



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **STARCOM INTERNATIONAL s. r. o.**
sídlem Štramberská 1049/20, 703 00 Ostrava – Vítkovice
zastoupeného advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2019, č. j. 5889/19/5200-11432-807689
takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 2. 2019, č. j. 5889/19/5200-11432-807689, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15 342 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se domáhal žalobou ze dne 18. 4. 2019 zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č. j. 601467/18/3202-5023-804712 ze dne 23. 2. 2018, platební výměr na daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roku 2013. Prvostupňovým rozhodnutím vyměřil správce daně žalobci daň z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období v částce 3400065290 Kč, přičemž napadeným rozhodnutím byla částka vymezené daně změněna na částku 22716210 Kč.
2. Žalobce v žalobě shrnul skutkový obsah řízení, kdy připomněl, že v rámci postupu k odstranění pochybností a dále v průběhu daňové kontroly správce daně rozporoval, že žalobce nakoupil SSD disky o kapacitě 1 TB za účelem dosažení, udržení a zajištění příjmů. Dospěl proto k závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro daňovou účinnost předmětných výdajů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). V odvolacím řízení pak došlo ke změně názoru správce daně, kdy správce daně po podání odvolání uznal naplnění všech podmínek daných § 24 odst. 1 ZDP, avšak dovodil, že žalobce vytvořil se svým dodavatelem právní vztah převážně za účelem snížení základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Bylo tak na správci daně, aby prokázal, že se v případě žalobce a společnosti AZ Group Czech s. r. o. (dále jen „AZ“) jednalo o tzv. jinak spojené osoby, a dále, že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Výzvou ze dne 18. 10. 2018 správce daně vyzval žalobce v odvolacím řízení, aby prokázal oprávněnost zahrnutí cen sjednaných mezi žalobcem a uvedenou společností, jako nákladů zahrnutých do základů daně za období roku 2013 uspokojivým doložením rozdílu mezi cenami, které byly sjednány mezi společností AZ a cenou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami za stejných či obdobných podmínek. Správce daně ve shodě s následně napadeným rozhodnutím odůvodnil závěr ohledně spojených osob tím, že obchodní spolupráce žalobce a jeho obchodních partnerů se jednoznačně odlišovala od standardních obchodních vztahů celou řadou neobvyklých okolností a cena, za kterou předmětné zboží nakupoval, byla prokazatelně vyšší než cena, za kterou bylo se stejným zbožím obchodováno mezi nezávislými subjekty.
3. Žalobce namítal, že správce daně ani žalovaný neprokázal, co bylo na trhu standardní a nepostačilo konstatování, že předmětné obchody byly nestandardní. Zákonnou podmínkou je prokázaný úmysl snížení základu daně, tedy prokázání nezákonného profitu z účasti na předmětných obchodech.
4. Žalobce dále především namítal, že žalovaný používá za účelem prokázání spojených osob zcela totožnou argumentaci, jakou použil v řízení ve věci DPH odváděném žalobcem. Žalovaný fakticky odůvodňuje existenci spojených osob spácháním podvodu na DPH

v žalovaném identifikovaném řetězci. Správce daně i žalovaný nedůvodně zaměňují mezi postupy a instituty, které se uplatňují v řízení o DPH a DPPO. Žalobce namítl především, že žalovaný neprokázal podvod na DPH, kterého by se žalobce účastnil, když nebyla prokázána žádná relevantní daňová ztráta, která je znakem podvodu. Pokud se jedná o tzv. nestandardní okolnosti svědčících o jinak spojených osobách, tak pokud se týče toho, že žalobce nikdy nesdělil výrobce SSD disků a jejich identifikaci, pak takové zjištění je nesprávné, když žalobce obchodoval s disky čínských výrobců např. zn. KwikDisk, přičemž reálná existence byla ověřena znaleckými posudky. Žalobce v odvolání dokládal, že v r. 2014 sám kontaktoval přímo čínského výrobce SSD disků. Další posuzované typy SSD disků byly disky výrobce typu OEM, jak již bylo v řízení o DPH i DPPO několikrát vysvětlováno. Žalobce rozporuje závěr správce daně, že tento zjistil jediný technický parametr SSD disků, a to kapacitu 1 TB, který jako jediný mohl využít ke zjištění referenční ceny. Namítá, že správce daní dne 30. 4. 2014 nabízel provedení místního šetření v sídle žalobce, kdy bylo možno ověřit, s jakým zbožím žalobce obchoduje, tedy jaké má zboží parametry. Namítl dále, že v rámci domovní prohlídky realizované dne 14. 10. 2014 v souvisejícím trestním řízení došlo k zabavení SSD disku o kapacitě 1 TB značky KwikDisk, jehož vlastníkem byl tehdejší jednatel žalobce D. H., přičemž se jednalo o tentýž typ SSD disku, s nimiž žalobce obchodoval. Aktuálně žalobce není schopen údaje o technických parametrech dohledat, neboť se jedná o jednu z několika tisíc položek, se kterými obchodoval.

5. Dále žalobce rozporuje závěr správce daně a žalovaného, dle kterého byl v r. 2013 zjištěn v ČR jediný distributor, přičemž bylo současně zjištěno, že SSD disk s kapacitou 1 TB začal výrobce prodávat až od srpna 2013 a žalobce nakupoval uvedené zboží od ledna 2013. Jedná se o mylné zjištění, které mělo zásadní vliv na nesprávnost napadeného rozhodnutí. Ze znaleckého posudku znaleckého ústavu Česká znalecká, a.s. vyplývá, že byli zjištěni dva výrobci, jejichž SSD disky s kapacitou 1 TB se v r. 2013 prodávaly v ČR v maloobchodu. Jednalo se o výrobce SAMSUNG a OCZ. K výrobci OCZ bylo uvedeno, že výrobky tohoto výrobce jsou běžně k dostání i v ČR v obchodech prodejců IT komponent. Toto zjištění si mohl správce daně ověřit, což neučinil. Žalobce dále odkazuje opětovně na e-shop společnosti CZC.cz s. r. o, a namítá, že již v odvolacím řízení předložil konkrétní důkaz o tom, že předmětný SSD disk byl v r. 2013 v ČR prodáván, což žalovaný ignoroval. Žalovaný tedy postupoval zcela nesprávně, když dovodil, že žádní jiní výrobci v r. 2013 předmětné zboží neprodávali, a to přestože žalobce mnoha odkazy na internetové zdroje prokázal, že na trhu byly v daném období k dostání i SSD disky jiných výrobců.
6. Pokud se týče ceny výrobce SAMSUNG pro distributory v ČR, namítal, že se jedná o zjištění, které může být použit toliko k prokázání výše tvrzených referenčních cen, tj. ke splnění druhé podmínky dané § 23 odst. 7 ZDP, přičemž žalovaný tuto skutečnost zařadil mezi nestandardní okolnosti, a tedy zcela nesprávně.
7. Pokud se jedná o okolnost, že odběratele ACRX získal díky dodavateli AZ a nevěděl, s kým konkrétně ze společnosti ACRX jednal, namítal žalobce, že žalovaný na tomto místě zmiňuje odběratele žalobce, ale nezabývá se cenou, za kterou žalobce zboží odběrateli prodal. Dosaženou obchodní marži správce daně ani žalovaný nezpochybnil, stejně jako příjmy. Zpochybněny byly izolovaně pouze vynaložené výdaje, což neodpovídá objektivnímu posouzení předmětných obchodů. Žalobce namítá nedostatek příčinné souvislosti mezi zjištěním, že odběratele získal díky společnosti AZ a závěrem ohledně tzv. spojených osob, když uvedené není s to závěr o spojených osobách prokázat. Irelevantní jsou také závěry správce daně, že nebyly uzavřeny žádné smlouvy a nebyly sjednány žádné běžné náležitosti obchodních vztahů. Žalobce rozporuje také výtku

žalovaného, že dodavatel žalobce AZ nakupoval od tuzemských dodavatelů, kteří se stali pro místně příslušné správce daně nekontaktní a u kterých nebyla fakticita dodávek v řetězci v r. 2013 vůbec prokázána. Žalovaný se vůbec nezabýval cenou, za niž společnost AZ předmětné zboží nakupovala. Navíc se jedná o zjištění, kdy žalovaný na jednu stranu uvádí, že AZ zboží od tuzemských dodavatelů nakupoval, avšak hned vzápětí uvádí, že tyto dodávky nebyly v řízení prokázány. Obdobně žalobce rozporuje zjištění žalovaného týkající se ICQ komunikace neobvyklé okolnosti dodavatele a trestní řízení týkající se žalobce či statutárních orgánů.

8. Zejména však žalobce namítl, že žalovaný se zaměřil na zjištění učiněná ve vztahu k DPH a vůbec se nezabýval případným úmyslem žalobce či alespoň některého jiného subjektu v řetězci snížit si neoprávněně základ daně, případně zvýšit daňovou ztrátu ve vztahu k DPPO. Za tohoto stavu ovšem nelze hovořit o tom, že by žalovaný prokázal splnění první podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Žalovaný opřel své rozhodnutí o rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2014 č. j. 7 Afs 47/2013-30, a to za účelem výkladu klíčového pojmu „jinak spojené osoby“ podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Podle cit. rozsudku je jinak spojenou osobou „každá osoba, která profituje z takového jednání osob, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ať už se takového jednání účastní přímo či nepřímo“. Podle žalobce se tak nelze ztotožnit se zkratkovitým závěrem žalovaného, že spojenými osobami jsou „veškeré osoby, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely“. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný spatřuje údajný nezákonný profit žalobce z účasti na předmětných obchodech v čerpání nadměrných odpočtů na DPH. Žalobce namítá, že úmysl čerpat nadměrné odpočty na DPH a úmysl snížit si neoprávněně základ daně nelze směšovat, resp. libovolně zaměňovat za účelem prokázání existence spojených osob. Čerpání nadměrných odpočtů na DPH neprokazuje, že by důsledkem těchto obchodů bylo převážně snížení základu daně z příjmů.
9. Žalobce trvá na tom, že obvyklá marže v IT oblasti se pohybuje ve výši 2 – 5 %. V důsledku velkého objemu obchodovaného zboží v r. 2013 byla marže žalobce nižší než v předešlých letech, kdy bylo množství obchodovaného zboží menší, stále však standardní. Žalovaný neprokázal opak. Žalobce akcentuje, že žalovaný nerozporuje samotnou výši marže, kterou žalobce z předmětných obchodů se SSD disky o kapacitě 1 TB dosahoval. Pouze konstatuje, že v předešlých letech byla vyšší a že byla po dobu několika měsíců ve stejné výši. Rozporována není ani výše prodejní ceny, tj. příjmy. Za uvedené situace závěr žalovaného o záměru žalobce neoprávněně snížit základ daně je nesmyslný. Logicky není možné zpochybnit izolovaně pouze výdaje, aniž by byla zpochybněna i výše marže, když příjmy jsou plně uznány. Pokud by byly výdaje žalobce nižší, nutně by se zvýšila obchodní marže, přičemž za tohoto stavu by její výše byla v praxi nereálná. Pokud by byla přijata argumentace správce daně, že pokud by byly nižší vstupní náklady, byl by vyšší základ daně, bylo by možné dovozovat záměr neoprávněně snížit základ daně paušálně u všech podnikatelů. Žalovaný se nezabýval prokazováním úmyslu žalobce vytvořit s dodavatelem AZ právní vztah převážně za účelem snížení základu daně.
10. Současně žalobce argumentoval ve vztahu ke zjištění tzv. referenčních cen. Má za to, že správce daně stanovil referenční ceny nesprávně a z toho důvodu se na žalobce nepřeneslo důkazní břemeno. Žalovaný pochybení správce daně neodstranil.
11. Především žalobce namítá, že žalovaný, resp. správce daně použil pro zjištění referenční ceny jediný obecný cenový údaj, což naprosto nevyhovuje požadavku na stanovení

reprezentativního cenového rozpětí referenčních cen. Žalovaný ke zjištění ceny obvyklé nepoužil ani jediný žalobcem předložený údaj, a to se zdůvodněním ohledně nesrovnatelnosti žalobcem zjištěných SSD disků z důvodu odlišného trhu či odlišné kapacity disku. Žalovaný však zejména opomenul, že ČR je od r. 2004 členem Evropské unie, v jejímž rámci se realizuje jednotný vnitřní trh jakožto prostor bez vnitřních hranic, v němž platí volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu. Žalobce obchodoval mj. se zbožím čínského výrobce a následně je prodával na Kypr. Není důvodu, proč by měl být za účelem zjištění ceny obvyklé relevantní trh jakkoliv omezován. Zohlednění toliko tuzemského trhu není za daných okolností opodstatněné. Žalobce prokázal, že v r. 2013 byl v ČR nabízen SSD disk o kapacitě 1 TB, přestože správce daně zjistil, že žádný z oslovených oficiálních distributorů v r. 2013 tento neprodával. Žalovaný relevantně nezdůvodnil ani závěr o nepoužitelnosti údajů na podkladě zjištění, že disk nemá kapacitu 1 TB. Namítal, že rozdíl mezi kapacitou 1 TB a 960 GB je zanedbatelný, pouhé 4 %. Žalovaný se nezabýval tím, proč právě mírně odlišná kapacita a údaje o cenách na evropském či světovém trhu brání použitelnosti cenových údajů pro zjištění referenční ceny. Žalobce tak má za to, že postup stanovení referenčních cen je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Žalovaný v řízení vyšel pouze z důkazů, které v odvolacím řízení dodatečně opatřil správce daně, kdy veškeré důkazy předložil žalobce a sám neučinil žádné další šetření ve věci. Postup správce daně ohledně stanovení referenčních cen je nesprávný a skutkový stav nebyl úplně zjištěn. Podle žalobce správce daně, resp. žalovaný účelově vybíral pouze ty údaje, které se mu hodí a ostatní pomíjí.

12. Pokud správce daně, resp. žalovaný srovnával všechny SSD disky s kapacitou 1 TB, nepřihlížel k žádnému dalšímu parametru disku, přičemž zjistil pouze jediný referenční vzorek a podle něj stanovil cenu obvyklou a nikoliv cenové rozpětí, je bez dalšího nutného zkoumání na první pohled zřejmé, že takové zjištění je nesprávné. Žalobce již v odvolacím řízení namítal, že mezi SSD disky existují diametrální cenové rozdíly zapříčiněné rozdílností technických parametrů; konkrétně u SSD disků se posuzuje mj. rychlost čtení dat a rychlost jejich zápisu, druh rozhraní, typ čipu (buňky), velikost, značka (výrobce), poskytovaná záruka, spotřeba energie aj. Rozdíl je také mezi interními a externími SSD disky. V závislosti na veškerých parametrech výše se pak ceny SSD disků pohybují v širokém cenovém rozpětí, stejně jako ceny každého jiného spotřebního zboží v oblasti elektroniky. Žalobce podotýká, že SSD disky určené běžnému spotřebiteli lze dělit na kategorii levných SSD disků do 4 000 Kč, středně drahých do 7 500 Kč a dražších do 13 000 Kč, přičemž profesionální SSD disky se mohou pohybovat i okolo 50 000 Kč. Žalobce v této souvislosti pro názornost srovnal ceny SSD disků o kapacitě 1 TB a vyšší v r. 2019, jakož i ceny obdobného zboží fotografických karet a DDR pamětí. Z uvedeného srovnání plyne, že SSD disky bylo možno odkoupit v r. 2019 v rozpětí od 20 124 Kč do 100 948 Kč. U grafických karet od 10 079 Kč do 198 337 Kč a u DDR pamětí 32 GB zjistil žalobce rozmezí od 1 483 Kč do 27 999 Kč. Z uvedeného dále plyne, že jediný zjištěný cenový údaj SSD disku 1 TB nemůže poskytovat dostatečně spolehlivé a objektivní východisko pro stanovení ceny obvyklé. Žalobce přitom nesouhlasí s odůvodněním žalovaného v napadeném rozhodnutí ve vztahu k rozsudku NSS ze dne 31. 3. 2009 č. j. 8 Afs 80/2007-105. Žalovaný závěry uvedené v cit. rozsudku interpretoval naprosto nesprávně. Závěry NSS by se uplatnily v případě, že by správce daně posuzoval obvyklou cenu, za niž konkrétní dodavatel, tj. AZ dodával předmětné SSD disky jiným odběratelům (nezávislým osobám). Pokud by společnost AZ měla ceník, pak by mohla být cena obvyklá stanovena na tomto ceníku, což by mohlo být i jediné číslo. Podle závěru NSS však v situacích, kdy cenu konkrétní služby nelze určit přímo, ale je třeba použít srovnání s cenami jiných

dodavatelů, kteří poskytují obdobnou službu, je obvyklé stanovit rozpětí ceny obvyklé. Žalovaný sice použil porovnávací metodu pro stanovení ceny obvyklé, avšak na zjištění objektivního cenového rozpětí zcela rezignoval. I pokud by byla úvaha žalovaného o povinnosti zjistit cenu obvyklou na základě jediného cenového údaje správná, výsledek by stejně neobstál. Žalovaný nezjistil cenu obvyklou konkrétního, resp. totožného zboží – SSD KwikDisk 1 TB, OEM SED 1 TB SATA-II a OEM SSD 1 TB, nýbrž cenu SSD výrobce SAMSUNG typu MZ-7TE1TOBW, což v žádném případě není totožné zboží. Žalovaný tedy pochybil, když své šetření omezil na dotaz položený jedinému vybranému výrobcí SSD disků, a to SAMSUNG a třem vybraným oficiálním distributorům SSD disků v ČR. Ve vztahu k distributorům výrobce Toshiba, který převzal výrobce OCZ ani neoslovil všechny oficiální distributory. Žalovaný tak v napadeném rozhodnutí dospěl k nesprávnému závěru, že SSD disky o kapacitě 1 TB výrobce OCZ, resp. Toshiba nebyly v r. 2013 v ČR distribuovány.

13. Nad to žalobce již v odvolacím řízení upozornil správce daně na skutečnost, že SSD disk výrobce SAMSUNG typu MZ-7TE1TOBW se až do r. 2014 prodával vadný, tedy tento disk sice bylo možno zakoupit za výrazně nižší cenu, než nabízela konkurence, avšak cena mohla být do značné míry determinována právě nízkou kvalitou disku, když po uvedení disku na trh bylo zjištěno, že trpí chybou se silně negativním vlivem na samotný výkon disku. Žalobce se také ohrazuje vůči srovnání ceny, za kterou zboží prodává výrobce distributorovi cenou, za kterou zboží nabízí obchodník, který zboží přeprořádá v rámci velkoobchodní činnosti. Žalovaný nevzal v úvahu odpověď společnosti SAMSUNG, která mimo jiné uvedla, že doporučená koncová cena byla 15 690 Kč, avšak tato cena je nezávazná a prodejce si může cenu stanovit v libovolné výši zcela dle svého uvážení. Navíc výrobce SAMSUNG ke své odpovědi nedoložil žádný podklad, z něhož by bylo možno pravdivost sděleného údaje ověřit a správce daně přitom předmětný údaj získal na podkladě písemné komunikace se společností SAMSUNG, nikoliv alespoň v rámci svědeckého výsledku.
14. Žalobce dále namítá, že správce daně, potažmo žalovaný nedisponují potřebnými odbornými znalostmi pro stanovení správného intervalu obvyklé ceny SSD disků o kapacitě 1 TB v r. 2013.
15. Žalobce se dále vyjádřil k otázce stanovení daně ve správné výši, když uvedl, že správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že výsledek hospodaření žalobce za období r. 2013 činil částku 2 253 000 Kč a daňová povinnost na dani z příjmů právnických osob činila částku 525 160 Kč. Převážná část tržby žalobce byla tvořena příjmy za prodej zboží, spotřební elektroniky ve výši 450 990 000 Kč, přičemž náklady vynaložené na prodané zboží činily částku 438 321 000 Kč. Poslední marže pak byla ve standardní výši v průměru 2,8 %. SSD disky s kapacitou 1 TB přitom tvořily cca 40 % obchodovaného zboží, když žalobce na jejich pořízení vynaložil v r. 2013 výdaje ve výši 176 525 360 Kč a jejich prodejem dosáhl příjmu ve výši 179 983 304 Kč. Marže se pohybovala okolo 2 %, tj. v částce 3 457 944 Kč. Správce daně ukončil daňovou kontrolu, jejímž výsledkem bylo vyloučení veškerých uplatněných nákladů na pořízení SSD disků s kapacitou 1 TB ve výši 176 525 360 Kč, přičemž související příjmy ponechal. Vyměřená daňová povinnost na DPPO za rok 2013 podle správce daně tak činila částku 34 065 290 Kč. Žalovaný rozhodnutí správce daně změnil tak, že část nákladů na pořízení předmětného zboží uznal, a to ve výši 59 730 440 Kč a zbylé náklady ve výši 116 794 920 Kč vyloučil. Žalobce tak má podle žalovaného zaplatit za r. 2013 částku 22 716 210 Kč, a to přesto, že nezpochybněný výsledek hospodaření žalobce činil v předmětném období částku ve výši 2 253 000 Kč a přestože ani marže z prodeje předmětného zboží ve výši 3 457 944 Kč nebyla žalovaným zpochybněna. Shodu s prvopisem potvrzuje

Za tohoto stavu je výsledná daňová povinnost pro žalobce likvidační. Žalobce podotýká, že nezpochybněné příjmy dosažené z prodeje SSD disků převýšily výdaje, které žalobce na pořízení předmětného zboží fakticky vynaložil. Rozdíl, který vznikl, byl řádně přiznán a zdaněn. V důsledku realizace předmětných obchodů tak došlo k navýšení základu daně z příjmů a tím i k navýšení výsledné daňové povinnosti. Pokud by žalobce obchody nerealizoval, daňová povinnost by byla nižší. Není tak vůbec zřejmé, v čem žalovaný spatřuje nezákonný profit žalobce z účasti na údajném fakturačním řetězci.

16. Žalobce dále vznesl několik námitek *procesní povahy*.
17. Jednak namítl, že bylo rozhodováno na podkladě důkazů, které se ve spise nenacházely a důkazní prostředky byly selektovány. K tomu připomněl, že ze seznámení § 115 odst. 2 daňového řádu a dále z Doplnění stanoviska k odvolání ze dne 21. 11. 2018 se žalobce dozvěděl, že „ve spisu daňové kontroly na DPPO nebyly založeny fotokopie dokumentů ze spisu daňové kontroly na DPH“, i když důkazní prostředky ze spisu DPH jsou využívány v rámci daňové kontroly na DPPO. Správce daně uváděl, že vycházel rovněž z důkazních prostředků, které získal z daňových řízení, která vůči daňovému subjektu byla vedena na DPH za zdaňovací období září – prosinec 2013. Ze soupisu daňového spisu plyne, že do okamžiku skončení daňové kontroly se ve spise nenacházela žádná z uvedených písemností. Byly vybrány pouze důkazní prostředky v neprospěch žalobce, když správce daně zařadil pouze vybrané podklady z řízení ve věci DPH.
18. Žalobce dále namítl nedostatky zprávy o daňové kontrole. Má za to, že došlo k porušení § 88 odst. 1 písm. f) DR. Žalobce se vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění ve stanovené lhůtě dne 26. 1. 2018. Správce daně nevydal žádný úřední záznam, ve kterém by žalobci sdělil své stanovisko k jeho vyjádření a k návrhům na doplnění výsledku kontrolního zjištění. Namísto toho třetí den po obdržení vyjádření telefonicky kontaktoval zástupce žalobce za účelem sjednání termínu pro projednání správy o kontrole. Ve zprávě o daňové kontrole absentovala faktická reakce správce daně, ve které by se vypořádal s vyjádřením, k výsledku kontrolního zjištění, přičemž adekvátní stanovisko nelze považovat k výsledku kontrolního zjištění, na mnoha místech podložené konkrétními důkazními návrhy a citací relevantní judikatury. Na str. 15 – 16 zprávy o kontrole bez jakékoliv zřejmé návaznosti na konkrétní právní i skutkové námítky žalobcem. Pokud se správce daně vypořádal ve zprávě o daňové kontrole s návrhy na výsledku jednatele, svědků a znalců, jakož i se znaleckými posudky, to však zcela nedostatečně.
19. Podle žalobce také došlo k pochybení při ukončování kontroly, když nebyly splněny předpoklady pro doručení zprávy o daňové kontrole do datové schránky. Argumentoval, že dne 20. 2. 2018 bylo žalobci doručeno předvolání ze dne 8. 2. 2018, na jehož základě byl vyzván, aby se dne 19. 2. 2018 dostavil ke správci daně za účelem projednání zprávy o daňové kontrole, tedy o předvolání se dozvěděl až po uplynutí stanoveného termínu pro projednání zprávy o kontrole a nemohl se v daném termínu účastnit projednání. Správce daně však dne 22. 2. 2018 odeslal do datové schránky žalobce oznámení o ukončení daňové kontroly a zprávu o kontrole. Takový postup je nezákonný, v rozporu s § 88 odst. 5 daňového řádu.
20. Žalobce dále namítl, že správce daně nevydal žádnou písemnou výzvu, ve které by navrhl projednání zprávy, jak to předpokládá zákon. S ohledem na jednání mezi žalobcem a jeho zástupcem byl správce daně požádán, aby ve věci kontaktoval přímo žalobce. Pokud se správce daně snažil žalobce kontaktovat telefonicky, je třeba uvést, že zákon nepředpokládá telefonickou komunikaci jako běžnou formu komunikace, je předpokládána písemná forma. Teprve poté, kdy by žalobce rezignoval na komunikaci se Shodu s prvopisem potvrzuje

správcem daně prostřednictvím datové schránky, mohl by správce daně oprávněně konstatovat, že se žalobce něčemu vyhýbá.

21. Žalobce dále namítl, že samotná daň byla stanovena před řádným ukončením daňové kontroly, neboť správce daně dne 28. 2. 2018 doručil platební výměr, v němž je uvedeno, že byl vydán na základě zprávy o daňové kontrole, avšak samotná zpráva o kontrole a písemnost o ukončení daňové kontroly byla do datové schránky daňového subjektu doručena až 3. 3. 2018. Platební výměr byl vydán a odeslán předčasně.
22. Závěrem žalobce namítl některé vady odvolacího řízení. Žalobce připomněl, že proti rozhodnutí správce daně podal dne 29. 3. 2018 odvolání, včetně odůvodnění. V období od 14. 5. 2018 do 4. 7. 2018 správce daně vydal pět výzev k poskytnutí údajů adresovaných vybraným distributorům elektroniky, kterými sám z vlastní iniciativy zjišťoval ceny SSD disků o kapacitě 1 TB na trhu v r. 2013. Tedy správce daně v rámci odvolacího řízení provedl z vlastní iniciativy zjištění ceny obvyklé ve vztahu k obchodovanému zboží SSD, zboží SSD disky. Dne 10. 8. 2018 postoupil správce daně odvolání žalovanému, přičemž v rámci stanoviska k podanému odvolání žalovanému výslovně navrhl doplnění odvolacího řízení o prokázání skutečností ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Dne 7. 9. 2018 žalovaný vydal písemnost, ve které správci daně uložil, aby v souladu s § 115 odst. 1 DŘ doplnil řízení a došetřil skutkový stav, doplnil spisový materiál a prověřil a vyjasnil chybný výpočet základu daně. Žalobce poukazuje, že s obsahem této písemnosti nebyl při nahlížení do spisu dne 28. 1. 2019 seznámen. Následně dne 18. 10. 2018 správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností ve smyslu § 23 odst. 1 ZDP a stanovil žalobci lhůtu k vyjádření v trvání 8 dnů, přičemž žádosti žalobce o prodloužení lhůty o prodloužení lhůty vyhověl jen v nezbytném rozsahu. Žalobce tak měl na reakci 16 dní. Dne 19. 12. 2018 sepsal žalovaný písemnost s názvem Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, s lhůtou 15 dní, kdy seznámení bylo žalobci kvůli vánočním svátkům doručeno až dne 28. 12. 2018. Zástupce žalobce se věcí fakticky mohl zabývat nejdříve dne 2. 1. 2019. Zároveň byl žalobce poučen o tom, že v případě návrhu o provedení dalších důkazů po uplynutí 7denní lhůty nebude odvolací orgán přihlížet, když stanovenou lhůtu nejde prodloužit. Žalobce má za to, že stanovená lhůta nebyla dostačující ani k tomu, aby se seznámil se spisem a důkazními prostředky, natož aby učinil kvalifikované vyjádření a navrhl doplnění dokazování. Byl tak postaven před situaci, kdy musel formulovat fakticky nové odvolací námítky, kdy původním odvolacím námítkám sice bylo přisvědčeno, avšak došlo k doplnění nových skutkových zjištění a k překvalifikaci původního právního závěru správce daně. Žalobce tak ve stanovené lhůtě reagoval, avšak opětovně požádal o prodloužení lhůty, přičemž dne 24. 1. 2019 obdržel od žalovaného sdělení s tím, že lhůtu dle § 115 odst. 3 není možné prodloužit. Žalobce zároveň požádal o nahlédnutí do spisu, načež žalovaný reagoval tak, že žalobce měl právo do spisu nahlédnout v průběhu celého řízení, čehož nevyužil. Žalobce uvádí, že nahlížení do spisu je procesní formou zásadního významu, jde o realizaci práva, které má ústavní rozměr a slouží k ochraně daňového subjektu ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalobce požádal žalovaného o sdělení možného nahlížení, avšak žalovaný mu žádný termín nenabídl. Následně žalobce nahlížel do spisu dne 28. 1. 2019 a učinil novou žádost o prodloužení lhůty k vyjádření do 4. 2. 2019, čemuž žalovaný vyhověl. Dne 4. 2. 2019 žalovaný obdržel doplnění vyjádření žalobce k Seznámení, kdy žalobce opakovaně navrhoval doplnění dokazování o znalecký posudek znalce z oboru ekonomika. Jelikož žalovaný nevyhovil předešlému návrhu žalobce a neustanovil v řízení znalce dle vlastního výběru, nezbylo žalobci než se na znalce obrátit sám a znalecký posudek nechat vypracovat na vlastní náklady. O tom, že žalovaný znalce neustanoví, se však dozvěděl

teprve dne 28. 1. 2019 a na předložení vlastního znaleckého posudku měl fakticky 7 dní. Následně dne 20. 2. 2019 bylo žalobci doručeno rozhodnutí o odvolání. Z uvedeného je jasné, že postup žalovaného byl determinován končící lhůtou pro stanovení daně, čímž žalovaný také fakticky zdůvodnil krácení práv žalobce.

23. Žalobce má dále za to, že v odvolacím řízení došlo ke zneužití práva prvostupňovým správcem daně, který překročil oprávnění dané § 113 odst. 2 DŘ, dle kterého platí, že nemůže-li správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní o nezbytné úkony. Má se jednat o nezbytné úkony v reakci na podané odvolání, přičemž je podstatné, že možnost správce daně provést nezbytné úkony je omezena uplatněnými odvolacími důvody. Správce daně nečinil doplnění řízení z důvodu, aby byl schopen posoudit důvodnost odvolacích námitek daňového subjektu, když pro učinění závěru, že odvolání je v plném rozsahu důvodné, nebylo zapotřebí cokoliv činit a správce daně žádné kroky v tomto směru nepodnikl. Správce daně se ztotožnil s námitkami žalobce ve vztahu k tomu, že žalobce prokázal daňovou uznatelnost posuzovaných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Z napadeného rozhodnutí, jakož i ze stanoviska správce daně je patrné, že správce daně změnil své právní posouzení na podkladě výsledků daňové kontroly vedené ve vztahu k DPH za období měsíců září – prosinec 2013. Žalobce zdůraznil, že námitky ve vztahu k nesprávnému právnímu posouzení daňové uznatelnosti předmětných nákladů uplatňoval žalobce již v průběhu daňové kontroly, zejména pak v rámci obsáhlého vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Prakticky totožné námitky byly obsahem podaného odvolání. Jinými slovy, podané odvolání neobsahovalo žádnou novou argumentaci ve vztahu k daňové uznatelnosti výdajů. Žalobce připomněl, že daňová kontrola ve vztahu DPH za zdaňovací období září – prosinec 2013 byla ukončena v květnu 2016 a platební výměry byly potvrzeny rozhodnutím žalovaného v květnu 2017. Daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob byla ukončena za zdaňovací období r. 2013 v únoru 2018. Po podání odvolání, aniž by se situace jakkoliv změnila, však správce daně svůj právní závěr přehodnotil a na podkladě výsledků téhož řízení o DPH, resp. závěru o spáchání daňového podvodu dospěl k závěru, že výdaje v rámci daně z příjmů právnických osob jsou sice plně daňově uznatelné, nicméně je namístě aplikovat § 23 odst. 7 ZDP umožňující správci daně zvýšit základ daně a dosáhnout alespoň částečného úspěchu. Žalobce v tomto směru zdůrazňuje, že v odvolání ani v průběhu odvolacího řízení nutnost aplikace § 23 odst. 7 ZDP nenamítal. Došlo tak v odvolacím řízení k situaci, kdy prvostupňový správce daně fakticky pokračoval v daňové kontrole. Veškeré výsledky daňové kontroly se přitom staly bezpředmětnými. Na úrovni odvolacího řízení se vedlo prakticky nové daňové řízení, když správce daně a žalovaný po žalobci požadovali prokázat údajný rozdíl proti zjištěné ceně obvyklé a to po 5-ti letech od uskutečnění předmětných obchodů. Podle žalobce došlo k porušení § 113 odst. 2 daňového řádu, které je vadou řízení, která pro svou závažnost mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
24. Žalobce má zároveň za to, že v odvolacím řízení došlo k porušení § 115 odst. 1 daňového řádu. Správce daně v odvolacím řízení nečinil pouze prosté doplnění podkladů pro rozhodnutí, nýbrž evidentně prováděl i hodnocení důkazů. Na základě doplnění skutkových zjištění pak sám činil nové právní závěry, což je patrné např. z vydané výzvy k prokázání skutečností z 18. 10. 2018. Žalobce brojí proti tomu, že vady řízení před správcem daně I. stupně odstraňoval sám prvostupňový správce daně, aniž by bylo uvažováno o vydání autoremedurního rozhodnutí. O všech zásadních skutečnostech rozhodoval právě prvostupňový správce daně. Zásada dvojinstančnosti nebyla jen běžně a v nezbytném rozsahu omezena, nýbrž se v případě žalobce otřásla v samotných základech.

25. Další procesní námitkou žalobce bylo, že se odvolacího řízení nepřípustně účastnila totožná úřední osoba, která se podílela na řízení vedeném v prvním stupni, resp. tatáž osoba, která jako jediná vedla daňovou kontrolu – Bc. A. J., a to ve značném rozsahu. V této souvislosti poukázal na závěry Krajského soudu v Ústí nad Labem v rozsudku z 1. 8. 2016 č. j. 15 Af 8/2014-62. Žalobce postrádá zákonem garantovanou pojistku objektivitu odvolacího řízení.
26. Podle žalobce došlo také k porušení procesních práv v odvolacím řízení v tom smyslu, že žalovaný znemožňuje uplatnit žalobci znalecký posudek. Žalobce uvádí, že znalecký posudek nebyl navržen za účelem prokázání, resp. zdůvodnění cenového rozdílu zjištěného správcem daně či žalovaným, nýbrž za účelem správného stanovení rozpětí referenčních cen SSD disků. K této otázce tížilo důkazní břemeno výhradně správce daně, resp. žalovaného. Znalecký posudek zadaný v řízení správcem daně jím ustanovenému znalci má v řízení vyšší důkazní sílu a relevanci, kdy oproti tomu znalecký posudek předložený daňovým subjektem je vnímán jako listinný důkazní prostředek. Žalobce poukázal na to, že správce daně nejprve 8 měsíců prověřoval v rámci postupu odstranění pochybností a poté vedl 3 roky daňovou kontrolu, přičemž své pochybnosti správce daně sdělil žalobci dne 19. 10. 2017.
27. Žalobce také namítá, že nebyly provedeny jím navrhované důkazy, a to výslech jednatele žalobce M. H., výslech svědka F. B. ml., dále P. S. a T. V., jakož i provedení výslechu znalců Ing. J. K. a Dr. Ing. V. H., Ph.D. Správce daně ani žalovaný žádnému z návrh na dokazování těmito výslechy nevyhověli se zcela nedostačujícím zdůvodněním. Navrhované výpovědi mohly vyvrátit tvrzení žalovaného ohledně nestandardností předmětných obchodů, a tím i závěr o existenci tzv. spojených osob.
28. Konečně žalobce namítl, že průběh odvolacího řízení potvrdil podezření z účelovosti jednání správce daně, které vzniklo již v důsledku postupu správce daně při ukončování daňové kontroly. Jednalo se o účelový postup se zřetelem na běh lhůty pro stanovení daně, čemuž bylo vše podřízeno. S ohledem na uvedené došlo k prekluzi práva na stanovení daně. Žalobce poukazoval na nepřípustné alarmující kumulaci porušení zákona a procesních práv v průběhu daňové kontroly a v rámci odvolacího řízení, přičemž odkázal na rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017 č. j. 1 Afs 151/2016-41. Žalobce má za to, že správce daně pro vydání daně platebního výběru nedisponoval žádnými důkazními prostředky, nýbrž tak učinil převážně či výlučně z toho důvodu, že hrozilo uplynutí lhůty pro stanovení daně. Jen tak lze vysvětlit, že ještě na konci daňové kontroly byl správce daně přesvědčen o tom, že rozporované výdaje nejsou daňově uznatelné a ihned po podání odvolání, aniž by se cokoliv změnilo, dospěl k diametrálně odlišnému závěru, že žalobce všechny podmínky pro daňovou uznatelnost předmětných výdajů splnil. Dne 4. 3. 2018 tak došlo k prekluzi práva na stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013.
29. Pokud jde o vyjádření žalovaného, ten především odkázal na obsah napadeného rozhodnutí, přičemž jeho vyjádření ve věci s obsahem napadeného rozhodnutí koresponduje; námitky týkající se vad odvolacího řízení a procesního pochybení správce daně v rámci daňové kontroly odmítl jako neopodstatněné.

Zjištění z obsahu správních spisů

30. Z obsahu správních spisů soud pro účely soudního přezkru zjistil, že ve věci daně z příjmů právnických osob – žalobce – za zdaňovací období roku 2013 byl správcem daně zahájen výzvou k odstranění pochybností ze dne 11. 7. 2014 postup k odstranění pochybností,

v průběhu něhož žalobce předložil požadované účetní doklady. S ohledem na zjištění správce daně, že dodavatel AZ na výzvy správce daně nereaguje, zahájil správce daně dne 3. 3. 2015 daňovou kontrolu. Výzvou ze dne 19. 10. 2017 vyzval správce daně žalobce k prokázání, že jím uplatněné náklady v souvislosti s pořízením SSD disků o kapacitě 1 TB od dodavatele AZ byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, Následně zpracoval správce daně dne 10. 1. 2018 úřední záznam o výsledcích kontrolních zjištění, na které reagoval zástupce žalobce vyjádřením, v němž vyloučení nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP odmítl. Dne 3. 3. 2018 doručil správce daně žalobci Zprávu o daňové kontrole (do DS žalobce dodána dne 22. 2. 2018) a dne 23. 2. 2018 vydal platební výměr, který byl napaden odvoláním žalobce.

31. Správce daně po přezkoumání odvolání postupoval podle § 113 odst. 2 daňového řádu, a to ve vztahu ke zjištění cen předmětného zboží. Dne 20. 2. 2019 rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

Posouzení věci krajským soudem

32. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
33. Krajský soud považuje za podstatné se nejprve vypořádat s námitkami směřujícími do samotného základu napadeného rozhodnutí, tedy do závěru o naplnění podmínek § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP a v návaznosti na to s námitkami proti způsobu určení referenčních cen předmětného zboží a jejich výše. Ještě před tím je podle krajského soudu zapotřebí odmítnout námitku žalobce, že žalovaný používal za účelem prokázání spojených osob zcela totožnou argumentaci, jakou použil v řízení ve věci DPH odváděném žalobcem a že žalovaný odůvodňoval existenci spojených osob spácháním podvodu na DPH v žalovaným identifikovaném řetězci. Z napadeného rozhodnutí je totiž zřejmé, že žalovaný spolu se správcem daně postupovali v obecné rovině v intencích § 23 odst. 7 ZDP, byť nelze přehlédnout, že inspirací pro úvahy daňových orgánů byly závěry vycházející z daňových kontrol DPH u žalobce.
34. Podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017 - 47, následovně: *„K postupu správce daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012 - 31, v němž shrnul nebo zformuloval následující východiska. V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Neuplatní se tedy zásada, že v daňovém řízení je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně proto musí provést srovnání, při kterém musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé. Nutnou (nikoli však dostačující) podmínkou pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je existence rozdílu mezi cenami. Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména*
Shodu s prvopisem potvrzuje

pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak již uvedl NSS v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS) - referenční (obvyklá) cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Tento postup zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu dosažených konkrétních cen. Správce daně pak musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z rozmezí ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu (viz rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007 - 105, č. 1852/2009 Sb. NSS). V případě, že správce daně unese břemeno tvrzení i důkazní ke všem rozhodným skutečnostem, tj. prokáže, že smluvními stranami předmětného právního vztahu jsou spojené osoby a sjednaly si cenu lišící se od ceny referenční, musí dát správce daně tomu, komu má být upraven základ daně, prostor k tomu (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě (viz rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS) vysvětlit a doložit. V této následné fázi nese břemeno důkazní a břemeno tvrzení opět daňový subjekt, který musí 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 referenční. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně správcem daně nepřipadá v úvahu.“

35. V rozsudku ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012 - 50, Nejvyšší správní soud objasnil, že „účelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů.“ Dále pak shrnul, že „podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze; v takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen.“
36. Odkázat lze přitom i na žalobcem zmiňovaný rozsudek ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval výkladem ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) odst. 5 ZDP: „Nejvyšší správní soud konstatuje, že osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (zde 22 násobné navýšení daňové účinného výdaje). Na tom nic nemění ani domněnka stěžovatelky, že finanční ředitelství je povinno prokázat jí subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřela s vědomím možného snížení svého základu daně. Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém). [...] Stěžovatelka se proto mylí, pokud dovozuje, že bylo povinností správních orgánů prokázat a doložit důkazy, že stěžovatelka byla vědomě zapojena do řetězce jinak spojených osob ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V tomto směru postačí, pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních

prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami.“ Uvedené závěry pak Nejvyšší správní soud zopakoval v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013 - 31, který obstál i v řízení o následně podané Ústavní stížnosti. Ústavní soud v usnesení ze dne 12. 8. 2014, II. ÚS 2764/13 aproboval postup Nejvyššího správního soudu, který „konstatoval, že postačuje, že je správcem daně v daňovém řízení prokázáno a doloženo, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokázána odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Otázka zavinění zde proto neměla své opodstatnění.“

37. Lze tedy shrnout, že pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP je nutné, aby bylo prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu zákona o daních z příjmů při respektování citované judikatury. Další podmínkou pak je, aby správce daně prokázal, že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od obvyklých cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Následně je na daňovém subjektu (chce-li se vyhnout upravení základu daně), aby zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlil a doložil.
38. Krajský soud má za to, že z hlediska naplnění uvedených podmínek bylo v projednávané věci spolehlivě zjištěno pouze to, že žalobce byl účasten řetězce dodavatelů s dodávkou pro žalobce. Podle soudu totiž správce daně, potažmo žalovaný, pochybili při zjištění a stanovení obvyklé ceny předmětného zboží, od čehož se odvíjí také nesprávné, resp. doposud předčasné závěry o profitu žalobce z účasti na řetězci dodavatelů snížením daňového základu.
39. Žalobce namítal nesprávný závěr žalovaného o zjištění jediného technického parametru SSD disků, a to kapacitu 1 TB, který jako jediný mohl využít ke zjištění referenční ceny, dále závěr správce daně a žalovaného, dle kterého byl v r. 2013 zjištěn v ČR jediný distributor, přičemž bylo současně zjištěno, že SSD disk s kapacitou 1 TB začal výrobce prodávat až od srpna 2013 a žalobce nakupoval uvedené zboží od ledna 2013 a dále namítl, že žalovaný, resp. správce daně použil pro zjištění referenční ceny jediný obecný cenový údaj, což naprosto nevyhovuje požadavku na stanovení reprezentativního cenového rozpětí referenčních cen. Žalovaný ke zjištění ceny obvyklé podle žalobce nepoužil ani jediný žalobcem předložený údaj, a to se zdůvodněním ohledně nesrovnatelnosti žalobcem zjištěných SSD disků z důvodu odlišného trhu či odlišné kapacity disku. Podle žalobce dále, pokud správce daně, resp. žalovaný srovnával všechny SSD disky pouze s kapacitou 1 TB a nepřihlížel k žádnému dalšímu parametru disku, přičemž zjistil pouze jediný referenční vzorek a podle něj stanovil cenu obvyklou a nikoliv cenové rozpětí, je bez dalšího nutného zkoumání na první pohled zřejmé, že takové zjištění je nesprávné. V závislosti na veškerých parametrech výše se pak ceny SSD disků pohybují v širokém cenovém rozpětí, stejně jako ceny každého jiného spotřebního zboží v oblasti elektroniky. Jediný zjištěný cenový údaj SSD disku 1 TB nemůže poskytovat dostatečně spolehlivé a objektivní východisko pro stanovení ceny obvyklé. Žalobce nesouhlasí s odůvodněním žalovaného v napadeném rozhodnutí ve vztahu k rozsudku NSS ze dne 31. 3. 2009 č. j. 8 Afs 80/2007-105, neboť žalovaný závěry uvedené v cit. rozsudku interpretoval naprosto nesprávně.
40. Uvedené námitky jsou podle krajského soudu důvodné. Prvotní pochybení je podle soudu nutné shledat v tom, že žalovaný při stanovení referenční ceny vycházel skutečně pouze z jediného technického parametru předmětného zboží, což odůvodnil v zásadě pouze v bodě [105] napadeného rozhodnutí, kdy uvedl, že žalobce nikdy nesdělil výrobce a bližší

technickou identifikaci zboží krom sdělení, že se jednalo o zboží čínských výrobců a správce daně tak zjistil pouze jediný technický parametr, který mohl využít pro stanovení referenční ceny. Uvedená úvaha je ale úzce spojena s dalšími závěry žalovaného, a sice že se omezil pouze na zjištění obchodování se SSD disky pouze v České republice. S těmito závěry žalovaného se však nelze ztotožnit. Z napadeného rozhodnutí totiž vyplývá, že žalobce v průběhu řízení označil jiné SSD disky, které se však podle žalovaného buď neobchodovaly na trhu v ČR, nebo je pro stanovení referenční ceny nebylo možné použít pro odlišnou kapacitu.

41. Nelze nalézt jediný rozumný logický důvod pro to, aby pro určení referenční ceny zboží uvedeného typu žalovaný vycházel pouze z cen zboží obchodovaného na tuzemském trhu. Jednak tento postup žalovaný nijak relevantně neodůvodnil, což již samo o sobě představuje zásadní nedostatek napadeného rozhodnutí a jednak, právě s ohledem na průběh jednotlivých transakcí v projednávané věci, kdy žalobce ve výsledku dodával zboží na kyperský trh, resp. kyperskému odběrateli, se jeví omezení na tuzemský trh jako zcela nedůvodné.
42. Zároveň, pokud žalobce označil žalovanému pro účely stanovení referenční ceny konkrétní SSD disky (OCZ Octane, OCZ Talos 2, Intel 910, KingSpec Multixcore), žalovanému zjevně nic nebránilo zjistit u uvedených disků jejich další technickou specifikaci a tuto následně porovnat a vycházet při stanovení referenčního vzorku z údajů totožných či pouze mírně odlišných. Lze zcela přisvědčit žalobci, že nezohlednění cen SSD disků např. pouze s mírně nižší kapacitou (960 GB) nelze nijak logicky zdůvodnit, nehledě na to, že i na to žalovaný rezignoval.
43. Tedy, jinými slovy, žalovaný měl při absenci jiných zjištění, vycházet minimálně z cen SSD disků označených žalobcem v průběhu odvolacího řízení (viz bod [107] napadeného rozhodnutí), u nichž měl nejprve provést zjištění bližší technické specifikace a jejich srovnání a následně takto zjištěné skutečnosti vyhodnotit; pokud by byly zjištěné skutečnosti reálně použitelné, bez ohledu na to, zda bylo zboží obchodováno na tuzemském trhu či nikoli, měl je žalovaný použít pro stanovení referenční ceny žalobcem obchodovaného zboží.
44. Krajský soud ve vztahu k uvedenému zdůrazňuje shora citovanou judikaturu ústící v závěr, že je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. *Neuplatní se tedy zásada, že v daňovém řízení je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením* (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).
45. Krajský soud má za to, že žalovaný své povinnosti zjistit dostatečně skutkový stav ve vztahu ke zjištěné obvyklé ceně s ohledem na uvedené nedostál.
46. V důsledku popsaného postupu správce daně, potažmo žalovaného nemůže obstat stanovení ceny obvyklé jediným číslem, nikoliv cenovým rozpětím, neboť pro to nebyly splněny podmínky; žalovaný skutečně nesprávně interpretoval závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, když podmínkou pro stanovení obvyklé ceny „jediným číslem“ je především situace, kdy je třeba určit cenu, za kterou *konkrétní* dodavatel poskytuje *konkrétně vymezenou službu nezávislým osobám* a správce daně má k dispozici veřejně poskytovaný ceník služeb tohoto

dodavatele. V projednávané věci totiž s ohledem na shora uvedené přicházelo v úvahu jediné stanovení obvyklé ceny cenovým rozpětím.

47. S ohledem na důvodnost doposud vypořádaných námitek je nutné uzavřít jako předčasný i závěr žalovaného o tom, že žalobce z účasti v uvedeném řetězci profitoval snížením daňového základu.
48. Oproti tomu je zapotřebí k námitce žalobce, argumentující stále téměř totožnou marží za situace, kdy žalovaný žalobci nerozporoval cenu, za kterou bylo zboží prodáno (tedy nerozporoval žalobcovy příjmy), a vyloučil v podstatné části náklady na pořízení zboží, uvést, že pokud by v průběhu řízení byla správným postupem stanovena obvyklá cena, která by se výrazně lišila od ceny sjednané mezi dodavatelem žalobce a žalobcem, při současném ponechání ceny prodejně (která, jak bylo uvedeno, nebyla správcem daně rozporována), bylo by na místě učinit závěr o profitu žalobce snížením daňového základu a ve výsledku o tom, že v řetězci dodavatelů, jehož byl žalobce součástí, se jednalo o jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP.
49. Optikou shora rozsudku citované judikatury krajský soud k další žalobní námitce zdůrazňuje, že při správném postupu správce daně a žalovaného nebyla vědomost žalobce o existenci řetězce dodavatelů a jeho zapojení v něm jakkoli relevantní (žalobce namítal, že se žalovaný nezabýval jakkoli úmyslem žalobce či alespoň některého jiného subjektu v řetězci snížit si neoprávněně základ daně, případně zvýšit daňovou ztrátu, ve vztahu k DPP). Jak je shora vymezeno, podstatné bylo, aby správce daně prokázal existenci takového řetězce, zapojení žalobce v něm, *odlišnost cen sjednaných a cen obvyklých a ve výsledku profit žalobce z účasti v řetězci spočívajícím ve snížení daňového základu, resp. navýšení daňové ztráty*, nikoli subjektivní vztah žalobce k získanému profitu.
50. Jakkoli uvedené závěry krajského soudu postačují pro zrušení napadeného rozhodnutí, vypořádá krajský soud alespoň v základu také ostatní žalobcem vznesené námitky, zejména procesního charakteru.
51. Pokud žalobce namítal, že správce daně prováděl nepřipustnou selekci důkazních prostředků a účelově vycházel pouze z některých podkladů ze spisu týkajícího se DPH žalobce, nepovažuje soud tuto námitku za důvodnou. Žalobce argumentuje podle krajského soudu pouze v obecné rovině a netvrdí, v čem konkrétně uvedených postup vedl k dotčení žalobcových práv a v čem uvedený postup mohl vést k vadnému rozhodnutí žalovaného.
52. Pokud se týče nesplnění předpokladů ukončení daňové kontroly, považuje krajský soud především za potřebné připomenout, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, SbNSS č. 3720/2018, „*Projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit.*“. Žalobce přitom v žalobě nesl žádné argumenty, pro které by bylo možné se domnívat, že

postupem správce daně by mohl být dotčen na svých právech právě nemožností brojít proti náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil. Lze tak uzavřít, že i kdyby soud shledal postup správce daně nezákonným, nejednalo by se o vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Ani tuto námitku soud tedy neshledal důvodnou.

53. Obdobně krajský soud neshledal z hlediska žalobních tvrzení zásadní vadu v tom, že zpráva o daňové kontrole byla žalobci doručena později než platební výměr, neboť žalobce v průběhu odvolacího řízení měl možnost argumentace ve vztahu ke zjištěním správce daně obsaženým ve zprávě o daňové kontrole, kterou řádně a hojně využil a nelze tak nalézt dotčení jeho práv vadným postupem správce daně.
54. Nedůvodnou shledal soud také námitku postupu správce daně podle § 113 odst. 2 daňového řádu, neboť se podle soudu nejednalo o zneužití postupu dle citovaného ustanovení, když je zřejmé, že správce daně po podání odvolání žalobcem dále prověřoval, a to postupem ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, zda žalobcem uplatněné výdaje jsou skutečně výdaji, které je možno *v žalobcem uplatněné výši* akceptovat. Z tohoto pohledu se tedy jednalo o úkony nezbytné k posouzení podaného odvolání.
55. Ani námitka účasti podjaté úřední osoby nemůže být podle krajského soudu důvodná. V rozsudku č. j. 1 Afs 172/2017 – 59 ze dne 16. 5. 2018, Nejvyšší správní soud uzavřel, že *„účelem pověření správce daně je, aby v souladu se zásadou rychlosti řízení byly vady řízení nebo rozhodnutí správce daně odstraněny co nejdříve. Tomu odpovídá racionální předpoklad, že doplnění dokazování provede shodná úřední osoba, která vedla řízení za správce daně již dříve, neboť je nejlépe obeznámena s předmětem řízení. Institut pověření správce daně v odvolacím řízení podle § 115 daňového řádu je zákonem předvídanou výjimkou z obecné zásady oddělení první a druhé instance (srovnej § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, § 14 odst. 5 správního řádu). Daňovým řádem sledovaný účel – doplnění dokazování postupem dle § 115 daňového řádu úřední osobou, která byla pověřena jednat za správce daně již v prvostupňovém řízení – nezakládá vyloučení této úřední osoby podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu.“* S těmito závěry se krajský soud ztotožňuje, když nadto ani žalobce blíže opět nespecifikoval dotčení svých práv a důsledek dotčení na zákonnost napadeného rozhodnutí.
56. Krajský soud nepřisvědčuje ani námitce opomenutých důkazních prostředků, přičemž v tomto ohledu se ztotožňuje se zdůvodněním žalovaného v napadeném rozhodnutí, na které pro stručnost odkazuje.
57. Závěrem krajský soud neshledal důvodnou ani námitku uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť tato byla zdůvodněna kumulací nezákonných postupů správce daně a žalovaného, jež měly vést účelově k tomu, aby lhůta pro stanovení daně neuplynula. Krajský soud přitom uvedenou kumulaci pochybení neshledal, když soudem vytýkaná pochybení se týkají výlučně postupu při zjišťování referenční ceny a její výše.

Závěr a náklady řízení

58. S ohledem na uvedené skutečnosti tak krajský soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude žalovaný vázán závěry vyslovenými v tomto rozsudku dle § 78 odst. 5 s. ř. s.
59. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za Shodu s prvopisem potvrzuje

[Zadejte text.]

podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb.

ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za 3 úkony právní služby - příprava a převzetí zastoupení a seps žaloby a replika k vyjádření žalovaného k žalobě, dále třikrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 4 vyhlášky a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud žalovaného k zaplacení účelně vynaložených nákladů v celkové výši 15 342 Kč zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 4. února 2021

Mgr. Jiří Gottwald

předseda senátu

podle § 54 odst. 2 s. ř. s. podepsal člen senátu JUDr. Daniel Spratek, Ph. D.