



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka, a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **Metpex CZ, s.r.o.**
sídlem Znojemská 1106, Pohořelice
zastoupený TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8.2.2021, č.j. 4452/21/5200-11431-712136,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 8.2.2021, č.j. 4452/21/5200-11431-712136, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí - dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2015 do 31.12.2015 ze dne 16.11.2018,

č.j. 4668726/18/3005-52521-712367, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 544 540 Kč, dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 4 652 686 Kč a současně žalobci podle § 251 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně (tj. 108 908 Kč).

2. Správní orgány posuzovaly transakci spočívající v poskytnutí (hypotetické) služby ze strany žalobce vůči mateřské společnosti, coby spojených, resp. sdružených osob (příkaz vedoucí k nerentabilnímu prodeji kovového průmyslového odpadu), kterou podřadili pod § 23 odst. 7 ZDP a čl. 9 Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. Správce daně a žalovaný vyšli z toho, 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 ovládané společnosti majetková újma, 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. V rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že mateřská společnost určovala cenové podmínky, kterými byl žalobce při obchodování s kovovým průmyslovým odpadem vázán, v důsledku čehož utrpěl majetkovou újmu, kterou nemohl sám ovlivnit. Správce daně oceňoval transakci, jejíž skutečnou podstatou byla kompenzace, kterou měl žalobce obdržet za svou ztrátovou činnost od mateřské společnosti, která by měla žalobci zajistit obvyklou marži dosahovanou srovnatelnými nezávislými subjekty, které se zabývají stejnou nebo obdobnou ekonomickou činností.

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce namítá, že žalovaný a správce daně neunesli své důkazní břemeno a neprokázali existenci jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP; uvedené ustanovení není vůbec na předmětné transakce aplikovatelné, neboť byly sjednány mezi nezávislými osobami, když žalobce pouze při sjednávání obchodů zastupovala jeho zahraniční matka (zahraniční vlastník). Ceny nákupu i prodeje se odvíjely od cen komodit dosahovaných na burze, tedy od cen obvyklých, a dokonce byl nákup oproti těmto cenám ponížen. Správní orgány podle žalobce nevysvětlily, s čím je takový postup v rozporu. Žalobce dovozuje, že správce daně de facto stanovil žalobci daň podle pomůcek a nepřezkoumatelným způsobem. Žalovaný podle žalobce zaměnil ceny obvyklé za obvyklý zisk a jeho postup nemá oporu v daňovém řádu, ani v § 23 odst. 7 ZDP.
4. Žalobce rovněž namítá, že pokud žalovaný v rámci zkoumání ceny obvyklé dovedl, že díky takto sjednaným cenám vznikla žalobci ztráta, kterou mu měl zahraniční vlastník kompenzovat, tak takové tvrzení není v souladu se skutkovým stavem. Pokud žalovaný tvrdí, že existence služby ze strany žalobce vůči zahraniční mateřské společnosti v podobě nerentabilního prodeje je prokázána smlouvou o řízení či smlouvou ve věci odvozu odpadu, měl žalovaný zkoumat cenu obvyklou sjednanou v těchto smlouvách. To však žalovaný neučinil. Tyto smlouvy totiž zakládaly samostatné služby, které byly samostatně fakturovány a které žádným způsobem nesouvisely s nákupními, resp. prodejními cenami žalobce.

5. Žalobce poukazuje na to, že v odvolání namítal, že nákup za cenu poníženou oproti burze byl pro něj zcela zjevně výhodnější, než by byl nákup přímo za cenu realizovanou na burze, a že se všechny ceny odvíjejí od cen realizovaných na veřejném trhu, přičemž žalovaný tuto situaci posoudil jako nevýhodu pro žalobce; tu žalobce odkazuje zejména na body 61 a 75 napadeného rozhodnutí. Žalobce namítá, že žalovaný nevysvětlil, proč se nezabýval tržní přiměřeností ocenění nákupu šrotu, proč nepovažoval ceny šrotu odvíjející se od cen na burze za ceny obvyklé, když § 23 odst. 7 ZDP cílí na přiměřenost cen a nikoli zisku. Ztráta vzniká při obchodování zvláště v takovém odvětví činnosti automaticky neznamená, že se nejedná při obchodování o ceny obvyklé. Žalobce uvádí, že pracoval s kladnou marží a do ztráty se dostával pouze ostatními náklady, které nesouvisely s nákupní cenou. Žalobce rovněž argumentoval propadem prodejních cen v daném období, což žalovaný „odbyl“ argumentem, že propad cen se týkal i srovnávacích subjektů a že tyto zisk přesto realizovaly. Podle žalobce je ale výlučně na vůli každého subjektu, jakou obchodní strategii si zvolí; tu žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.3.2009, č.j. 9 Afs 63/2008-121. Žalovaným zvolený postup je tak v rozporu s běžnými obchodními zvyklostmi, logikou i zákonem.
6. Žalobce rovněž poukazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 30.3.2021, č.j. 29 Af 2/2019-47, ve věci Mayer & Cie. (tu má žalobce zjevně na mysli rozsudek ze dne 30.3.2021, č.j. 29 Af 2/2019-69), kterým byl podle žalobce obdobný extenzivní výklad § 23 odst. 7 ZDP žalovaného soudem odmítnut.
7. V replice k vyjádření žalovaného žalobce zdůraznil, že žalovaný se vůbec nezabýval tím, že ztráta vznikla propadem cen na burze, na což mnohokrát upozornil. Dalším důvodem vzniku ztráty byly vysoké náklady na služby (ve výši 35,3 mil. Kč), což plyne z výroční zprávy uložené ve sbírce listin, z níž lze i zjistit, že žalobce měl kladnou marži ve výši 33,5 mil. Kč (řádek 3 Výkazu zisku a ztrát), čím je vyvráceno, že by žalobce nakupoval a prodával za nápadně nevýhodných podmínek. Tvrzení žalovaného, že žalobce nakupoval a prodával za nápadně nevýhodných podmínek je podle žalobce zcela účelové, stejně jako tvrzení, že tím žalobce čerpal výhodu v podobě ztráty. Ostatně žalovaný ani nevysvětlil, proč je ztráta výhodou.
8. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

9. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, věcně setrvává na závěrech vyslovených v napadeném rozhodnutí a poukazuje na to, že žalobní námitky v zásadě kopírují odvolací námitky. Žalovaný na podporu svého postupu rovněž odkazuje na závěry vyslovené v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30.10.2019, č.j. 15 Af 105/2015-80, a rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 11.2.2004, č.j. 7 A 72/2001-53, a ze dne 20.11.2014, č.j. 9 Afs 92/2013-27. Pokud jde o odkaz žalobce na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30.3.2021, č.j. 29 Af 2/2019-69, tak v tamní věci šlo podle žalovaného o odlišný skutkový stav než v nyní posuzované věci; tento odkaz tudíž není případný.

10. Žalovaný dále uvádí, že v případě odkazu žalobce v replice ze dne 3.1.2022 na údaje z výroční zprávy, se jedná o opožděně uplatněný žalobní bod.
11. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Na svém procesním postoji žalovaný setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání.

III. Posouzení věci

12. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
13. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
14. Předmětem podnikání žalobce byl v kontrolovaném zdaňovacím období nákup a prodej ocelového odpadu (šrotu). Jediným společníkem žalobce s obchodním podílem 100 % je společnost BOONE COMENOR METALIMPEX, (mateřská společnost). Jednatelům žalobce je Laurent Boone, který je současně prezidentem mateřské společnosti. Žalobce a společnost BOONE COMENOR METALIMPEX tvoří kapitálově spojené osoby (tvoří koncern).
15. Mezi účastníky řízení je sporu o otázku zákonnosti aplikace § 23 odst. 7 ZDP. Vztaheno k posuzované věci je smyslem tohoto ustanovení pro daňové účely vypočítat výši zisku či ztráty, která žalobci coby dceřiné společnosti vlastněné zahraniční mateřskou společností vznikla z řízené transakce, a zjistit, zda byl u takové transakce zachován tzv. princip tržního odstupu. Vztah mezi žalobcem a mateřskou společností správce daně posoudil jako poskytnutí služby spočívající v nákupu zboží od nezávislého dodavatele za ceny stanovené mateřskou společností a prodeji tohoto zboží žalobcem nezávislým odběratelům za ceny pod úrovní vlastních nákladů na jejich prodej. Z této činnosti byla žalobcem vykazována ztráta (žalobce přicházel o zisk), přičemž ztráta žalobce měla být kompenzována o úhradu za službu, tj. nerentabilní prodej (na příkaz mateřské společnosti), kterou by akceptoval nezávislý podnik. Správce daně a žalovaný poukázali na to, že nerentabilní prodej postrádá existenční a ekonomický smysl a nezávislý podnik by tuto činnost prováděl jen v případě kompenzace tržně obvyklé marže.
16. Podle § 23 odst. 7 ZDP liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový

nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob.

17. Podle § 37 ZDP se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.
18. Podle čl. 9 „SDRUŽENÉ PODNIKY“ Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku platí, že jestliže a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na řízení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého smluvního státu, nebo b) tytéž osoby se podílejí přímo nebo nepřímo na řízení, kontrole nebo kapitálu podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu a jestliže v těchto případech jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které sjednaly nebo jim byly uloženy a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou jakékoliv zisky, které by, nebýt těchto podmínek, byly docíleny jedním z podniků, ale vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.
19. Spojenými osobami se pro účely ZDP rozumí osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Tyto osoby si zpravidla účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. *„Za běžné obchodní vztahy je pak nutno považovat takové, které se tvarují v podmínkách nedeformované hospodářské soutěže. Z běžných obchodních vztahů vzniká obvyklá cena na trhu. Jde o cenu, která neplyne ze zneužití postavení prodávajícího nebo kupujícího k získání nepřiměřeného hospodářského prospěchu. V obchodním i občanském právu je obvyklá cena chápána jako cena přiměřená, sjednaná v daném místě a čase za prodej zboží nebo služby, srovnatelná v době uzavření smlouvy za obdobných podmínek s podobnými cenami. Lze tedy konstatovat, 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.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2013, č.j. 5 Afs 34/2012-65). Smyslem citované právní úpravy je, aby byl základ daně očištěn od deformací vytvořených neobvyklými cenami v transakcích mezi spojenými osobami, jde o dodržení tzv. principu tržního odstupu. V případě, že je prokázáno, že jde o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Na daňovém subjektu pak je zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlit. Neučiní-li tak, teprve poté může správce daně provést úpravu základu daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31, ze dne 11.2.2004, č.j. 7 A 72/2011-53, č. 576/2005 Sb. NSS, či ze dne 31.3.2009, č.j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS). Ve vztahu ke zjišťování ceny obvyklé platí, že *„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 pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost... 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.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2013, č.j. 1 Afs 101/2012-31).

20. Po stránce skutkové není sporné, že mezi žalobcem a mateřskou společností došlo k poskytnutí služby, jež spočívala v nákupu zboží od nezávislého dodavatele za ceny stanovené mateřskou společností a prodeji tohoto zboží nezávislému odběrateli za ceny stanovené po konzultaci s mateřskou společností. Žalobce uzavřel s mateřskou společností Smlouvu o řízení – managementu a technické podpoře, podle níž mateřská společnost poskytovala žalobci služby spočívající v obecném řízení, zejména prostřednictvím organizace a účasti v několika výborech a globálních procesech, správu zón, management lidských zdrojů, finanční pomoc zahrnující plánování a kontrolní služby, účetní služby, finanční operace a finanční služby, vnitřní kontrolu, daňové služby, řízení institucionálních vztahů – vyhledávání potencionálních klientů, správu vztahů a obchodních podmínek s aktuálními klienty, strategie a řízení udržitelného rozvoje, komunikační služby zahrnující vztahy s veřejností, vnější komunikace a tiskové vztahy, legální služby, logistické služby, služby technické podpory včetně řízení znalostí, pomoc IT, služby projektového managementu, nákupní služby.
21. Rovněž není sporné, že v roce 2015 měl žalobce dva dodavatele kovového odpadu, a to obchodní společnost s.n.o.p. cz a.s., která se na celkovém objemu dodaného kovového odpadu podílela 99,1 %, a obchodní společnost B a K production s.r.o., která se podílela na celkovém objemu dodaného kovového odpadu 0,9 %. Se společností s.n.o.p. cz a.s. jako objednatelům uzavřel žalobce jako zhotovitel dne 20.6.2010 Smlouvu ve věci odvozu odpadu – ocelového odpadu typu E8, kterou se zavázal k likvidaci ocelového odpadu ze společnosti s.n.o.p. cz a.s., přičemž cena ocelového šrotu byla upravována měsíčně v závislosti na hodnotě dle EUROFER – SCRAP PRICE INDEX – NEW ARISING, ponížená o koeficient 30. Při uzavírání smlouvy žalobce zastupoval L. B. Postup kalkulace cen se s.n.o.p. cz a.s. byl dohodnut mateřskou společností a žalobce plnil pouze administrativní roli. To doložil žalobce rovněž emailovou korespondencí ze dne 31.3.2016 mezi pracovníky společnosti s.n.o.p. cz a.s. a jeho pracovníky („v návaznosti na náš tel. rozhovor, Vám zasílám návrh dodatku smlouvy, týkající se změny kalkulace ceny z EUROFER na BDSV. Nový stanovený postup kalkulace ceny byl dohodnut mezi generálním ředitelstvím FSD (SNOP) a METALIMPEX ve Francii. Prosím o kontrolu dodatku a doplnění údajů za Vaši stranu. Tento dodatek nabývá platnosti a účinnosti dnem 01. 04. 2016.“). Pokud jde o odběratele žalobce, šlo o společnosti DALMINE SPA, Itálie, AOM Rottami, Itálie a PADANA ROTTAMI, Itálie. Prodejní ceny sjednával D. P. po konzultaci s L. B.
22. K dotazu správce daně žalobce potvrdil, že nákupní ceny od společnosti s.n.o.p. cz a.s. byly striktně sjednány dodavatelskou smlouvou vyjednanou mateřskými společnostmi a nákupní ceny od společnosti B a K production sjednal zástupce žalobce D. P. (nákupní cena byla stanovena způsobem EUROFER – 40 EUR za tunu).
23. Správce daně zjistil, že žalobce opakovaně (po několika zdaňovacích obdobích) vykazuje ztráty ze své činnosti, přičemž tyto ztráty jsou způsobeny nastavením nákupních a prodejních cen mateřskou společností. V podrobnostech zdejší soud odkazuje na Tabulku č. 1: Výsledky hospodaření odvolatele v letech 2010 až 2015 (bod 33 napadeného rozhodnutí, str. 5 zprávy o daňové kontrole). Mateřská společnost vydala vzhledem k finanční situaci žalobce dne

14.3.2014, 14.4.2015 a 14.4.2016 potvrzení o svém záměru plně podporovat činnosti žalobce minimálně v následujících 12 měsících od data zpracování účetní závěrky a zavázala se poskytnout mu jakoukoliv finanční podporu, aby mohl žalobce pokračovat ve svých činnostech a plnit své závazky. Žalobce jako dlužník uzavřel dne 1.1.2011 s mateřskou společností jako věřitelem „Smlouvu o půjčce“, kterou se smluvní strany dohodly, že věřitel poskytne dlužníkovi kdykoli na jeho žádost půjčku v maximální výši 2 000 000 EUR s roční úrokovou sazbou EURIBOR 3 měsíce + 2 %. Žalobce k tomu v daňovém řízení uvedl, že nebyl schopen provozovat podnikatelskou činnost bez finančních prostředků – půjček od mateřské společnosti, a pokud dochází k nedostatku finančních prostředků, požádá s patřičným vysvětlením přes finančního ředitele mateřské společnosti o příslušnou částku na pokrytí plateb – po schválení žádosti o poskytnutí půjčky odešla mateřská společnost požadovanou finanční částku na bankovní účet žalobce, špatné výsledky hospodaření v letech 2013 až 2015 byly způsobeny celosvětovým propadem cen šrotu, které jsou ovšem přechodné. Z tohoto důvodu mateřská společnost poskytla žalobci půjčky na překlenutí období propadu cen, a protože si byla vědoma, že se jedná o přechodné období, nemusela přistupovat k převodům zisku. Toto skutková zjištění žalobce nezpochybňuje.

24. Žalobce předně namítá, že dodavatelé šrotu, stejně jako odběratelé byli nezávislými subjekty, což vylučuje aplikaci § 23 odst. 7 ZDP na posuzovanou věc. S tím zdejší soud nesouhlasí. Prověřovanou transakcí byla služba žalobce vůči mateřské společnosti v podobě nerentabilního prodeje kovového šrotu (splnění příkazu mateřské společnosti) hluboko pod úroveň vlastních nákladů žalobce; existenci této transakce správce daně a žalovaný dovodili z dostatečných skutkových podkladů, a to ze Smlouvy o řízení, Smlouvy ve věci odvozu odpadu uzavřenou se společností s.n.o.p. cz a.s., dále emailové korespondence ze dne 31.3.2016, personálního obsazení žalobce (neměl vlastní management), a potvrzení mateřské společnosti o svém záměru plně podporovat činnosti žalobce s ohledem na jeho finanční situaci a poskytnutí žalobci půjčky s nestandardním způsobem splácení (tu zdejší soud odkazuje na bod 39 napadeného rozhodnutí, str. 12 a 13 zprávy o daňové kontrole). Podstata sporné právní otázky tedy tkví v cenové politice určované mateřskou společností v rámci koncernu, která smlouvením cen pro žalobce ovlivnila jeho daňové zatížení, aniž by uvedené transakce z hlediska žalobce (coby dceřiné společnosti) zároveň doprovázela z pohledu hospodářské logiky samostatně podnikajícího subjektu ziskovost. V tomto ohledu ostatně žalovaný mimo jiné odkázal na směrnici Komise pro fiskální záležitosti OECD z roku 1995, jejíž principy a postupy musí být užity v souladu s platnými mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění, a na Modelovou smlouvu OECD, která je výkladovou pomůckou pro řešení mezinárodních daňových situací, a to za použití Vídeňské úmluvy 15/1988 Sb., z nichž plyne, že na transakce probíhající mezi sdruženými podniky musí být pohlíženo jako na transakce „samostatných subjektů“ uvnitř skupiny, jednotliví členové skupiny musí být zdaňováni na základě předpokladu, že spolu jednají navzájem tržně. Aby bylo zajištěno správné uplatnění přístupu těchto „samostatných subjektů“, přijali členové OECD princip tržního odstupu, s jehož použitím by dopady speciálních podmínek na zisky měly být vyloučeny. Argument žalobce, že se v případě aplikace § 23 odst. 7 ZSD nelze zabývat ziskovostí a že se jedná o exces správních orgánů, tudíž neobstojí, a postup správce daně byl, s ohledem na daňové důsledky transakcí prováděných žalobcem v důsledku cenových podmínek nastavených zahraniční mateřskou společností, zcela správný. Zdůvodnění postupu správce daně provedené žalovaným rovněž vyvrací žalobní námitku, že by správní orgány nevyšvětlily, s čím byl postup žalobce v rozporu.

25. Na základě analýzy provedené správcem daně byla újma žalobce, která měla být mateřskou společností kompenzována, vyčíslena v hodnotě 7 519 050 Kč. Správce daně proto podle § 23 odst. 7 ZDP, § 37 ZDP a čl. 9 Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, zvýšil zdanitelné příjmy, snížil daňovou ztrátu žalobce a zvýšil základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 o částku 7 517 050 Kč.
26. Správce daně přitom pro stanovení ceny obvyklé (tržní ceny za rok 2015) zvolil transakční metodu čistého rozpětí. Informace o srovnatelných nezávislých společnostech získal v databázovém programu Orbis. Správce daně stanovil pro výběr srovnatelných společností jako kritérium aktivní, nezávislé společnosti, u nichž vyloučil ty s konsolidovanou účetní závěrkou. Dalším kritériem byla srovnatelná podnikatelská činnost, velikost firmy a region podnikání. Na základě těchto kritérií správce daně vybral osm společností, jejichž činnost prověřil a vyřadil další společnosti. Na základě vzorku šesti nezávislých společností působících v Evropě, velikostně srovnatelných se žalobcem, které se zabývají činností srovnatelnou s činností (velkoobchod s odpadem a šrotem), z jejich výsledků hospodaření zjistil tržní rozpětí ukazatele pro stanovení převodní ceny u žalobce (byl zvolen finanční ukazatel marže EBITDA, který byl u žalobce vypočítán coby ukazatel marže na -4,06 %). Správce daně následně snížil výkonovou spotřebu o náklad za služby fakturované mateřskou společností ve výši 1 769 000 Kč a osobní náklady snížil o částku odstupného vyplaceného zaměstnancům ve výši 44 000 Kč, tj. o mimořádný náklad žalobce. Po provedených úpravách provozních nákladů provedl výpočet finančního ukazatele marže EBITDA, která odpovídá -3,02 %. Dále byly vypočteny ukazatele marže EBITDA u šesti srovnatelných společností za účelem určení rozmezí tržních podmínek pro rok 2015. Tržní rozpětí marže EBITDA pro rok 2015 se pohybovalo v rozmezí 1,22 % až 7,78 %. Ukazatel marže EBITDA za rok 2015 u žalobce činil -3,02 % a nespadal do tržního rozpětí 1,22 % až 7,78 %. Při zjišťování referenční ceny (tj. tržně obvyklé ceny) správce daně vycházel z hodnoty marže EBITDA nejvýhodnější pro žalobce, tedy šlo o marži ve výši 1,22 % a provozní náklady bez odpisů dlouhodobého majetku snížených o správcem daně vyloučené náklady. Provozní výnosy by měly činit 182 545 050 Kč, ovšem provozní výnosy žalobce v roce 2015 činily ve skutečnosti 175 026 000 Kč, takže rozdíl činí 7 519 050 Kč (viz str. 8 až 10 Zprávy o daňové kontrole, úřední záznam o stanovení ceny obvyklé č.j. 3128950/18/3007-60562-709514).
27. Správní orgány na základě výše uvedené analýzy za účelem stanovení tržně obvyklé ceny, kterou žalobce nepochybně, správně dovodily, že žalobce nákupem zboží od nezávislého subjektu za ceny stanovené mateřskou společností a prodejem těchto produktů nezávislým subjektům za ceny stanovené po konzultaci s mateřskou společností hluboko pod úroveň vlastních nákladů na jejich prodej přicházel o zisk a v roce 2015 nedosahoval minimální marže, které by docílil, nebyl-li by vázán podmínkami (příkazy) uloženými mateřskou společností. Mateřská společnost tak měla žalobci poskytnout za vzniklou újmu kompenzaci v hodnotě 7 519 050 Kč.
28. Správce daně tak podle zdejšího soudu prokázal, že převodní cena za identifikovanou transakci v podobě kompenzace za příkaz mateřské společnosti se liší od ceny, která by byla sjednána

mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek; zjištěný rozdíl přitom žalobce k výzvě správce daně uspokojivě nevysvětlil ani nedoložil.

29. Pokud žalobce pouze v obecné rovině po celou dobu argumentuje „propadem cen na burze“ (aktuální tržní situace), tak takový argument v žádném případě nepředstavuje přesvědčivé vysvětlení zjištěného cenového rozdílu; žalovaný přitom své důkazní břemeno unesl a vysvětlení rozdílu cen bylo na žalobci. Již žalovaný k tomuto argumentu, který žalobce opakuje v žalobě, v bodu 51 a 68 napadeného rozhodnutí uvedl, že správce daně vycházel při stanovení referenční ceny z údajů shodného období, kterým byl rok 2015. Pokles cen dané komodity na burze postihl i ostatní subjekty obchodující s danou komoditou, tudíž byl již zohledněn ve výsledcích hospodaření jednotlivých subjektů zařazených do vzorku nezávislých společností, a tudíž zjištěný cenový rozdíl (resp. pokles výsledku hospodaření) u žalobce nebyl způsoben poklesem cen na burze. Porovnávání nezávislé společnosti i přes pokles cen komodity na burze dosahovaly příznivějších výsledků hospodaření než žalobce. Tuto úvahu správních orgánů již žalobce dále žádnou konkrétní argumentací nevyvrací. Ani s námitkou, že správní orgány nezohlednily jeho odkaz na propad cen na burze, tudíž žalobce nemůže být úspěšný. Je třeba v tomto kontextu rovněž uvést, že správce daně zkoumal ziskovost obchodování s železným šrotem, tj. vyhodnocoval jeho nákup a prodej na úrovni provozního výsledku hospodaření s vyloučením odpisů. Transakční metoda čistého rozpětí je ziskovou transakční metodou a zkoumá zisky nikoli ceny komodit. Proto byla v jejím rámci zohledněna i výše nákladů, které žalobce akcentuje v žalobě. Přesto žalobce dosahoval marži -3,02 %, zatímco nezávislé podniky dosahovaly za stejných nebo srovnatelných podmínek ziskovou marži v rozmezí 1,22 % až 7,78 %.
30. Pokud žalobce odkazuje na závěry uvedené v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30.3.2021, č.j. 29 Af 2/2019-47, tak ty nemohou mít na posouzení důvodnosti žalobcovy argumentace vliv. V tamní věci soud vycházel z obdobných východisek pro aplikaci § 23 odst. 7 ZSD, ale jeho závěr stojí na tom, že nenalezl obchodní operaci neodpovídající ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Tak tomu v nyní posuzované věci, s ohledem na výše uvedené, není. Podle zdejšího soudu lze v nyní posuzovaném případě podpůrně odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.4.2022, č.j. 7 Afs 398/2019-49, kterým byl potvrzen rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30.10.2019, č.j. 15 Af 105/2015-80, který se po stránce skutkové velmi blíží nyní posuzované věci, přičemž i v tamní věci se správní orgány zabývaly nastavením podmínek mateřskými společnostmi, které byly v rozporu s principem ekonomické rentability, tj. účelem dosažení zisku (tamní žalobkyně prodejem výrobků spřízněným i nespřízněným osobám za ceny stanovené společnostmi ACA, ACE a Aisan JP nedosáhla ani minimální úrovně provozní ziskovosti a nastavení podmínek neodpovídalo podmínkám, za nichž by byl ochoten tyto transakce uskutečňovat nezávislý subjekt). Polemika žalobce s postupem správce daně a žalovaného se tedy míjí s principy, jakými je třeba nahlížet na vztah ovládané a ovládající osoby a jeho promítnutí do daňové roviny, určované v tomto případě cenotvorbou mateřské společnosti žalobce. Zdejší soud v postupu správce daně a žalovaného nespátřuje tudíž ani žádnou účelovost; žalovaný postupoval v souladu se zákonem a nedošlo ke stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu. Správce daně byl s ohledem na vysokou daňovou ztrátu žalobce oprávněn (a povinen) zabývat se otázkou, zda byla ztrátová transakce žalobci náležitě kompenzována mateřskou společností, aby dávala z

ekonomického hlediska smysl, neboť bez něj by představovala pouze umělé vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

31. Pokud jde o odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.3.2009, č.j. 9 Afs 63/2008-121, podle něhož úspěšnost či neúspěšnost podnikání nemůže být kritériem pro určení, zda se jedná o příjmy z podnikání či naopak o příjmy z příležitostné činnosti, tak věc řešená v citovaném rozsudku se zcela skutkově míjí s nyní posuzovanou věcí; jeho předmětem bylo posouzení rozpuštění dvoučlenného sdružení, kdy přenechá bývalý účastník sdružení svůj vypořádací podíl na movitých věcech v majetku sdružení druhému bývalému účastníkovi sdružení, a netýká se tedy problematiky převodních cen v rámci sdružených osob, která stojí na zachování principu tržního odstupu, aby nedocházelo k (ekonomicky) neopodstatněné daňové optimalizaci. To nikterak nevyvrací premisu žalobce, že je na každém subjektu, jakou obchodní strategii si zvolí; ze zvolené strategie však plynou i daňové důsledky, které podrobně vyložil žalovaný v napadeném rozhodnutí (zejména body 15 až 26).
32. Lze tedy uzavřít, že ztráta žalobce měla být kompenzována o úhradu za služby, kterou by dostával nezávislý podnik na základě principu tržního odstupu; tak tomu v případě žalobce nebylo, což správce daně prokázal na základě použití transakční metody čistého rozpětí, a poté základ daně upravil. Zároveň nebylo jeho povinností zjišťovat, co bylo cílem ztrátového fungování žalobce a jaký „to pro žalobce mělo smysl“. Své důkazní břemeno ve vztahu k aplikaci § 23 odst. 7 ZDP správce daně unesl, a žalobce zjištěný rozdíl spolehlivě nevysvětlil. S ohledem na výše shrnuté skutkové závěry a hodnotící úvahy správních orgánů nelze ani přisvědčit námitce, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné.
33. Pokud žalobce až v replice ze dne 3.1.2022 poprvé uvádí, že dalším důvodem vzniku ztráty byly vysoké náklady na služby, což má plynout z výroční zprávy uložené ve Sbírce listin obchodního rejstříku, z níž lze podle žalobce i zjistit, že žalobce měl kladnou marži, tak předně zdejší soud poukazuje na to, že žalobci nic nebránilo takový argument uplatnit již v řízení před správcem daně; správce daně nadto vycházel z účetnictví žalobce, a v rámci výpočtu marže žalobce zohlednil i náklady, což ani žalobce v žalobě nezpochybnil, a ani netvrdil, že by jeho účetnictví nebylo správné a vedené v souladu s právními předpisy. Nadto u jednání již žalobce provedení důkazu výroční zprávou nepožadoval.
34. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

35. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

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

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

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

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

Brno 18. května 2023

Petr Šebek v.r.
předseda senátu