



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň JUDr. Terezy Kučerové a JUDr. Marie Trnkové v právní věci

Žalobce: **FARMIX a.s.**
sídlem Radomyšl 89
zastoupeného společností Censitio s.r.o.
sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 5. 2. 2018, č. j. 5240/18/5200-11431-706481

t a k t o :

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

1. Žalobou doručitou dne 14. 3. 2018 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2018 č. j. 5240/18/5200-11431-706481, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí finančního úřadu o doměření daně z příjmů právnických osob za rok 2011 a toto prvostupňové rozhodnutí potvrzeno.
2. V žalobě se uvádí, že důvodem pro doměření daně bylo neuznání výdajů žalobce na nákup technologie od společnosti S.M.Z.L., žalobce byl dodavatelem skladovací haly zahrnující též strojní technologii pro společnost Noragros. Strojní technologie byla vyrobena slovenskou společností, ta ji prodala české společnosti, od níž technologii koupila společnost S.M.Z.L. Žalobce předložil odběrateli cenovou nabídku, která byla svou výší nejprůzračnější ve srovnání s nabídkami dalších dvou společností PROTOM a JIHOSPOL. Tyto nabídky nebyly zpochybněny. Sjednaná cena technologie odpovídala ceně obvyklé.
3. Žalobce tvrdí, že předložené nabídky jsou autentické, čímž zpochybňuje test finančních orgánů, že tyto nabídky účastníky řízení nebyly osvědčeny. Správce daně provedl u obou společností místní šetření, při němž nic nebránilo tomu, aby položkové rozpočty konfrontoval se zástupci obou společností. Nabídky měl správce daně k dispozici a bylo z nich patrné, kdo je podepsal. Obě společnosti spravuje tentýž správce daně jako je tomu u žalobce.
4. Vyjadřuje se nesouhlas s názorem finančních orgánů na cenu dodané technologie, poukazuje se na výsledky výběrového řízení odběratele žalobce společnosti Noragros, kdy žalobce nabídl cenu technologie srovnatelnou s ostatními uchazeči o zakázku. Z výsledků výběrového řízení vyplývá, že jednalo se o cenu obvyklou. Nejde proto o cenu neobvykle vysokou, naopak cena, ze které vychází správce daně je nereálná. Výše ceny mezi slovenským výrobcem a společností KOVO ASO-EX je věcí jejich obchodního vztahu, pořízená technologie do společnosti S.M.Z.L. není totožná s technologií pořízenou společností KOVO ASO-EX. Žalobci je vytýkáno neprokázání skutečností, které sám netvrdil, a týkají se jiných daňových subjektů. Poukazuje se na smysl výběrových řízení, které v dané věci proběhlo podle stanovených pravidel. Skutečnost, že jednalo se o dotovaný projekt, nebyla nikterak rozporována.
5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že na správci daně je zjišťovat daňově významné skutečnosti co nejdůsledněji, avšak limitem tohoto pravidla je důkazní povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Na správci daně není zjistit skutečný skutkový stav, avšak je zapotřebí vyvinout maximální úsilí tomuto stavu se přiblížit. Na základě vyjádření žalobce bylo provedeno místní šetření u společností PROTOM a JIHOSPOL za účelem předložení cenových nabídek na stavby pro zemědělství. Bylo zjištěno, že obě společnosti nezpracovaly pro společnost Noragros žádnou nabídku. Předložené cenové nabídky obou společností jsou důkazními prostředky irelevantními, jestliže technologické zařízení bylo prokazatelně vyrobeno společností PREMETAL, která též provedla montáž a dodána byla společností KOVO ASO-EX, respektive společností S.M.Z.L. Jde o nestandardní obchodní transakci, jestliže technologie byla vyrobena a montáž provedena společností PREMETAL. Předložené nabídky jsou stran uspokojivého doložení rozdílu mezi cenou sjednanou mezi žalobcem a společností S.M.Z.L. a cenou sjednanou mezi společností PREMETAL a KOVO, cenou která by ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek zcela nerozhodné.

Cenové nabídky nemohou být důkazem shodné výše ceny samotné strojní technologie, protože nejsou rozepsány jednotlivé dílčí části provedené práce. Dotčené společnosti předložené cenové nabídky nepotvrdily, do výběrového řízení nebyly přihlášeny. Pouze tyto společnosti mohou autenticitu cenových nabídek potvrdit, nemůže tak činnost společnost Noragros. Postačujícím způsobem bylo vyjádřeno hodnocení důkazů, které odpovídá § 8 odst. 1 daňového řádu. Skutečnost, že správce daně hodnotil důkazy rozdílně od žalobce, neznamená nezákonný postup.

6. Žalobcem předložené cenové nabídky nejsou způsobilé uspokojivě doložit rozdíl mezi cenou sjednanou mezi žalobcem a společností S.M.Z.L. a cenou sjednanou mezi společností PREMETAL a společností KOVO ve smyslu § 23 odst. 7 zákona. Správce daně nebyly rozporovány žalobcovy námitky související s poskytnutou dotací. Účelové jsou námitky obsahující tvrzení, že rozdíl cen může být důkazem o rozdílnosti technologie. Toto tvrzení zůstalo žalobcem neprokázáno. Mezinárodní výměnou informací bylo zjištěno, že společnost PREMETAL uzavřela dne 2. 5. 2011 se společností KOVO kupní smlouvu, jejímž předmětem byla dodávka strojní technologie na díle Radomyšl – skladové hospodářství s termínem dodání od 1. 6. do 25. 6. 2011. Společnost PREMETAL vyhotovila dne 8. 8. 2011 písemnost obsahující položkový soupis strojní technologie s označením množství kusů číslem položky a číslem položky ceníku. Montáž strojní technologie byla předmětem smlouvy uzavřené dne 2. 5. 2011 mezi společností PREMETAL a žalobcem. Termín ukončení se uvádí do 15. 7. 2011, předávací protokol je datován 9. 8. 2011. V soupisu realizovaných dodávek a vykonaných prací je uveden seznam položek jednotlivých dodaných a namontovaných komponentů dané technologie, specifikované komponenty jsou shodné svým označením, číslem položky, měrnou jednotkou, počtem kusů i množstvím. Shodnou specifikaci obsahuje kupní smlouva uzavřená dne 31. 11. 2011 mezi žalobcem a společností S.M.Z.L. Z těchto písemností plyne, že strojní technologie dodaná společností PREMETAL je shodná se strojní technologií dodanou společností S.M.Z.L. Proto není důvodná žalobní námitka o tom, že nebylo prokázáno, že jednalo se o totožnou strojní technologii v nezměněném stavu, když ta nebyla dodána jako jeden celek. Společnost S.M.Z.L. v kontrolovaném období nedisponovala personálním vybavením pro provádění žalobcem namítaných oprav a repasí strojního zařízení. Skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu zjištěny co nejúplněji a správce daně prokázal odlišnost ceny sjednané mezi žalobcem a společností S.M.Z.L. a ceny sjednané mezi společností PREMETAL a společností KOVO. Žalobce ve smyslu § 23 odst. 7 zákona rozdíl mezi sjednanými cenami uspokojivě nedoložil. Žalobce ve smyslu § 23 odst. 7, písm. b) bod 5 zákona vytvořil právní vztah převážně za účelem snížení základu daně, když neodůvodněným navýšením došlo ke zvýšení ceny předmětné strojní technologie, aniž by byl odůvodněn ekonomický účel tohoto navýšení. Předloženými cenovými nabídkami nebylo prokázáno, že cena za strojní technologii pořízenou od společnosti S.M.Z.L. je cenou obvyklou. Smyslem prve uvedené právní normy je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích.
7. Ze spisů finančních orgánů vyplynuly následující podstatné skutečnosti.
8. Dne 31. 3. 2015 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob, mimo jiné za zdaňovací období roku 2011. Spis obsahuje kupní smlouvu uzavřenou dne 31. 1.

2011 mezi společnostmi S.M.Z.L. a žalobcem o dodání strojní technologie na stavbu v Radomyšli, přičemž jednotlivé součástky této dodávky jsou vyjmenovány v článku II. smlouvy. Splnění zakázky bylo dohodnuto do 31. 12. 2011 za cenu 4.790.400 Kč včetně DPH a 48.000 € včetně DPH.

9. Dne 11. 3. 2011 je datována smlouva o dílo uzavřená mezi společnostmi Noragros a žalobcem, jejímž předmětem je rozšíření a rekonstrukce skladu obilí v Radomyšli a dodávka a montáž nové technologie. Splnění smlouvy je datováno do 30. 6. 2011 a cena byla dohodnuta v částce 11.470.000 Kč plus DPH.
10. V průběhu daňové kontroly podal vyjádření dne 4. 6. 2015 předseda představenstva žalobce, uvedl, že se společností S.M.Z.L. uzavřel jedinou smlouvu na konkrétní zakázku, přičemž tato společnost se mu přihlásila sama, za společnost jednal snad P.a P. Smlouva byla podepsána jednatelkou společnosti Z.N.. S ní předseda představenstva osobně nejednal. Kdo vystavil fakturu na dodávku, nevěděl, dopravu zařizovala snad ona společnost, úhrada se děla patrně převodem. Zaúčtovaný náklad, souvisel s akcí rozšíření skladu obilí společnosti Noragros. Současně byly předloženy písemnosti vztahující se k konkrétní zakázce.
11. Realizace zakázky byla správcem daně prověřena dne 13. 8. 2015 při místním šetření, kdy byla pořízena fotodokumentace zařízení a převzaty doklady, které se k zakázce vztahují. Stavba byla uvedena do provozu dne 15. 7. 2011, což dokládá předávací protokol pořízený společností Noragros a žalobcem. Montáž strojní technologie fakturovala společnost PREMETAL žalobci, dodání služby je datováno 9. 8. 2011 a 6. 9. 2011, faktury obsahují soupis vykonaných montážních prací, přičemž jednotlivé součástky jsou přesně specifikovány. K odevzdání a převzetí dokončeného díla došlo dne 9. 8. 2011 mezi společností PREMETAL a žalobcem.
12. Dále je doložena fakturace mezi společnostmi PREMETAL a KOVO ASO-EX. Záloha na montáž strojní technologie byla žalobci společností PREMETAL fakturována 6. 5. 2011.
13. Dne 2. 5. 2011 byla uzavřena smlouva o dílo uzavřená mezi společnostmi PREMETAL a žalobcem na montáž strojní technologie – Radomyšl – skladové hospodářství.
14. Společnost KOVO ASO-EX udělila dne 20. 12. 2010 zmocnění Z.N. k zastupování této společnosti. O této společnosti bylo zjištěno, že v adrese sídla se nenachází, budova byla zbourána. Daňová přiznání byla podána na minimální nebo nulovou daňovou povinnost. Vystavené faktury nebyly do výnosů společnosti zahrnuty. Bylo zahájeno řízení ve věci zrušení registrace plátce daně.
15. Bc. M.P. byl vyslechnut jako svědek, je zapsán jako jediný společník S.M.Z.L. po změně názvu PROFISCAFFRENT. Svědek uvedl, že v roce 2011 koupil dvě společnosti, a to S.M.Z.L. a FEZN. Jako účetní působila Z.N. Společnost S.M.Z.L. nebyla aktivní, neměla žádné činnosti v Jižních Čechách. Společnost pod novým jménem pronajímá lešení, provádí jeho montáž a technické poradenství. O společnosti žalobce nebylo svědkovi nic známo. Nevěděl, kde nachází se obec Radomyšl, nikdy tam nebyl. Pro žalobce žádnou činnost neprováděl, s nikým z firmy nejednal, pana K. nezná, nezná ani nikoho jiného ze společnosti. Společnost S.M.Z.L. neměla žádné zaměstnance, zboží nenakupovala a neprodávala. Ke kupní smlouvě uzavřené se žalobcem uvedl, že ji vidí poprvé, podpis Z.N. mu nepřipadal jako její. Žádné dopravní prostředky společnost neměla.

16. Pražská správa sociálního zabezpečení uvedla, že společnost S.M.Z.L. neprochází centrálním registrem plátců České správy sociálního zabezpečení.
17. Dodávky technologického zařízení se týká výzva ze dne 14. 7. 2016, ve které jsou obsaženy pochybnosti správce daně vzhledem k zaúčtovanému nákladu.
18. Z.N. byla vyslechnuta jako svědkyně dne 21. 10. 2016 a uvedla, že se žalobcem nikdy nejednala, společnost žalobce nezná, ani nikoho z této firmy. Předsedu představenstva nezná, nikdy s ním nejednala. Pokud byla jednatelkou společnosti, pak společnost v té době žádnou činnost nevyvíjela, smlouvu nepodepsala, podpis není její. To se vztahuje i k faktuře. Svědkyně nic nenakupovala, ani neprodávala, společnost neměla žádné dopravní prostředky, nebyl důvod objednat dopravu, jestliže se obchod neuskutečnil, zaměstnanec společnost neměla.
19. Další výzva ke konkrétní dodávce je datována 22. 12. 2016, žalobce v odůvodnění obeznámen se zjištěními plynoucími z mezinárodní výměny informací a uvádějí se vyvstalé pochybnosti správce daně. Ukládá se prokázat zjištěný rozdíl mezi cenou za kterou byla dodávka a montáž uskutečněna společností PREMETAL, dodané společností KOVO a fakturací mezi společnostmi S.M.Z.L. a žalobcem .
20. Žalobce současně s vyjádřením předložil oznámení společnosti Noragros o výběru nejvýhodnější nabídky z 3. 1. 2011, první v pořadí byl žalobce, následuje společnost JIHOSPOL a PROTOM.
21. Následuje kontrolní zjištění, se kterým byl žalobce seznámen.
22. Jednatel společnosti PROTOM Strakonice předložil k návrhu žalobce knihu nabídek, poptávek, objednávek, ve které jsou evidovány veškeré poptávky, výzvy a veřejné zakázky od roku 2004 do konce roku 2011, na které byla zpracována cenová nabídka. Poptávky jsou číslovány nepřetržitou číselnou řadou s uvedením čísla a roku. V evidenci nebyla zjištěna žádná akce týkající se nabídek pro zemědělské účely.
23. Společnost JIHOSPOL dne 4. 5. 2017 správci daně oznámila, že v letech 2010 – 2011 neprovedla žádné cenové nabídky na stavby pro zemědělství.
24. Výsledky kontroly byly shrnuty ve zprávě.
25. Kontrolní zpráva shrnuje provedené důkazy, obsahuje reakce na námitky uplatněné žalobcem a shrnuje se, že žalobce nesplnil výzvu ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona, přičemž poukazuje se na to, že dodávka strojní technologie prošla fakturačně od dodavatele společnosti PREMETAL MON, nejméně přes dvě další obchodní společnosti, které nedisponovaly personálním ani technickým vybavením k jakékoliv činnosti spojené s provedením této zakázky. Montáž provedl slovenský dodavatel. Společník společnosti S.M.Z.L. jakékoli jednání se žalobcem popřel, společnost S.M.Z.L. měla k datu uzavření kupní smlouvy jiný název i Z.N. se jednatelkou stala až v době po uzavření kupní smlouvy. Žalobce záměrně učinil úkony pro něj nevýhodné, realizované třetími osobami účelově zapojenými do obchodních řetězců, jejichž účast v nich nemá jiný ekonomický účel, než zkrácení daňové povinnosti. Sjedená cena byla vzhledem k poměrům na trhu v době uzavření smlouvy natolik zjevně vyšší, že daňový subjekt musel její nepřiměřenost rozpoznat. Přesvědčení, že jedná se o totožnou technologii, vyplývá ze smlouvy, v níž je uvedeno, že jde o technologii novou, společnost S.M.Z.L. nedisponovala personálním ani

technickým vybavením k provedení zakázky, svědci N. a. P. obchodní spolupráci se žalobcem popřeli. Uzavírá se, že žalobce porušil § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů v důsledku čehož mu postupem podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 bude navýšen základ daně o rozdíl ceny fakturované původním dodavatelem společností PREMETAL a cenou fakturovanou společností S.M.Z.L.

26. Poté co žalobce učinil návrh na doplnění dokazování, bylo dne 31. 5. 2017 vydáno sdělení o hodnocení důkazních prostředků se závěrem, že na kontrolním výsledku se nic nemění.
27. Dne 1. 6. 2017 byl vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, proti kterému se žalobce odvolal a namítal, že správce daně neunesl své důkazní břemeno k prokázání ceny zakázky, navrhl cenu srovnatelnou s ostatními uchazeči a poukázal na výsledek výběrového řízení objednatele. Uvedl, že technologie není totožná.
28. Odvolání bylo projednáno napadeným rozhodnutím, které je odůvodněno tím, že realizace komplexní dodávky byla prokázána a je doložena předávacím protokolem o předání stavby a o uvedení do provozu ke dni 15. 7. 2011. Pro věc jsou podstatné písemnosti vydané společností PREMETAL MON, která byla dodavatelem technologie a zajistila montáž, přičemž podrobně popsala a rozepsala jednotlivé součásti strojní technologie. Dodání technologie společností S.M.Z.L. prokázáno nebylo, společníkem ani jednatelkou této společnosti uvedeným osobám nebyla společnost žalobce známa, žádná činnost pro tuto společnost nebyla společností S.M.Z.L. realizována. Kupní smlouva jim nebyla známa, žádné faktury nebyly společností S.M.Z.L. vystaveny a poukazuje se na to, že změně názvu společnosti právě na S.M.Z.L. došlo až od 1. 4. 2011, tedy po uzavření kupní smlouvy. Strojní technologie byla vyrobena společností PREMETAL MON, byla dodána v nezměněném stavu ve dvojnásobné ceně. Okolnost, že jedná se o totožnou technologii, vyplývá z předložených listin žalobce a listin získaných v průběhu řízení. Na poskytnutí strojní technologie se podílel řetězec společností, přefakturací mezi jednotlivými články řetězce došlo k razantnímu a neodůvodněnému navýšení ceny, aniž bylo prokázáno, že dalšími články řetězce byly vynaloženy v souvislosti s uvedenou dodávkou jakékoli jiné náklady. Proto byly společnosti zapojené do řetězce, hodnoceny jako jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7, písm. b) bod 5 zákona, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. Tvrzení k prokázání srovnatelnosti nabídkové ceny se nepotvrdilo, protože společnosti JIHOSPOL a PROTOM takové skutečnosti popřely.
29. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 s. ř. s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
30. Mezi účastníky je na sporu, zda žalobce se stal koncovým účastníkem řetězce, který vytvořil právní vztah za účelem snížení základu daně, což má za následek úpravu ceny jako daňového nákladu uplatněného poplatníkem tak, aby tato cena odpovídala ceně obvyklé.
31. Základ daně upravuje § 23 zákona o daních z příjmů. 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 (§ 23 odst. 7 věta první), co rozumí se jinak spojenými osobami, definuje tatáž norma pod písmenem b) zákona. V bodě pět se pak uvádí, že takovými osobami jsou osoby, které vytvořily právní vztah vážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

32. V souzené záležitosti byl žalobce dodavatelem rozšíření a rekonstrukce skladu obilí pro společnost Noragros. Součástí dodávky byla též strojní technologie sila. Tuto technologii vyrobila slovenská společnost PREMETAL MON s.r.o. a také ji u žalobceva odběratele namontovala. Strojní technologii vyrobenou slovenskou společností koupila společnost KOVO ASO-EX, od té ji koupila společnost S.M.Z.L. a ta ji prodala žalobci. Přitom výrobce technologie zajistil též montáž. Mezinárodní výměnou informací bylo zjištěno, že výrobce účtoval za dodávku technologie 2.731.797 Kč a dalších 366.727 Kč za její montáž. Společnost S.M.Z.L. pak žalobci fakturovala za dodávku strojní technologie pro společnost Noragros 4.970.000 Kč. V důsledku takto vytvořených právních vztahů se zvýšila hodnota dodané strojní technologie na dvojnásobek ceny účtované jejím výrobcem. Proto přicházela v úvahu aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona, právě to finanční orgány učinily.
33. Napadené rozhodnutí není v rozporu s prve uvedenou právní normou, je-li v žalobě argumentováno autenticitou předložených nabídek. Žalobce tvrdil, že stal se vítězem výběrového řízení společnosti Noragros pro nejnížší cenovou nabídku, přičemž soutěže o zakázku se měly účastnit též společnosti JIHOSPOL a PROTOM. Toto žalobcovo tvrzení správce daně zjišťoval při místním šetření u obou společností, jejichž výsledkem bylo zjištění, že ani jedna tato společnost v roce 2011 nedodávala žádné zařízení pro zemědělství a žádná z nich se neúčastnila výběrového řízení na zakázku žalobceva odběratele. Společnost PROTOM předložila knihu nabídek a poptávek a objednávek, ve které jsou evidovány veškeré poptávky, výzvy a veřejné zakázky od roku 2004 do konce roku 2011. Tyto poptávky jsou číslovány nepřetržitou číselnou řadou. V roce 2011 je evidováno 153 akcí, které jsou očíslovány od 01/2011 do 153/2011. Žádná z těchto akcí se nevztahovala k dodávce sila, sušičky, technologie pro skladování obilovin. Se shodným výsledkem skončilo místní šetření ve společnosti JIHOSPOL. Tato zjištění vyvracejí tvrzení plynoucí z oznámení o výběru nejvýhodnější nabídky, podle kterého se výběrového řízení zúčastnily vedle žalobce uvedené dvě společnosti. Jestliže obě společnosti vyloučily účast při výběrovém řízení na dodávku konkrétní stavby s technologií, nebylo zapotřebí konfrontovat v žalobě okopírované písemnosti se zástupci společností JIHOSPOL a PROTOM. Nutno poznamenat, že v době místního šetření J.H. ve funkci jednatele společnosti již nepůsobil. Dovolává-li se žalobce v té souvislosti ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu, pak je zapotřebí připomenout, že je to právě žalobce, na němž důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 téhož zákona spočívá a povinnost daňového subjektu uspokojivě doložit cenový rozdíl plyne i s ustanovení § 23 odst. 7 věta první zákona. Správce daně svou povinnost založenou právě § 92 odst. 2 daňového řádu splnil již tím, že k návrhu na doplnění dokazování u obou společností zjišťoval jejich účasti při výběrovém řízení. Argumentace obsažená v žalobě o užitých razítkách obou společností a podpisem jednajících osob nepostačuje pro vyvrácení výsledků místních šetření o tom, že žádná z těchto společností v rozhodném období neudávala žádnou zakázku pro zemědělství.
34. Předložením cenových nabídek společností PROTOM a JIHOSPOL, které existenci takto učiněných nabídek vyloučily, žalobce neprokázal, že jím zaúčtovaný náklad na pořízení dodané a namontované strojní technologie odpovídá ceně obvyklé, proto žalobní bod o autenticitě předložených nabídek nemá opodstatnění.
35. V žalobním bodu o relevanci nabídkových cen žalobce opět srovnává cenu sjednanou mezi ním a společností S.M.Z.L. s cenami, které měly nabídnout společnosti JIHOSPOL a

PROTOM. Ve výčtu subdodavatelů na straně 7 žaloby je uvedena též společnost PREMETAL, přičemž cena subdodávky odpovídá ceně montáže. Přitom cena dodávky této technologie tak, jak byla zjištěna při mezinárodní výměně informací, odpovídá v podstatě ceně subdodávky dodané subdodavatelem. Soud na tomto místě připomíná zjištění plynoucí z výpovědí svědků působících ve společnosti S.M.Z.L., kteří popřeli, že danou smlouvu uzavřeli, bylo popřeno, že tu podepsala jednatelka společnosti a bez významu není ani okolnost, že k datu smlouvy, kterou měl žalobce se společností S.M.Z.L. podepsat se takto dodavatelská společnost nenazývala, jmenovala se zcela jinak a název S.M.Z.L. nese od 1. 4. 2011, svědkyně Z.N. v době tvrzeného podpisu smlouvy ve společnosti rovněž nepůsobila. Je-li známá cena strojní technologie účtovaná výrobcem, který též prováděl montáž, pak tvrzené nabídkové ceny společností PROTOM a JIHOSPOL navíc vyvrácené v průběhu daňové kontroly neznamenají, že cena za dodávku, která měla být vyplacena společnosti S.M.Z.L., je cenou obvyklou. Je-li v zájmu prokázání, že cena technologie, jak byla stanovena ve smlouvě mezi žalobcem a společností S.M.Z.L. detailním rozpisem nabídkových cen, nezbyvá než zopakovat, že obě společnosti, PROTOM i JIHOSPOL žalobcovo tvrzení o jejich účasti ve výběrovém řízení nepotvrdily.

36. Jestliže je prokázáno, že výrobce technologie prodal toto zboží svému odběrateli za částku 2.731.797 Kč, pak úsudek o tom, že taková cena odpovídá ceně obvyklé je zcela správný. Kdyby tomu tak nebylo, tak by nepochybně výrobce strojní technologie požadoval za své zboží cenu vyšší. Bez významu není ani okolnost, že právě výrobce zajišťoval též montáž jím dodané technologie. Stav cen v České republice mu proto musel být znám a je předpoklad, že při znalosti stavu na trhu by nepochybně uvažoval s cenou vyšší, kdyby ta odpovídala realitě. K zapojení společností KOVO ASO-EX do postupně navazovaných právních vztahů soud poukazuje na výsledky zjištění dožádaného správce daně o tom, že tato společnost v jím tvrzeném sídle nepůsobí. Budova, ve kterém se sídlo nacházelo byla demolována a se zřetelem k výsledkům činnosti plynoucích z daňových přiznání bylo v roce 2014 zahájeno řízení o zrušení registrace této společnosti jako daňového poplatníka.
37. Kupní smlouva uzavřená mezi společnostmi PREMETAL MON a KOVO ASO-EX je sice odlišná od smluvních vztahů žalobce, avšak je součástí řetězce postupně uzavíraných právních vztahů, které vedly ve svém výsledku ke stanovení ceny dodané technologie převyšující cenu účtovanou výrobcem zařízení přesahující částku 2.000.000 Kč. Žalobní tvrzení o tom, že na výši kupní ceny mezi oběma společnostmi může mít vliv celá řada okolností, se uvádí, že podle výsledků mezinárodní výměny informací činila tato cena 2.731.790 Kč odpovídající ve smlouvě uvedené hodnotě stanovené v měně Euro. Mínil-li žalobce formulací obsaženou v bodu 32 na straně 8 žaloby možnost, že cena snad mohla být nižší než reálná, pak takový úsudek postrádá nejen logiku, ale neodpovídá ani podrobnému rozpisu zakázky podaného výrobcem a zajištěného v rámci mezinárodní výměny informací.
38. Rovněž tvrzení o tom, že technologie slovenského výrobce se liší od technologie dodané S.M.Z.L. byla v průběhu daňové kontroly spolehlivě vyvrácena. Spisová dokumentace obsahuje soupis jednotlivých součástí dodané strojní technologie podle smlouvy, kterou výrobce toto zařízení prodal společnosti KOVO ASO-EX. Shodný výčet součástí zařízení je obsažen ve smlouvě uzavřené mezi S.M.Z.L. a žalobcem a dále je tu výčet jednotlivých součástí dodané technologie tak, jak byla výrobcem namontována u odběratele žalobce.

Z těchto podkladů jednoznačně vyplývá, že jedná se stále o jedny a tytéž součásti technologie se zcela přesným označením tak, jak ostatně uvádí se na straně 10 a 11 napadeného rozhodnutí. Námitka žalobce, že jedná se o rozdílné technologie, byla tudíž v průběhu řízení objasněna v napadeném rozhodnutí detailně vysvětlena, přičemž toto vysvětlení je v souladu s obsahem spisové dokumentace. Nebyly proto porovnávány dvě věci rozdílných vlastností, jak je tvrzeno v žalobě.

39. Je-li v žalobě v odstavci 35 citováno ze sdělení správce daně z 31. 5. 2017 a z této citace se dovozuje, že po žalobci požaduje se prokázat, co sám netvrdil a týkalo se jiných daňových subjektů, pak toto tvrzení nemá opodstatnění. Především je to žalobce, který uplatnil daňový náklad odpovídající kupní ceně strojní technologie podle smlouvy uzavřené se společností S.M.Z.L. Této smlouvě předcházely dva právní úkony a žalobce má postavení koncového účastníka v tomto řetězci. Původní cena se v tomto řetězci navýšila o více jak o 2.000.000 Kč, a proto je na žalobci podle § 23 odst. 7 věta první, aby toto navýšení ceny spolehlivě vysvětlil. V tomto ohledu spočívá důkazní břemeno právě na žalobci. Správce daně pak činil úkony v zájmu ověření předmětu plnění a jeho ceny. Soud poznamenává, že konkrétního nákladu se týkaly dvě výzvy pro žalobce a ten byl podrobně obeznámen se zjištěními správce daně a jeho pochybnostmi z těchto zjištění plynoucími. Je-li na žalobci uspokojivě vysvětlit rozdíly v ceně prodávané věci, pak postup správce daně nikterak neodporuje procesním požadavkům podle § 92 odst. 3 daňového řádu a § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů.
40. Žalobcem předloženými cenovými nabídkami označenými v předchozí pasáži rozsudku, jejichž pravost byla místním šetřením u subjektů tak měly učinit, vyvrácená, nelze prokázat, že cena dohodnutá mezi žalobcem a společností S.M.Z.L. představuje cenu obvyklou. V projednávané věci soudu nepřísluší posuzovat, zda objednatel, společnost Noragros, dodržel podmínky daného dotačního programu. V zájmu transparentnosti vydávání státních prostředků na dotované projekty se vyžaduje provést výběrové řízení, v opačném případě může příjemce dotace stíhat povinnost část dotace i při zjištění, že projekt byl realizován, vrátit. V souzené věci je však jednoznačně od žalobcem tvrzených účastníků soutěže prokázáno, že výběrové řízení se neuskutečnilo. Objednatel tudíž povinnost, které se žalobce dovolává, nesplnil. Právě nesplnění této povinnosti prokazuje výsledek místního šetření správce daně. Výběrové řízení se proto v souladu s předpisy o veřejné soutěži neuskutečnilo a ze spisové dokumentace neplyne, zda výběrové řízení bylo předmětem kontroly poskytovatele. Jestliže výběrové řízení se neuskutečnilo tak, jak je žalobcem tvrzeno, pak z oznámení o výběru nejvýhodnější nabídky nelze učinit zjištění o tom, že právě cena strojní technologie tak, jak měla být žalobcem uhrazena společností S.M.Z.L. je právě cenou obvyklou.
41. V řízení bylo prokázáno, že společnosti JIHOSPOL a PROTOM se nepřihlásily do výběrového řízení u společnosti Noragros. Naopak obě společnosti vyloučily, že v roce 2011 se neucházely o žádnou zakázku v oboru zemědělství. Proto je zcela namístě zjištění žalovaného, že uvedené společnosti se výběrového řízení neúčastnily. Z hlediska splnění podmínek pro zvýšení základu daně o rozdíl mezi cenou uplatněnou žalobcem a cenou obvyklou není významné, zda jednalo se o dotovaný projekt. Oznámení objednatele k prokázání účasti společností JIHOSPOL a PROTOM na veřejné soutěži nepostačuje, jestliže uvedené společnosti účast ve veřejné soutěži vyloučily. Z hlediska posouzení je-li

cena za strojní technologii požadovaná žalobcem jako dodavatelem, nemá žádný význam, zda jedná se o dotovaný projekt.

42. Se zřetelem k tomu, co bylo uvedeno k jednotlivým žalobcovým žalobním bodům, soud uzavírá, že byla prokázána návaznost několika právních vztahů a žalobce byl posledním smluvním účastníkem v tomto řetězci. V tomto řetězci se původní cena dodávané technologie zvýšila o částku přesahující 2.000.000 Kč, aniž došlo k jakékoli změně na dodávaném zboží. Právní zjištění finančních orgánů o tom, že jedná se o jinak spojené osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona je proto správné. Cena žalobcem dodaného zboží představující jeho daňový náklad se liší, je více jak o 2.000.000 Kč vyšší než jak byla fakturována výrobcem strojní technologie a proto byly splněny podmínky § 23 odst. 7 věta první zákona pro to, aby základ daně o zjištěný rozdíl byl upraven. Okolnost, že o běžné obchodní vztahy se nejednalo, dokládá skutečnost, že společnost S.M.Z.L. uzavření dané smlouvy zcela popřela. Žalobce pak neunesl své důkazní břemeno a rozdíl mezi cenou účtovanou výrobcem a cenou uhrazenou společností S.M.Z.L. uspokojivě nedoložil a nestalo se tak ani pro žádný důvod uvedený v žalobě. Zákonné požadavky pro zvýšení daňového základu postupem podle § 23 odst. 7 zákona byly proto splněny.
43. Napadené rozhodnutí nebylo vydáno v rozporu s § 23 odst. 7 věta první, písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k těmto důvodům krajský soud dle § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu zamítl.
44. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, že žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho obvyklé administrativní činnosti.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

České Budějovice 27. června 2018

JUDr. Věra Balejová v. r.
předsedkyně senátu