



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Mariana Kokeše ve věci

žalobce: **Mayer & Cie. CZ, s.r.o.**, IČO 29288509
sídlem Bobrky 2287, 755 01 Vsetín
zastoupený společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2018, č. j. 49537/18/5200-11431-706481,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2018, č. j. 49537/18/5200-11431-706481, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč, a to k rukám jeho zástupce, společnosti TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., na účet 1111777722/0600, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 11. 2018, č. j. 1954138/17/3312-50522-712289 (dále jen „dodatečný platební výměr“), doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 vyšší o částku 772 730 Kč a konstatoval, že současně žalobci vznikla zákonná povinnost dle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky daně, tedy 154 546 Kč. Správce daně jako hlavní důvod pro doměření daně z příjmů právnických osob v předmětném zdaňovacím období označil transakci, kdy na příkaz mateřské společnosti bylo nařizováno zastavení výroby pletacích strojů, v jejímž důsledku došlo k likvidaci nepoužitelných zásob, materiálu a rozpracované výroby. Dle správce daně řízenou transakcí v podobě příkazu k zastavení výroby pletacích strojů a likvidací nepoužitelného zboží došlo k majetkové újmě, která nebyla ze strany mateřské společnosti kompenzována a žalobce rovněž nedoložil rozdíl ceny související s šetřenou transakcí (s likvidací zboží). Na základě této skutečnosti dospěl správce daně k závěru, že se tak jednalo o transakce mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a čl. 9 odst. 1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo č. 18/1994 Sb., ze dne 9. 12. 1983 (dále jen „Smlouva“), kdy nebyl doložen rozdíl cen, které se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými subjekty, a to za situace, kdy žalobcem nebyl uvedený rozdíl uspokojivě doložen. Po provedené daňové kontrole byl žalobci zvýšen základ daně ve vazbě na nekompenzované náklady za likvidaci zásob o částku 4 066 097 Kč.
2. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání. V něm namítal, že § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nebyl na věc vůbec aplikovatelný, neboť předmětná likvidace zásob nebyla transakcí mezi žalobcem a mateřskou společností, nýbrž mezi žalobcem a společností PARTR spol. s r.o. (dále jen „PARTR“), která zlikvidované zásoby odkoupila. Závěry správce daně o transakci mezi žalobcem a jeho německou mateřskou společností tak žalobce shledal nepřezkoumatelnými pro nesrozumitelnost. Dále se žalobce v odvolání zabýval rozložením důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, resp. otázkou řádné aplikace tohoto ustanovení a dospěl k závěru, že správce daně své důkazní břemeno neunesl, rozhodné skutečnosti neprokázal a jeho rozhodnutí je v tomto směru nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů – i v případě možné aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů správce daně věc nesprávně vyhodnotil, když za daných skutkových okolností by každý jiný subjekt při likvidaci takových zásob, o jaké šlo, postupoval stejně.
3. Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 11. 2018, č. j. 49537/18/5200-11431-706481 (dále také jen „rozhodnutí žalovaného“), žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl a dané rozhodnutí potvrdil. Proti rozhodnutí žalovaného poté podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Brně obdržel dne 31. 12. 2018, přičemž v ní navrhl, aby soud toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. V návaznosti na odvolací námitky žalobce uvedl, že předmětem sporu je tvrzení žalovaného, že žalobci byla nařízením likvidace nepotřebných zásob ze strany zahraniční mateřské společnosti způsobena majetková újma, která nebyla zahraničním vlastníkem nijak kompenzována, na základě čehož žalovaný ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zvýšil žalobci základ daně. Přitom žalobce tvrdí, že nebyly naplněny podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů na uvedenou situaci.

5. Žalobce uvedl, že je společností se 100% zahraniční účastí vzniklou dne 5. 8. 2011. Zakladatelem žalobce byla německá společnost Mayer & Cie. GmbH & Co. KG (dále jen „společnost Mayer & Cie“). Důvodem pro vznik žalobce bylo převzetí výroby okrouhlých pletacích strojů značky AMTEK od společnosti AMTEK machinery s.r.o. (dále jen „společnost AMTEK machinery“), která byla zrušena a z obchodního rejstříku vymazána dne 27. 11. 2013 po splnění rozvrhového usnesení v konkursu, přičemž žalobce nebyl nástupnickým subjektem po dané společnosti. Zároveň společnost Mayer & Cie koupila od insolvenčního správce majetek a zásoby společnosti AMTEK machinery a zásoby následně prodala žalobci (nákup i prodej zakladatelská společnost uskutečnila za 30 % původní pořizovací ceny). Žalobce předmětné zásoby, využitelné pro výrobu okrouhlých pletacích strojů AMTEK, pořídil z vlastní vůle. Veškerý materiál žalobce sám nakupoval od českých dodavatelů, přičemž cca 10 % materiálu potřebného pro výrobu strojů AMTEK kryly původně nakoupené a shora zmíněné zásoby. Výroba strojů AMTEK se však ukázala jako ztrátová (asi 183 000 Kč na jeden stroj), proto v důsledku ztrátovosti tohoto podnikání žalobce z vlastní vůle v roce 2013 danou podnikatelskou činnost ukončil. Pokud by tak neučinil, došlo by k úpadku a zániku žalobce. Jeho jednání tak bylo ekonomicky zcela opodstatněné. Žalobcova mateřská společnost v této souvislosti dle žalobce vyslovila toliko – na žádost žalobce – dodatečný souhlas k opuštění trhů. Zároveň žalobce po ukončení výroby strojů AMTEK nahradil tuto výrobu výrobou strojů společnosti Mayer & Cie s obchodním označením MAYER. Tím žalobce nejenže odvrátil svůj úpadek, ale podařilo se mu zvýšit počet zaměstnanců a již v roce 2014 dosáhnout zisku před zdaněním ve výši 9,3 milionu Kč, v následujícím roce ještě vyššího a v roce 2015 zahájil žalobcův německý vlastník výstavbu nové výrobní haly ve Vsetíně, kde by mělo být zaměstnáno až 100 zaměstnanců. Zároveň realizoval žalobce prodej strojů zcela samostatně. V tomto smyslu žalobce zpochybňuje analýzu jeho vztahů s mateřskou společností provedenou správcem daně. Žalobce také na základě popisu jeho ekonomické činnosti a spolupráce s mateřskou společností má za to, že předmětná likvidace zásob mu byla mnohonásobně kompenzována převedením výroby z Německa, kdy mu rovněž umožnila uvolnit prostory pro rozšíření výroby a byla výchozím bodem pro následné zlepšení ekonomického výkonu.
6. V tomto směru se žalobce domnívá, že stejným způsobem jako on by musel, pakliže by jednal s péčí řádného hospodáře, postupovat každý z ekonomicky činných subjektů, bez ohledu na to, zda by byl vlastněn německým vlastníkem, či nikoli. Navíc, přestože vůbec není možné na zastavení výroby strojů AMTEK a s ní spojenou likvidaci zásob aplikovat § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, protože nejde o transakci mezi spojenými osobami, vyslovil se žalobce následně z důvodu právní jistoty i k dalším aspektům postupu žalovaného, potažmo správce daně, kteří měli být vedeni pouze snahou doměřit daň.
7. Pokud daňové orgány na provedenou likvidaci zásob aplikovaly § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je dle žalobce tedy namístě připomenout, že v této věci prvotně tíží důkazní břemeno správce daně, potažmo i žalovaného. To znamená, že správce daně musí bezezbytku prokázat, že cena sjednaná mezi osobami spojenými ve smyslu tohoto ustanovení, se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami. Teprve poté, kdy správce daně nade vši pochybnost prokáže, že cena realizovaná spojenými osobami se odlišuje od ceny obvyklé, může daňový subjekt vyzvat, aby rozdíl uspokojivě doložil. Přitom aby správce daně unesl své důkazní břemeno, musí svá tvrzení doložit takovými důkazními prostředky, že o jeho prokazovaném tvrzení nebudou existovat žádné pochybnosti, že se nebudou nabízet jiné varianty skutkového děje, než tvrdí správce daně.

V případě aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se tak dokazování liší zcela zásadním způsobem od situace, kdy důkazní břemeno prvotně tíží daňový subjekt a kdy postačí správci daně pouhé řádně odůvodněné a důkazními prostředky podložené pochybnosti, neboť správce daně musí v případě ceny obvyklé svá tvrzení bezezbytku prokázat.

8. V napadeném rozhodnutí však správce daně dle žalobce své důkazní břemeno neunesl, neboť nijak neprokázal, že zastavení velmi ztrátové výroby strojů s následnou likvidací zásob je aktem, který by nezávislý subjekt neučinil, neprokázal, v čem se počínání žalobce liší od počínání jiných poplatníků, kteří by nebyli vlastnění zahraničním vlastníkem nebo od poplatníků, v jejichž případě by zahraniční vlastník likvidaci zásob neschvaloval. O tvrzení správce daně tak existují zcela zásadní pochybnosti, neboť v uvedené situaci by postupoval obdobně každý subjekt. Aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů tak byla strany správce daně (resp. žalovaného) zcela nezákonná, neboť finanční orgány neunesly důkazní břemeno dané jim zákonem, jelikož bez jakýchkoliv pochyb neprokázaly, že se uvedené transakce odlišovaly od stejných transakcí realizovaných mezi nezávislými subjekty. Nadto jednotlivá – chybná – tvrzení daňových orgánů nemají oporu ve spisech a napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
9. Žalobce tvrdí, že navíc nebyl proveden opakovaný výslech žalobcova výrobního ředitele, který by objasnil na základě jakého rozhodnutí a koho byla ukončena výroba strojů AMTEK a provedena likvidace zásob. Z postupu žalovaného (správce daně) je také zřejmé, že ten nemá ani nejmenší povědomí o řízení společností ani o ekonomických procesech.
10. Žalobce rovněž reprodukoval bod [36] napadeného rozhodnutí, dle kterého *„je danou transakcí možno specifikovat tak, že vypočtená částka (vypočtený rozdíl ve výši 4 066 097,- Kč) je fakticky hodnotou protiplnění, které daňový subjekt poskytl mateřské společnosti formou zastavení výroby řady strojů technologie Amtek, s nímž likvidace nepotřebného materiálu souvisela na základě jejího příkazu ve výši 0,- Kč, a subjektu byla tímto úkonem způsobena majetková újma, která jí nebyla ze strany mateřské společnosti adekvátně kompenzována.“* Toto zdůvodnění považuje žalobce za natolik nesrozumitelné, že z něj nelze vůbec seznat, o čem by mělo vypovídat. Žalobce dodal, že formou zastavení výroby řady strojů AMTEK zachránil mateřské společnosti pouze její majetek před znehodnocením, nikoli že by jí částku ve výši 4 066 097 Kč poskytl jako protiplnění. Z této částky německá mateřská společnost nijak neprofitovala, ba právě naopak, neboť touto transakcí došlo ke snížení hodnoty disponibilního zisku, čímž byl německý vlastník o tuto hodnotu podílu na disponibilním zisku ve výši 4 066 097 Kč, který by mohl čerpat formou osvobozeného podílu na zisku, připraven. Německá mateřská společnost tak byla přímo prokazatelně poškozena jako taková. Takový je jediný možný ekonomický pohled na celou transakci, nikoliv pohled žalovaného vycházející pouze z metodických pokynů, nikoliv ze základních ekonomických principů.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

11. S argumentací žalobce žalovaný v rámci vyjádření k žalobě nesouhlasil. Jelikož rozhodnutí žalovaného netrpí tvrzenou nezákonností, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Nad tento rámec dodal následující:
12. Žalovaný se v první řadě vyslovil ke vzájemnému vztahu mezi žalobcem a mateřskou společností. Žalovaný tak s odkazem na konkrétní písemnosti a vyjádření žalobce uvádí, že zastavení výroby pletacích strojů AMTEK bylo učiněno na základě rozhodnutí valné

hromady a náklady zaúčtované v důsledku likvidace zásob tedy představují důsledek příkazu mateřské společnosti. Tvzení o tom, že rozhodnutí o zastavení výroby strojů AMTEK bylo učiněno na základě ekonomické analýzy, žalobce nedoložil. To se týká i tvrzení o tom, že danou výrobu žalobce zastavil z vlastního rozhodnutí.

13. Na zjištění, že zastavení popisované výroby a likvidace předmětných zásob byly důsledkem rozhodnutí mateřské společnosti, pak dle žalovaného nic nemění ani žalobcem tvrzená ekonomická opodstatněnost takového rozhodnutí, ani žalobcovo tvrzení o tom, že by takto postupoval každý z ekonomicky činných subjektů. To souvisí s tím, že žalobce byl jakožto ekonomická entita ovládán jiným subjektem a nesl veškeré náklady spojené s rozhodnutím takového subjektu. Pro srovnání lze uvést situaci, kdy by ekonomicky nezávislý subjekt na základě smluvních vztahů vyráběl pro obchodního partnera zboží, za tím účelem nakoupil materiál a daný obchodní partner by smluvní vztahy ukončil, v důsledku čehož by dodavatelský subjekt musel zlikvidovat již nepotřebný materiál – i zde by, v rámci běžných obchodních vztahů, byla vyžadována kompenzace. Zároveň pozdější zisky, nastávší v důsledku spolupráce s mateřskou společností, nemohou být považovány za kompenzaci vzniklých nákladů.
14. Žalovaný setrvává na názoru, že na věc bylo možné aplikovat § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Transakci, na kterou je třeba dané ustanovení užít, totiž nelze chápat v nejužším slova smyslu, nýbrž je třeba jí rozumět i takové jednání, které z hlediska struktury a charakteru transakce přijaté poplatníkem se nejeví jako transakce pouze v důsledku zvláštního vztahu mezi stranami, které jsou spojenými osobami. Pro ilustraci zmínil žalovaný § 2430 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, které upravují smluvní vztahy vyplývající z příkazní smlouvy a z nichž plyne i obecná úprava náhrady škod vyplývajících z plnění příkazu. Přitom podstatou odlišnosti šetřené transakce, která je důsledkem vztahu žalobce s jeho mateřskou společností, je právě neexistence adekvátní kompenzace ze strany mateřské společnosti za rozhodnutí ukončit výrobu strojů AMTEK a zlikvidovat příslušné zásoby.
15. Své důkazní břemeno žalovaný unesl. Správce daně prokázal, že k zastavení výroby a s tím související likvidaci zásob došlo na základě rozhodnutí mateřské společnosti, a že v této souvislosti nebyla žalobci poskytnuta žádná kompenzace. Požadavek žalobce, aby správce daně prokázal, že by jiný subjekt nepostupoval stejným způsobem, nemá v relevantní judikatuře správních soudů oporu. Opakovaný výslech navrženého svědka nebyl s ohledem na okolnosti věci potřebný.
16. V replice ze dne 8. 8. 2019 žalobce setrval na svém dosavadním stanovisku k věci. Dodal, že nevyslechnutím navrženého svědka žalovaný porušil s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem případu § 92 odst. 2 daňového řádu. Ve věci samé pak žalobce postupoval ekonomicky racionálně a žalovaný neprokázal, že by jednání žalobce bylo jakkoli odlišné od nezávislého subjektu, či se odlišovalo od postupu autonomní entity. Související přehled ztrát z výroby strojů AMTEK žalobce v rámci daňového řízení předložil.
17. Také nelze dle žalobce ztrátu z jakékoli transakce považovat hned za škodu, může jít o výsledek řádné činnosti jakéhokoli subjektu. Ztráta z ukončení výroby byla důsledkem racionálních podnikatelských rozhodnutí a likvidaci zásob žalobce provedl v souladu s § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů. Přitom již v roce likvidace daných zásob skončilo hospodaření žalobce ziskem téměř 9,5 milionu Kč před zdaněním.

18. Pokud by byl přijat náhled žalovaného, nemohla by žádná mateřská společnost vyvíjet vlastní strategii a postupovat s péčí řádného hospodáře při rozhodování dceřiných společností. Nelze pokračovat ve výrobě, která není rentabilní a držet nepoužitelné zásoby jen proto, že to požaduje správce daně. Je věcí podnikatelské strategie, jak si jednotlivé subjekty naplánují své náklady a výnosy. V tomto směru žalobce odkázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2009, č. j. 9 Afs 64/2008-110, resp. rozsudku ze dne 26. 3. 2009, č. j. 9 Afs 63/2008-121, když řízení ve zmíněných věcech byla spojena (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Dle žalobce postup daňových orgánů od počátku vykazoval znaky snahy jej „*nachytat a doměřit daň za každou cenu*“, což však není přípustné, jak plyne např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71.

IV. Ústní jednání

19. Při ústním jednání dne 30. 3. 2021 žalobce odkázal na znění žaloby a znovu zopakoval pozadí likvidace nepotřebných zásob, jakož i ekonomickou racionalitu tohoto kroku, k níž by musel přistoupit každý ekonomický subjekt, potažmo statutární orgán, chtěl-li by postupovat s péčí řádného hospodáře. Žalovaný a správce daně přitom *ex post* nesprávně dovodili pokyn mateřské společnosti žalobci, nesprávně neprovedli opětovný výslech navrženého svědka, neunesli své důkazní břemeno a vadně zjistili skutkový stav, především pak na věc chybně aplikovali § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Napadené rozhodnutí by tak mělo být zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení.
20. Žalovaný naopak trval na správnosti svého rozhodnutí, přičemž odkázal na důvody uvedené v napadeném rozhodnutí. Žalovaný také uvedl, že nezpochybňuje ekonomický přínos inkriminované likvidace zásob a s tím související přechod na jinou výrobu, nicméně stále se domnívá, že šlo o krok, který měl být žalobci ze strany mateřské společnosti kompenzován. Ve vztazích mezi nezávislými subjekty by k takové kompenzaci jistě došlo a zároveň nelze pozdější profit z další výrobní činnosti považovat právě za danou kompenzaci.
21. Soud v rámci soudního jednání konstatoval nad rámec správního spisu obsah Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, verze z července 2017 (dále jen „Směrnice“). O Směrnici se opíraly některé rozhodovací důvody žalovaného (přičemž Směrnice nebyla ve správním spise založena). V tomto ohledu soud uvedl zejména obsah čl. 1.2 a 1.11 Směrnice.

V. Posouzení věci soudem

22. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.
23. Jádrem sporu v daném případě je to, zda likvidace výše zmíněných zásob mohla být daňově účinnou ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů, resp. zda takovou likvidací zásob vznikla žalobci majetková újma, kterou mu měla mateřská společnost kompenzovat, v důsledku čehož mohl správce daně a žalovaný rozhodnout na základě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (potažmo čl. 9 odst. 1 Smlouvy) tak, že žalobci zvýšil základ daně za zdaňovací období roku 2014. Jinak řečeno jde tedy o to, zda na danou situaci byl aplikovatelný § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (či čl. 9 odst. 1 Smlouvy) a pokud ano, tak která ze stran (ne)unesla své důkazní břemeno.

24. Pokud jde o relevantní právní úpravu, pak lze zmínit § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů, dle kterého výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, které se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, jsou také „výdaje (náklady) vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků; u léků, léčiv či potravinářských výrobků pouze, pokud je nelze dle zvláštních právních předpisů uvádět dále do oběhu. K prokázání likvidace je poplatník povinen vypracovat protokol, kde uvede důvody likvidace, způsob, čas a místo provedení likvidace, specifikaci předmětů likvidace a způsob naložení se zlikvidovanými předměty, a dále uvede pracovníky zodpovědné za provedení likvidace“.
25. K tomu lze uvést, že mezi stranami je nesporné, že likvidaci předmětných zásob, které představoval nespotřebovaný zbytek zboží, které žalobce v roce 2011 zakoupil od společnosti Mayer & Cie za částku v přepočtu 6 257 000 Kč (viz faktura společnosti Mayer & Cie ze dne 7. 9. 2011, č. 3000110788), provedl žalobce v jednotlivých dnech roku 2014. To zachytil v příslušných likvidačních protokolech a likvidačních listech, přičemž uvedl důvody, způsob, čas a místo likvidace. Uvedl také ceny jednotlivých položek a těchto zásob celkem, které žalovaný ani správce daně nezpochybnili (celkem 4 255 588,87 Kč). Likvidaci provedla společnost PARTR, přičemž žalobce za sešrotování zlikvidovaných zásob vystavil jmenované společnosti faktury, které byly vyúčtovány do daňově účinných výnosů ve výši 159 491,80 Kč.
26. V návaznosti na to je třeba vzít v potaz, že dle § 23 odst. 7 věty první a druhé zákona o daních z příjmů platilo, že „[l]iší-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 doložitelný, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; to platí i v případě, kdy je cena mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob rovna nule. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.“ Předmětné ustanovení dále specifikuje, jaké osoby je třeba považovat za „spojené“. Ve věci přitom rovněž není sporu o tom, že takovou osobou byla v době nákupu předmětných zásob společnost Mayer & Cie (jediný společník žalobce dle obchodního rejstříku do 1. 10. 2013), a v době jejich likvidace společnost MCT International Holding GmbH, 72461 Albstadt, Emil-Mayer Strasse 10 10, Spolková republika Německo (dále jen „společnost MCT“); společnost Mayer & Cie byla jediným společníkem společnosti MCT.
27. Zároveň správce daně a žalovaný kromě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů argumentovali čl. 9 odst. 1 Smlouvy, dle kterého „[j]estliže
a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu, nebo
b) tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu,
a jestliže v těchto případech byly mezi oběma podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích sjednány nebo jim uloženy podmínky, které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi podniky nezávislými, mohou být do zisků tohoto podniku včleněny a přiměřeně zdaněny zisky, které bez těchto podmínek by byly docíleny jedním z podniků, které však vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly.“

28. Pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů bylo třeba prokázat, že se liší „ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek“, „a tento rozdíl [není] uspokojivě doložitelný“. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, „[d]ůkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou pro to rozhodné, nese správce daně“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, publikovaný pod č. 2548/2012 Sb. NSS, či ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 38/2014-37, publikovaný pod č. 3204/2015 Sb. NSS).
29. Správce daně či žalovaný by tak museli plauzibilně tvrdit a prokázat, že zde, i v situaci, kdy žalobce zásoby zlikvidoval na základě smluvního vztahu se společností PARTR, byla mezi spojenými osobami (žalobcem a mateřskou společností) „sjednaná cena“ (existovala zde, jak uvádí žalobce i žalovaný, „transakce“). Své tvrzení daňové orgány opřely o úvahy, koncentrované v bodě [36] napadeného, dle kterých „je danou transakci možno specifikovat tak, že vypočtená částka (vypočtený rozdíl ve výši 4 066 097,- Kč) je fakticky hodnotou protiplnění, které daňový subjekt poskytl mateřské společnosti formou zastavení výroby řady strojů technologie Amtek, s nímž likvidace nepotřebného materiálu souvisela na základě jejího příkazu ve výši 0,- Kč, a subjektu byla tímto úkonem způsobena majetková újma, která jí nebyla ze strany mateřské společnosti adekvátně kompenzována. Z celého řízení je zřejmé, že plnou odpovědnost na politiku a činnost daňového subjektu nese mateřská společnost, potažmo společnost Mayer & Cie, viz také odstavec [29] a mateřská společnost přenesla svým rozhodnutím ztrátu z předmětné transakce na daňový subjekt. Zastavení výroby řady strojů technologie Amtek, s nímž likvidace nepotřebných zásob souvisela, dle předložených a tvrzených skutečností daňovým subjektem nebyla v kompetenci a režii subjektu, jak sám následně tvrdí. Naopak, příslušná transakce byla provedena na příkaz mateřské společnosti a zde je nutno spatřovat řízenou transakci, tedy zastavení výroby dle nařízení spojené osoby, viz také odstavec [28], [32] a [33]“ (pozn.: zvýraznění původní). S ohledem na jím dovozovanou úplnou závislost žalobce na mateřské společnosti podpořil žalovaný své závěry o argumentaci uvedenou v bodě [44] žalobou napadeného rozhodnutí, dle které „[o]dvodatel nemohl nikterak ovlivnit příkaz mateřské společnosti o zastavení výroby, neboť mateřská společnost jako ovládající osoba tuto výrobu již dále neprodejných strojů Amtek zastavila a v důsledku toho pak došlo z logického hlediska k likvidaci příslušného materiálu, kdy odvolatel nemohl tuto nikterak zvrátit. Prvoinstanční správce daně ve shodě s odvolacím orgánem vycházel z právního názoru, že v koncernu platí princip, že společnost by neměla být nucena realizovat transakce, které jsou pro ni nevýhodné. Prosadí-li ovládající osoba (typicky mateřská společnost) svým vlivem realizaci transakce, z níž vznikne společnosti majetková újma, v daném případě rozhodnutím mateřské společnosti (resp. pana R. M.) o zastavení výroby strojů řady Amtek k likvidaci nepotřebného materiálu, je tato ovládající osoba povinna příslušnou újmu společnosti nahradit nejpozději do konce účetního období. Popřípadě alespoň ve stejné lhůtě uzavřít se společností smlouvu, v níž budou způsob a lhůta kompenzace takové majetkové újmy dohodnuty. Vzhledem k tomu, že odvolatel v daném případě neprokázal, jakým způsobem byla vzniklá ztráta ze strany této spojené osoby kompenzována nebo finančně vyrovnána a ani nebylo osvětleno, z jakého důvodu nemá odvolatel ve svých výnosech adekvátní úhradu, bylo nutno vypočtenou částku vztahující se k likvidaci materiálu po odečtení výnosu za zešrotování nepotřebných dílů ze strany spojené osoby požadovat (kompenzovat). Je tedy zřejmé, že daňové subjekty nemohou nést rizika s funkcemi, které nemají a nemohou je ovlivnit“ (pozn.: zvýraznění původní).
30. Takovou konstrukci však soud považuje za příliš širokou (a to i při vědomí, že nutnost širokého pojetí žalovaný zdůraznil ve vyjádření k žalobě a bylo ji možné z jeho pohledu

vyvozovat i z napadeného rozhodnutí), byť s ohledem na nutnost „vtěsnat se“ do rozsahu předmětné normy za (nutně) poměrně sofistikovanou. Dle názoru soudu nelze § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (resp. daňové zákony obecně) vykládat takto extenzivním způsobem, kdy dopadne i na případy, které nelze z textu zákona předvídatelně přinejmenším z gramatického hlediska dovodit – nejsou zde tedy a totiž žádné „*ceny sjednané mezi spojenými osobami*“ (k jiným eventuálním možnostem výkladu níže); na okraj lze poznamenat, že žalovaný zároveň nedoložil žádný judikát nebo příklad správní praxe, který by takový výklad podporoval. Pokud jde o možnost „postihu“ jednání, které nelze považovat z ekonomického a daňového hlediska za „standardní“, dal zákonodárce správcům daní dle názoru soudu dostatečný nástroj, který spočívá právě v přiměřené aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů; podle mínění soudu je jím (odhlédnuto od lhůt pro stanovení daně) právě důsledné aplikování předmětného ustanovení, které spočívá v posuzování zrovna případů, kdy je dána situace „*cen sjednaných mezi spojenými subjekty*“. Pro nynější případ to znamená, že (opět při odhlédnutí od lhůt pro stanovení daně) posouzení cen materiálu (zásob) nakoupeného od mateřské společnosti v roce 2011; pakliže by zde došlo k nestandardní transakci, byl by prostor pro uplatnění § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Podobné by se pak případně týkalo situace, kdy by žalobce zásoby zcizoval ve vztahu ke spojenému subjektu (podpůrně k nutnosti restriktivnějšího výkladu daňových předpisů soud přiměřeně odkazuje např. na nález Ústavního soudu z 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, dle kterého „*za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy)*). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny podle čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (in dubio mitius).“).

31. Z tohoto pohledu považuje soud v zásadě za irelevantní polemiku o tom, kdo a za jakých podmínek vydal pokyn k likvidaci zásob, zda se jednalo o svobodné rozhodnutí žalobce čili nic, popřípadě celou „*funkční a rizikovou analýzu daňového subjektu za období od 01.01.2014 do 31.12.2014*“ provedenou správcem daně (s. 26 a násl. zprávy o daňové kontrole č. j. 1948393/17/3312-60563-805046), která měla prokázat, že ve vztahu k mateřské společnosti má žalobce „*minimum funkcí a z toho důvodu nemůže nést rizika za transakce, nad kterými nemá kontrolu*“ (z toho správce daně dovozoval, že likvidací předmětných zásob byla realizována transakce, „*z níž vznikla daňovému subjektu majetková újma*“, přičemž „*byl ovládající subjekt povinen vzniklou majetkovou újmu daňovému subjektu nahradit*“).
32. Ačkoli tedy Krajský soud v Brně dospěl k závěru, že na posuzovaný případ nelze § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů aplikovat, je si vědom, že podpůrně žalovaný a správce daně vycházeli z výše citovaného čl. 9 odst. 1 Smlouvy. Zde lze připustit, že přinejmenším gramatický rozsah této normy je širší než v případě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť se týká nejen situace přímé „*transakce*“ mezi spojenými osobami, nýbrž i situace, kdy mezi nimi byly „*v jejich obchodních nebo finančních vztazích sjednány nebo jim uloženy podmínky, které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi podniky nezávislými*“ (pozn: zvýraznění doplněno), přičemž v takovém případě „*mohou být do zisků tohoto podniku včleněny a přiměřeně zdaněny zisky, které bez těchto podmínek by byly docíleny jedním z podniků, které však vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly*“.

33. Na půdorysu čl. 9 odst. 1 Smlouvy tedy soud shledává úvahy správce daně a žalovaného o tom, který subjekt rozhodl o likvidaci předmětných zásob a zda se jednalo o odlišné podmínky než v případě nezávislých subjektů (podniků) relevantnějšími.
34. V tomto kontextu soud nepovažuje za přesvědčivá žalobcova tvrzení, že v roce 2011 dané zásoby pořídil z čistě vlastního rozhodnutí (podloženého záměrem pokračovat ve výrobě strojů AMTEK), či že o zastavení výroby strojů AMTEK a likvidaci daných zásob rozhodl také on sám, přičemž „německý vlastník“ o tom byl pouze informován, resp. dal pouze pozdější souhlas k opuštění trhů. Takto rozsáhlá míra žalobcova volného rozhodování z provedeného dokazování průkazně nevyplývá. Pokud byla společnost Mayer & Cie zakladatelem a jediným žalobcovým společníkem v době nákupu předmětných zásob (materiálu pro výrobu strojů AMTEK), lze si jen těžko představit, že by žalobce zcela autonomně rozhodoval o dalším směřování své výroby. Podobně, aniž by se soud snažil žalobce „nachytat“ na izolovaných tvrzeních a dokumentech, považuje za vypovídající sdělení žalobcova zástupce ze dne 19. 4. 2017, evidované správcem daně pod č. j. 916057/17/3312-60563-805046 (jde o doplnění odpovědi a reakce na protokol správce daně ze dne 5. 4. 2017, č. j. 730522/17/3312-60563-805046) a korespondenci společnosti MCT ze dne 5. 2. 2014.
35. V návaznosti na dokumenty zmíněné v předchozím odstavci soud ve shodě s žalovaným uvádí, že v rámci vyjádření ze dne 5. 4. 2017 zástupce žalobce výslovně uvedl, že „[z] rozhodnutí učiněného jediným tehdejším společníkem zastupovaným jednatelem p. R. M. vyplynulo již výše uvedené zastavení výroby strojů značky Amtek u společnosti MCZ, dále zrušení zastupitelských smluv s prodejci těchto VPS značky Amtek v zahraničí [...], zastavení nákupu všech dílů pro VPS značky Amtek, zastavení dalších konstrukčních úprav a vývoje VPS Amtek a likvidace nepoužitelných zásob a rozpracované výroby pro tyto stroje (viz přiložený překlad)“. V případě zmíněného „překlady“ jde o vzpomenutou korespondenci od pana R. M., „řídícího společníka MCT International Holding GmbH“, ze dne 5. 2. 2014, nazvanou „Rozhodnutí jediného společníka na valné hromadě o zrušení zastupitelských smluv pro AMTEK“, v níž se uvádí, že „minulý rok vedení společnost MCT rozhodlo ukončit celou řadu strojů AMTEK. [...] Prosím, abyste podnikl patřičné kroky.“ Rovněž již výše uváděné likvidační protokoly jako důvod likvidace předmětných zásob uvádějí „[z]astavení výroby [...] na základě rozhodnutí valné hromady“. Z těchto podkladů dle názoru soudu, v celkových souvislostech fungování žalobce jako dceřiné společnosti, poměrně přesvědčivě vyplývá, že rozhodnutí o likvidaci předmětných zásob bylo důsledkem vlivu mateřské společnosti, což explicitně plyne ze zde citovaného vyjádření žalobcova zástupce a likvidačních protokolů a implicitně z korespondence od pana R. M., kdy „patřičnými kroky“ je v daném kontextu třeba rozumět i likvidaci inkriminovaných zásob (tento dokument zpětně potvrzuje dřívější rozhodnutí mateřské společnosti). Podobné pak lze uvést rovněž o výsledku (výpovědi) pana Ing. J. V. ze dne 7. 6. 2017 (protokol č. j. 1395145/17/3312-60563-805046), který byl od 30. 8. 2011 do 11. 12. 2014 prokuristou žalobce. Ten uvedl, že „majitel se rozhodl, že výrobu VPS zastaví. A z toho důvodu se tyto zásoby staly nepotřebné“; na dotaz správce daně, jaká rozhodnutí činil odvolatel samostatně a kdy se musel řídit rozhodnutím spojené německé osoby, svědek odpověděl: „Nejsem schopen odpovědět. Byl jsem prokuristou a to je otázka na jednatele“. Vzhledem k okolnostem věci považuje soud stejně jako žalovaný opakovaný výslech pana V. za nadbytečný.
36. V tomto smyslu tedy, jak již bylo řečeno, považuje soud žalobní argumentaci o samostatnosti žalobcova rozhodování za nepřesvědčivou. Dle názoru soudu to však ještě

neznamená, že by se na věc nutně musela aplikovat úprava dle čl. 9 odst. 1 Smlouvy, potažmo § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, pakliže by soud připustil, že by žalobcem dovozovaný širší výklad tohoto ustanovení umožňoval tuto právní úpravu užít na případy, kdy mateřská společnost svým vlivem dosáhne „realizaci transakce, z níž vznikne [dceřině] společnosti majetková újma“. Kromě jiného je totiž třeba zkoumat, zda lze v podmínkách reálného ekonomického fungování vůbec hovořit o újmě, a zda s přihlédnutím k obchodnímu modelu fungování té které společnosti lze mluvit o „nestandardním“ kroku, jakého by se jiný – samostatný – subjekt nedopustil. Soud tak neaprobuje úvahu žalovaného, že na věci nic nemění ani žalobcem tvrzená ekonomická opodstatněnost posuzovaného rozhodnutí, ani žalobcovo tvrzení o tom, že by takto postupoval každý z ekonomicky činných subjektů.

37. Dle názoru soudu totiž jak čl. 9 odst. 1 Smlouvy, tak § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (byť je jejich konkrétní zaměření mírně odlišné) sledují řádné, tržním mechanismům a principu přiměřenosti odpovídající zdanění. Přitom § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů cílí zejména na zabránění daňovým únikům (účelovému krácení daně), jak vyplývá např. z již shora vzpomenutého rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 38/2014-37: „Podstatou § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu. Obchodní transakce mezi osobami blízkými totiž mohou být ovlivňovány osobním vztahem smluvních stran, a proto jejich motivem není vždy samotná snaha o získání majetkového či jiného prospěchu, jako je tomu v běžných obchodních vztazích za podmínek fungující soutěže. Ačkoliv je s ohledem na zásadu smluvní volnosti takovýto způsob jednání v občanskoprávních nebo obchodněprávních vztazích možný, z hlediska daňového práva je ve výsledku sankcionovaný úpravou základu daně o zjištěný rozdíl. Daňový subjekt tak musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má jiný účel, než je krácení daně. Zákon o daních z příjmů proto po obchodujících osobách blízkých požaduje větší opatrnost a obezřetnost při stanovení smluvní ceny, než je tomu u osob nezávislých (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105).“
38. Naproti tomu čl. 9 odst. 1 Smlouvy ve specifickém kontextu přeshraničních ekonomických vztahů a s tím spojené otázky řádného a přiměřeného zdanění sleduje mj. zachování tzv. principu tržního odstupu – právě ten je čl. 9 odst. 1 Smlouvy upraven; k této otázce blíže Směrnice. Lze také poznamenat, že dle čl. 1.2 Směrnice „[d]aňová úprava při použití principu tržního odstupu se tedy nedotkne vlastních smluvních závazků mezi spojenými podniky pro nedaňové účely a může být vhodná i v případech, kdy neexistuje úmysl minimalizovat daň nebo se daním vyhnout“. Zároveň ale dle čl. 1.11 Směrnice „[p]raktickým problémem při uplatnění principu tržního odstupu je, že spojené podniky se zabývají transakcemi, kterých by se nezávislé podniky nezúčastnily. Takové transakce nemusí být nezbytně motivovány daňovými úniky, avšak mohou se vyskytovat, neboť podnikají-li spolu navzájem členové skupiny nadnárodních podniků, čelí rozdílným komerčním okolnostem, než by tomu bylo u nezávislých podniků. Tam, kde nezávislé podniky zřídka podniknou transakce toho typu, které podnikají spojené podniky, je těžké použít princip tržního odstupu, protože existuje málo přímých důkazů, ne-li žádné, o tom, jaké podmínky by byly stanoveny nezávislými podniky. Pouhá skutečnost, že určitou transakci nelze nalézt mezi nezávislými podniky, sama o sobě neznamená, že takováto transakce není v souladu s principem tržního odstupu.“

39. Z hlediska obou těchto ustanovení je však dle názoru zdejšího soudu třeba hledat reálnou ekonomickou opodstatněnost příslušné „transakce“ či „podmínek“, ke kterým by se uchýlil i samostatně fungující subjekt. Jde o to, zda tyto „obchodní operace“ slovy rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 7 Afs 95/2012-47, publikovaného pod č. 3107/2014 Sb. NSS, *„neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, je na poplatníkovi, aby prokázal, jaké důvody jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil.“* Zároveň však, dle téhož rozsudku, je třeba vzít v potaz kupř. to, že plní-li právně samostatná osoba v rámci skupiny spojených osob fakticky roli pobočky, výrobního závodu, subdodavatele, dílčí složky či zastoupení v určitém regionu (takové znaky bylo dle názoru soudu do jisté míry seznam u žalobce), jsou ekonomické podmínky její činnosti zpravidla výrazně odlišné od situace, kdy by stejné činnosti vykonávala samostatně a komplexně, bez začlenění v rámci skupiny spojených osob – právně samostatná osoba v rámci skupiny spojených osob musí být v takovém případě posuzována podle toho, jakou roli v rámci skupiny hraje, a musí být porovnávána se subjekty plnícími podobnou roli. Přitom *„[s]myslem a účelem [...] totiž není bránit synergiím majícím za účel ekonomickou úsporu obecně, nýbrž jen takovým, které by ekonomické úspory dosáhly ‚umělým‘ uzpůsobením toku ekonomických hodnot mezi spojenými osobami, tedy takovým, který nemá jiný ekonomický důvod než výhodně ovlivnit základ daně daňového subjektu.“* Podle zdejšího soudu lze *mutatis mutandis* tato východiska aplikovat i na výklad čl. 9 odst. 1 Smlouvy a tedy i princip tržního odstupu (srov. čl. 11.1 Směrnice citovaný v předchozím odstavci).
40. Na okraj pak ovšem soud dodává, že s argumentací Směrnicí, jak to učinil žalobce např. v bodě [46] svého rozhodnutí, je třeba zacházet obezřetně (srov. opět rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 7 Afs 95/2012-47, č. l. 50) už proto, že ta se týká problematiky převodních cen, jimiž je dle čl. 11 Předmluvy Směrnice třeba rozumět *„ceny, za něž podnik převádí hmotné zboží či nehmotný majetek nebo poskytuje služby spojeným podnikům“*. Opět tedy jde, stejně jako v člancích Směrnice, které žalovaný citoval ve svém rozhodnutí, o „transakce“, vzájemná peněžitá protiplnění, které však v posuzovaném případě nelze *stricto sensu* nalézt.
41. Prizmatem výše uvedených východisek soud nenalézá „obchodní operace“ neodpovídající ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, resp. dosud žalobcem prezentované důvody pro takové operace považuje za akceptovatelné.
42. K závěru uvedenému v předchozím odstavci soud uvádí, že žalovaný ani správce daně v zásadě nezpochybňovali a nezpochybnili ekonomickou racionalitu nákupu předmětných zásob (materiálu) z roku 2011, kdy měla společnost Mayer & Cie toto zboží získat za výrazně zvýhodněnou cenu od insolvenčního správce a za tuto cenu je následně prodat žalobci, který i pomocí něj realizoval svou výrobní a podnikatelskou činnost. Již v rámci řízení před správcem daně žalobce prokazoval, že při prodeji strojů AMTEK dosahoval u jednotlivých výrobků ztráty výrazně převyšující 100 000 Kč na kus [viz příloha označená jako *„Evaluation of machine sales to 20th August 2012“* žalobcovy *„reakce na výsledek kontrolního zjištění č. j.: 1680804/17/3312-60563-805046“* zaevidované správcem daně dne 18. 10. 2017 pod č. j. 1861088/17 (položka č. 26 spisu správce daně)]. Za situace, kdy nákup zásob byl racionální, nic nesvědčí o iracionalitě podnikatelského záměru výroby a prodeje strojů AMTEK, přičemž následně se tento model podnikání neprojevil jako úspěšný, se soud nedomnívá, že by jiný subjekt, který by byl na místě žalobce, se rozhodl jinak, než nerentabilní výrobu zastavit, předejít tak prohloubení ekonomických problémů

ohrožujících samou další existenci žalobce, a přejít na výrobu jinou, kdy zároveň se jako zcela pochopitelné jeví v této souvislosti zbavení se již nepoužitelného materiálu (zásob). Nelze dle názoru soudu pustit ze zřetele ani speciální postavení žalobce v rámci „koncernové“ struktury, které mohlo být následně jedním z faktorů, že od roku 2014 již dosahoval zisku (přiměřeně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 7 Afs 95/2012-47). Nejeví se, že by tyto operace měly za cíl prostřednictvím úkonů pro žalobce finančně či jinak nevýhodných dosáhnout účelového snížení daňového základu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 38/2014-37).

43. Zdejší soud nad rámec již uvedeného dodává, že uvažování daňových orgánů se dle jeho názoru v nynější věci vymyká ekonomické realitě běžných podnikatelských subjektů. Nelze, jak naznačuje i žalobce (tu soud shledává racionální argumentaci uvedenou v žalobcově replice ze dne 8. 8. 2019), ztrátu z jakékoli transakce považovat za škodu či újmu, kterou by nutně musel někdo jiný kompenzovat (byť by se jednalo o mateřskou společnost). Dle dosavadního stavu dokazování provedeného před žalovaným a správcem daně se soudu pozdává, že nákup i likvidace zásob je důsledkem legitimních podnikatelských rozhodnutí, která by přijal i zcela samostatný subjekt; není přitom možné od jednotlivých podnikatelů vyžadovat v podstatě to, že musí přesně předvídat budoucí vývoj na trhu a jejich aktivity musí vždy vést k zisku, či alespoň nikoli ke ztrátě. Jak již soud implikoval, pokud by žalovaný přesto hodlal uvažovat v intencích „kompenzací“ ze strany mateřské společnosti, nemůže pustit ze zřetele případné synergické efekty v rámci podnikatelské skupiny a z pohledu žalobce a zcela ignorovat tvrzení o ziscích, které byly v souvislosti s tím od roku 2014 dosahovány. Podpůrně je třeba si klást také otázku, zjednodušeně řečeno, zda vůbec a kam by se vlastně z pohledu čl. 9 Smlouvy „ztratila daň“, pokud by správce daně a žalovaný přijali žalobcem požadované snížení daňového základu za rok 2014.
44. Krajský soud v Brně tak uzavírá, že dle jeho názoru nemohli žalovaný a správce daně na věc aplikovat § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Pokud by v dalším řízení hodlali držet linii aplikace čl. 9 Smlouvy, museli by pečlivě zvážit možné limity, které dosud explicitně netematizovali, a to sice, že i ve světle Směrnice i tato úprava tenduje k užití na „transakce“, u nichž jsou dány převodní ceny. Zároveň při posuzování toho, čeho by se (ne)dopustily spojené podniky, musí zvážit ekonomickou rozumnost žalobcem přijatých (byť i na popud mateřské společnosti) kroků (při vědomí, že podnikatelské subjekty nemohou vždy bezezbytku předvídat tržní vývoj), u nichž nelze abstrahovat od širšího kontextu synergických efektů v rámci skupiny spojených podniků. Taktéž nelze pustit ze zřetele účel a podstatu Smlouvy (zvláště pak jejího čl. 9) a zvážit, zda i nadále dovozované zvýšení daňového základu a daně je nutné a přiměřené (viz formulace „*mohou být do zisků tohoto podniku včleněny a přiměřeně zdaněny zisky*“; pozn.: zvýraznění přidáno). V rámci rozložení důkazního břemene by tedy žalovaný musel relevantně zpochybnit dosud žalobcem prezentovanou ekonomickou racionalitu jednotlivých kroků a v souvislosti s tím i dosavadní ztráty z výroby strojů AMTEK a naopak zisky založené na výrobě strojů MAYER.

VI. Závěr a náklady řízení

45. Krajský soud v Brně z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného ruší. Částečně tak činí z důvodů jeho nezákonnosti dle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a to pokud jde o aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních příjmů na daný případ, částečně z důvodu dle § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., pakliže žalovaný na

věc aplikoval čl. 9 odst. 1 Smlouvy. Aniž by soud předjímal další rozhodnutí ve věci, vyjadřuje přesvědčení, že na základě dosavadního zjištěného stavu věci a povahy této věci se mu prostor pro případné další dodatečné zdanění žalobce nyní jeví jako velmi malý či problematický, a to rovněž s ohledem na možné limity aplikace čl. 9 Smlouvy, jak je podal výše. Soud tak věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.); v dalším řízení je žalovaný právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) – viz zejména body 32., 43. a 44. tohoto rozsudku.

46. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
47. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova zástupce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, další písemné podání ve věci a účast na jednání) a čtyři režijní paušály, a to ve výši $4 \times 3\,100$ Kč a 4×300 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 13 600 Kč. Protože je zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 856 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.
48. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 19 456 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. března 2021

JUDr. Zuzana Bystrická v.r.
předsedkyně senátu