jak jej pro tento případ jednoznačně a mnohočetně uvádí judikatura.

16. S ohledem na shora uvedené žalobce navrhl, aby soud napadená rozhodnutí i jim předcházející dodatečné platební výměry zrušil.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobám

17. Žalovaný s právními názory žalobce uvedenými v žalobách nesouhlasil a navrhl zamítnutí žalob. Uvedl, že podle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů platí, že 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 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. Dle ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů se spojenými osobami pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Správce daně je oprávněn upravit základ daně o zjištěný rozdíl, pokud se liší cena sjednaná mezi osobami, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, a cena sjednanou mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, není-li rozdíl uspokojivě doložen. Důsledkem nedoložení zjištěného rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou běžnou je potom úprava základu daně o zjištěný rozdíl. Ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu je speciálním ustanovením, které dopadá na případy právního jednání uskutečněného mezi spojenými osobami za nestandardních podmínek. Pokud správce daně takové jednání zjistí, má povinnost daně ustanovení aplikovat a v souladu s ním upravit daňovému subjektu základ daně.
18. Žalobce byl přesvědčen, že správce daně neunesl důkazní břemeno a neprokázal existenci spojených osob, resp. že žalobce a obchodní společnost Praha Production Servis vytvořili právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Jak vyplývá z napadených rozhodnutí, žalovaný unesl důkazní břemeno, že se jedná o osoby spojené a že cena sjednaná neodpovídá ceně obvyklé (viz odst. [24] napadených rozhodnutí). Žalovaný uvedl, že v rámci daňové kontroly vyzval správce daně žalobce k prokázání, že jím jako daňově účinný uplatňovaný náklad byl v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vynaložen k dosažení, zajištění a udržení příjmů výzvou k prokázání skutečností č. j. 652298/16/2403-60562-402316. Žalobce předložením důkazních prostředků unesl důkazní břemeno stran prokázání daňové účinnosti jím uplatněného nákladu ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správci daně však následně vznikly pochybnosti ve vztahu ke sjednané ceně za předmět plnění mezi žalobcem a obchodní společností Praha Production Servis a naplnění hypotézy ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. K prokázání existence spojených osob ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů je nezbytné stanovit cenu obvyklou, tedy takovou, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za

stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně zjištěním ceny obvyklé konkretizoval důvodné pochybnosti, že žalobce s obchodní společností Praha Production Servis vytvořil právní vztah převážně za účelem snížení základu daně, když konstatoval, že tento neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Správce daně proto vyzval žalobce k uspokojivému doložení rozdílu mezi cenou 1 500 000 Kč sjednanou s obchodní společností Praha Production Servis a cenou obvyklou zjištěnou správcem daně ve výši 212 000 Kč, resp. 172 000 Kč výzvou č. j. 14915/17/2403-60562-402316. Následně bylo na žalobci, aby prokázal důvody, které ho vedly k tomu, že obchodní operaci s obchodní společností Praha Production Servis uskutečnil, a že cena sjednaná odpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Aby byly důvody rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou tržní dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu uspokojivě doloženy, musí daňový subjekt tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny obvyklé. Žalobce však takto neučinil, když neprokázal a ani neuvedl racionální důvod, proč v rámci obchodního vztahu s obchodní společností Praha Production Servis cena sjednaná mnohonásobně převýšila cenu obvyklou, tj. takovou, která byla poskytnuta v rámci běžných obchodních vztahů. Správce daně tedy unesl důkazní břemeno, když prokázal, že žalobce a obchodní společnost Praha Production Servis vytvořili právní vztah převážně za účelem snížení základu daně, protože byl žalobci upraven základ daně o rozdíl mezi zjištěnými cenami, a to v souladu s ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

19. Z napadených rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že správce daně a žalovaný sledovali naplnění podmínek ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a to zjišťováním ceny obvyklé na trhu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích v daném místě a čase za srovnatelné služby a za stejných nebo obdobných podmínek. Tuto skutečnost nelze rozporovat, a to ani přes to, že žalovaný v odst. [24] napadených rozhodnutí uvedl analogii ceny obvyklé jako ceny přiměřené v díkci občanského zákoníku.
20. Co se týká namítané nemožnosti, příp. nepříhodnosti argumentace důvodovou zprávou a judikaturou, žalovaný uvedl, že soudní rozhodnutí sice není formálním pramenem práva, nicméně jeho obecná závaznost vychází z pojetí materiálního právního státu. Judikatorní závěry vrcholných soudních orgánů, resp. Nejvyššího správního soudu tedy jednoznačně závazné jsou. Jedná se o závaznost vyjádřenou prostřednictvím sjednocování judikatury. Závěry Nejvyššího správního soudu působí jako interpretační vodítko při rozhodování ve skutkově a právně obdobných případech. Relativní stabilita judikatury je nezbytnou podmínkou právní jistoty jako jednoho ze základních atributů právního státu. Pokud tedy žalovaný v napadených rozhodnutích cituje z jednotlivých judikátů, jedná se o argumentační podporu závěrů správce daně, který postupoval dle příslušných hmotněprávních ustanovení, přesněji dle ust. § 24 odst. 1 a ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Co se týká zmiňované důvodové zprávy, tato jednoznačně představuje jedno z výkladových vodítek, neboť úmysl zákonodárce jako legitimní autority koresponduje se smyslem a účelem dotčené právní úpravy, podle které pak správce daně a žalovaný postupovali. Správce daně a žalovaný tedy neaplikovali důvodovou zprávu, jak se snaží předestřít žalobce, nýbrž samotné ustanovení zákona.
21. Následně žalovaný konstatoval, že naplnění tzv. Axel Kittel testu se vztahuje k daňovým podvodům na dani z přidané hodnoty. Principy platné pro posuzování podvodů na dani z přidané hodnoty v rámci řetězových transakcí nejsou přenositelné na posuzování splnění

podmínek dle zákona o daních z příjmů.

22. Žalobce dále v žalobě namítal, že není možné stanovit cenu obvyklou pouze na základě listinných důkazů a pominout výslovné návrhy na provedení svědeckých výpovědí. Důvody, pro které nebyly provedeny navrhované výsledky svědků – pracovníků České televize, byly dle žalovaného uvedeny v odst. [28] napadených rozhodnutí. Zde žalovaný uzavřel, že výsledky pracovníků České televize by nebyly s to osvědčit rozdíl mezi cenami stanovenými v ceníku České televize a cenou, kterou žalobce akceptoval v rámci obchodního vztahu s obchodní společností Praha Production Servis. Co se týká stanovení ceny obvyklé na základě listinných důkazů, zde žalovaný zdůraznil, že dle ust. § 93 odst. 1 daňového řádu platí, že *„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.“* Vzhledem k tomu, že měl žalovaný skutkový stav věci zjištěný na základě listinných důkazních prostředků za dostatečně prokázaný, k provedení výsledku svědků nepřistoupil.
23. K namítanému porušení principu proporcionality žalovaný uvedl, že žalobce svou argumentaci vztahuje de facto k daňovému podvodu a povinnosti zamezení podvodnému jednání dodavatele. Zde je třeba zdůraznit, že ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu je ustanovením dopadajícím na případy právního jednání uskutečněného mezi spojenými osobami, tj. osobami, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, a to za nestandardních podmínek (zjištění rozdílu mezi cenou obvyklou a cenou daňově uplatněnou spojenou osobou). Pokud správce daně takové skutečnosti zjistí, má povinnost dané ustanovení aplikovat a v souladu s ním upravit daňovému subjektu základ daně. Správce daně je tedy oprávněn v zájmu zamezení účelového krácení daní v důsledku účelově vytvářených obchodních vztahů postihovat takové chování daňových subjektů. Argumentace žalobcem uvedená v žalobě tedy není v daně věci relevantní, neboť žalobci nebyla doměřena daň z příjmů fyzických osob na základě existence daňového podvodu v rámci dodavatelského řetězce a účasti žalobce na daňovém podvodu, nýbrž proto, že žalobce na výzvu správce daně uspokojivě nedoložil rozdíl ceny obvyklé a ceny sjednané s obchodní společností Praha Production Servis, když bylo správcem daně prokazatelně zjištěno, že se jedná o osoby spojené a že cena sjednaná neodpovídá ceně obvyklé. Ačkoliv tedy námitka věcně směřuje k problematice daňového podvodu, žalovaný nad rámec uvedeného dodává, že správce daně nemá žádné pravomoci jakýkoliv subjekt potrestat či zjednat nápravu, pokud povinnost zveřejňovat účetní závěrku poruší, jelikož mu tato pravomoc nebyla svěřena ani zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro rozhodnou dobu, kde je v ust. § 21a odst. 1 stanovena povinnost zakládat účetní závěrky do sbírky listin, ani jiným zákonem. Naopak daňový subjekt s informací o nezveřejňování účetní závěrky dodavatelem může naložit dle svého uvážení, například neobchodovat s touto společností, jelikož si nelze ověřit, zda je tato společnost v zisku či ve ztrátě a zda bude schopna plnit své daňové povinnosti. Žalobci tedy nebyla kladena k tíži žádná skutečnost, kterou by správce daně mohl ovlivnit. Správce daně ani nemohl nijak ovlivnit soukromoprávní chování žalobce. Byla-li vůle žalobce založit právní vztah s obchodní společností Praha Production Servis, bylo pak na něm, aby prokázal důvody, pro které byla cena mezi ním a touto spojenou osobou sjednána odlišně od ceny obvyklé, což žalobce neučinil. Co se týká námítky, že správce daně nečinně přihlížel, že dodavatel neplní či porušuje celou řadu svých základních povinností, žalovaný

uvedl, že možnost správce daně udělit plátcí status nespolehlivého plátce za neuvedení skutečného sídla vyplývá z Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátcí) a souvisejících ustanovení, v zákoně byla zakotvena až dodatkem ze dne 21. 8. 2014. V době uskutečnění předmětných transakcí neměl správce daně dostatečný časový prostor k zareagování na virtuální sídlo obchodní společnosti Praha Production Servis. S ohledem na shora uvedené je zřejmé, že k porušení principu proporcionality nedošlo, neboť správce daně své povinnosti nezanedbal, a ve vztahu k zákonu o daních z příjmů je ani zanedbat nemohl.

IV.

Vyjádření účastníků při jednání

24. Účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

V.

Posouzení věci soudem

25. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VI.

Rozhodnutí soudu

26. Soud neshledal žalobu důvodnou.
27. V první řadě žalobce spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí v tom, že správní orgány dovodily naplnění pojmu „*vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*“ ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů pouze ze skutkového zjištění, že sjednaná cena za dodání služeb se významně liší od ceny obvyklé, aniž by nejprve zkoumaly a prokázaly, že „*daňový subjekt a předmětná korporace Praha Production Servis s.r.o. vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*“. Tato žalobní námitka není důvodná. Žalobce se mylí, pokud vykládá výše citované ustanovení tak, že správní orgány měly činit více skutkových zjištění, než identifikaci smluvního vztahu mezi dvěma subjekty a odlišnost ceny. Je třeba si uvědomit, že právě sjednání zprostředkování reklamy představuje s ohledem na nestandardní obsah tohoto právního jednání (cena plnění významně se lišící od ceny obvyklé) „*vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*“. Tento závěr žalovaného je ostatně plně v souladu s konstantní judikaturou Ústavního soudu (viz nálezy citované v bodě 22 odůvodnění napadeného rozhodnutí sp. zn. Pl. ÚS 33/01 ze dne 12. 3. 2002), ale i Nejvyššího správního soudu – např. rozsudek ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 – 65, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, že „*cílem zmíněného § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné*“, dále uvedl, že „*Nejvyšší správní soud se tak se závěrem o existenci případu jinak spojených osob (jak k němu dospěly správní orgány i krajský soud) ztotožňuje, neboť je nepochybné, že uzavřením smluv s Long Wave a ukončením vztahu s Medinvest došlo ke snížení základu daně z příjmů stěžovatelky (i jejího manžela) o částku více jak 1 800 000 Kč. Sjednané nájemné fakturované společnosti Medinvest, které zvýšilo její roční náklady o více jak 7 000 000 Kč, a tedy snížilo její základ daně, bylo u Long Wave sice součástí*

příjmů, avšak základ daně byl pokryt odečtením daňové ztráty.“ Z právě uvedeného je jasné patrné, že i ve věci projednávané Nejvyšším správním soudem postačilo k závěru o naplnění skutkové podstaty obsažené v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů toliko z uzavření smlouvy a odlišnosti ceny plnění od ceny obvyklé. V souvislosti s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu je nutné zdůraznit, že není správné tvrzení žalobce o tom, že judikatura vyšších soudů nepředstavuje součást právního řádu – naopak platí, že judikturní závěry jsou pro správní orgány ve skutkově obdobných případech plně závazné a žalovaný proto nemohl nepochybit, když postupoval v souladu s nimi.

28. Důvodnou není ani námitka opírající se o tvrzení, že správní orgány pochybily, když zvýšily základ daně a doměřily daň z příjmů pouze na základě výše ceny za dodání služeb, aniž by současně prokázaly naplnění tzv. „Axel Kittel testu“. Soud považuje za nezbytné zdůraznit, že tzv. „Axel Kittel test“ se ve smyslu evropské judikatury týká výlučně problematiky účasti na daňových podvodech při placení daně z přidané hodnoty, nikoliv daní z příjmů, které jsou řešeny v nyní projednávané věci. Nemožnost aplikovat kritéria pro posouzení otázky účasti na daňovém podvodu na DPH na nyní projednávanou věc je přitom zcela logická – v případě podvodného daňového řetězce na DPH jsou transakce mezi jednotlivými subjekty v řetězci na první pohled zcela v pořádku, proto aby u některé z osob mohlo dojít při neodvedení DPH v řetězci k odepření odpočtu DPH, musí být zkoumána vědomost této osoby o podvodu, případně to, zda učinila veškerá možná opatření, aby se účasti na podvodu vyhnula. V případě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je situace zcela odlišná, neboť se jedná o vztah mezi dvěma subjekty, jimž výše ceny za sjednané plnění je dobře známa a musí s ní být srozuměny, postup jako v případech podvodů na DPH proto logicky nepřipadá v úvahu. Pokud správce daně prokáže, že *„v hospodaření poplatníka se vyskytují obchodní operace, které se navenek svými konkrétními objektivně identifikovanými rysy na základě racionální úvahy jeví, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, je na poplatníkovi, aby prokázal, jaké důvody, jež ekonomickým principům běžných obchodních vztahů odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil.* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 94/2012-74, ze dne 25. 6. 2014).“ Přesně takový postup přitom v projednávané věci zvolily správní orgány – identifikovaly neobvyklou výši sjednaného plnění na základě věrohodných důkazních prostředků (písemných podkladů od České televize), jejichž pravost žalobce nijak nezpochybnil – za této situace je zcela nadbytečné vést k této otázce jakékoli další dokazování, proto správní orgány postupovaly naprosto správně, když neprovedly stran této otázky žalobcem navržené výslechy svědků (pracovníků České televize). Bylo naopak na žalobci, pokud měl za to, že daň mu nemá být za této situace doměřena, aby *„aby prokázal, jaké důvody, jež ekonomickým principům běžných obchodních vztahů odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil“*, nic takového však žalobce neučinil, pochybnosti správce daně racionálně nevyvrátil, proto není možné než aprobovat závěr žalovaného, že cílem jednání žalobce bylo snížení základu daně.
29. Pokud jde o snahu žalobce přenést své vlastní pochybení na stát, když žalobce v žalobě argumentuje tím, že správní orgány pochybily, když po dlouhý časový úsek nečinily žádné kroky, aby zabránily nezákonnému chování dodavatele žalobce, pak k tomu soud uvádí, že je zcela na žalobci, aby v obchodněprávních vztazích jednal profesionálně s náležitou mírou opatrnosti. Je vyloučeno, aby se žalobce v rámci plnění daňové povinnosti dovolával své nedbalosti při výběru obchodního partnera či určení výše ceny za plnění, takové jednání nemá v profesionálních obchodních vztazích žádné místo, naopak platí, že všechno to, co zjistil správce daně stran výše běžné ceny za reklamu, měl zjistit sám

žalobce, než daný kontrakt uzavřel, což by jistě průměrný podnikatel učinil.

30. Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VII.

Náklady řízení

31. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly a nepožadoval jakoukoli jejich náhradu, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 20. 9. 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu