



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Mayer & Cie. CZ, s.r.o.**, Bobrky 2287, Vsetín, zast. společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o., Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2018, čj. 49537/18/5200-11431-706481, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 3. 2021, čj. 29 Af 2/2019-69,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně společnosti **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (správce daně) neuznal žalobkyni oprávněnost uplatněných daňových nákladů ve výši 4 066 097 Kč, které vznikly v důsledku likvidace materiálu, jež proběhla podle správce daně na základě řízené transakce v podobě příkazu mateřské společnosti k zastavení výroby pletacích strojů a likvidaci nepoužitelného zboží (tyto náklady byly sníženy o příjmy žalobkyně z odprodeje materiálu jako šrotu). Podle názoru správce daně vznikla žalobkyni likvidací materiálu, který byl pořízen na příkaz mateřské společnosti, majetková újma, která nebyla mateřskou společností kompenzována. Tím žalobkyně přišla o zisk ve vyčíslené hodnotě. Příkaz k likvidaci materiálu (dále jen „zásoby“) označil správce daně za transakci mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona 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 o zamezení dvojího zdanění“). V projednávané věci žalobkyně nedoložila rozdíl cen, od něž se použité ceny liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými subjekty. Správce daně proto žalobkyni zvýšil základ daně a dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 11. 2018 jí doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 vyšší o částku 772 730 Kč. Správce daně dále žalobkyni vyměřil penále.

[2] Proti rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 11. 2018 zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu, který žalobě v záhlaví označeným rozsudkem vyhověl a zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že na danou transakci nelze použít § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť v tomto případě nelze hovořit o ceně sjednané mezi spojenými osobami. Podle krajského soudu by mohl být v projednávané věci aplikován čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, neboť má širší rozsah než § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Dle krajského soudu nelze dosud říci, že by se v posuzované věci jednalo o obchodní operaci, která by neodpovídala ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Podle krajského soudu může být nákup i likvidace zásob jen důsledkem legitimního podnikatelského rozhodnutí, která by přijal i zcela samostatný subjekt. Podle krajského soudu se touto otázkou musí žalovaný v dalším řízení znovu zabývat včetně toho, jakou roli hrála žalobkyně ve spojení osob. Tuto otázku žalovaný dosud neřešil.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[4] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Stěžovatel považuje za nesprávný závěr krajského soudu ohledně nemožnosti použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů na danou transakci.

[5] Podle stěžovatele krajský soud nesprávně oddělil výklad a použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů od čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Veškeré přeshraniční daňové vztahy je nutno posuzovat nejen podle tuzemských zákonů, ale též v souladu s případnými mezinárodními smlouvami.

[6] Při použití čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění krajský soud pominul vzájemný vztah obou zúčastněných subjektů a odhlédl od správcem daně provedené analýzy funkcí a rizik. Krajský soud tedy posoudil nesprávně soulad řízené transakce s principem tržního odstupu.

[7] V kontextu čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění není nutné zodpovědět otázku, zda a kam se ztratila daň: podstatné je, zda danou transakcí přešel zisk tuzemského subjektu k jeho mateřské společnosti v zahraničí.

[8] Projednávaná věc podle stěžovatele spadá do rozsahu směrnice OECD o převodních cenách pro daňové podniky a daňové správy. Z této směrnice je zřejmé, že do její působnosti spadají i transakce, u kterých nelze na první pohled identifikovat převodní cenu, neboť cílí na širší okruh jednání než jednoduché kupní smlouvy s určenou cenou. Stěžovatel uvedl, že smyslem převodních cen ve vztazích spojených osob s mezinárodním prvkem není zabránit účelovému krácení daní, ale zdanit zisky v té jurisdikci, ve které by byly dosaženy za podmínek tržního odstupu.

pokračování

[9] Stěžovatel namítl, že krajský soud posoudil jednání žalobkyně, jako by vyvíjela ekonomickou činnost na základě vlastních rozhodnutí a z vlastního rozhodnutí zlikvidovala dané zásoby. Krajský soud pominul, že v projednávané věci je řízená transakce příkaz, který vedl k likvidaci zásob, a proto nemohl posoudit, zda v podmínkách ekonomického fungování je standardním krokem kompenzace vzniklých nákladů. Aby bylo správně posouzeno, zda podmínky, jež uložila mateřská společnost žalobkyni, jsou v souladu s ekonomickými principy, je nutné tuto situaci porovnat se situací, v níž by byla žalobkyně vůči mateřské společnosti ve smluvním vztahu (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2014, čj. 7 Afs 94/2012-74). Stěžovatel v tomto ohledu uzavřel, že krajský soud posoudil nesprávně soulad transakce s principem tržního odstupu. Krajský soud neposoudil z hlediska tržního odstupu samotnou transakci, ale samotné jednání žalobkyně, které však bylo jen důsledkem nařízené transakce.

[10] Pro posouzení souladu transakce s principem tržního odstupu je podle názoru stěžovatele nutné posoudit transakci v kontextu analýzy funkcí a rizik. Krajský soud takovou analýzu zcela pominul. Stěžovatel podotkl, že žalobkyně měla minimum funkcí, a proto nemohla nést rizika za transakce, nad kterými neměla naprosto žádnou kontrolu. Žalobkyně byla především dodavatelkou práce ve mzdě. Stěžovatel odkázal na rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2022, čj. 7 Afs 398/2019-49.

[11] Stěžovatel navrhl, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Vyjádření žalobkyně

[12] Žalobkyně popsala svou historii a uvedla, že má vlastní vedení, jednotlivá oddělení, smluvní partnery, kteří pracují na základě příkazů žalobkyně, a nikoli její mateřské společnosti. Žalobkyně proto není pouhou „montovnou“, která by prováděla práci ve mzdě pro svou německou mateřskou společnost. V roce 2013 sama žalobkyně zastavila výrobu daných strojů. Po roce od tohoto rozhodnutí vydala mateřská společnost souhlas s tímto rozhodnutím. Žalobkyně až po zastavení výroby daných strojů začala kompletovat výrobky pouze mateřské společnosti a od tohoto okamžiku žalobkyně poskytuje mateřské společnosti práci ve mzdě. Žalobkyně souhlasí s posouzením použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů krajským soudem.

[13] Žalobkyně navrhla, aby NSS kasační stížnost zamítl.

3. Právní hodnocení

[14] Kasační stížnost **není** důvodná.

[15] V posuzované věci je nesporné, že žalobkyně a mateřská společnost jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Dále není sporné, že žalobkyně nakoupila materiál (zásoby) od mateřské společnosti (na její příkaz) k výrobě pletacích strojů. Ohledně ceny těchto zásob neexistuje spor v otázce, zda by byla sjednána mimo cenu obvyklou.

[16] NSS dále nemá pochyb ve shodě s odůvodněním napadeného rozsudku a rozhodnutí stěžovatele o tom, že výroba pletacích strojů byla zastavena a zásoby materiálu byly zlikvidovány na základě rozhodnutí mateřské společnosti. Žalobkyně celou dobu namítala a ve vyjádření ke kasační stížnosti opět zopakovala, že zastavení výroby a likvidace zásob neproběhly na základě příkazu mateřské společnosti. Žalobkyně však v podstatě neustále opakuje již od správního řízení totéž a nijak nereaguje na to, jak se s touto její argumentací vypořádal stěžovatel i krajský soud. NSS se stěžovatelem a krajským soudem souhlasí a odkazuje na body 49 a 50 rozhodnutí stěžovatele a na body 34 - 36 napadeného rozsudku. V průběhu správního řízení vyplynulo, že rozhodnutí o likvidaci daných zásob bylo důsledkem vlivu mateřské společnosti. To explicitně plyne z vyjádření zástupce žalobkyně a likvidačních protokolů a implicitně z korespondence od pana Rainera Mayera (tehdejšího jednatele společníka žalobkyně).

[17] V projednávané věci je však rozhodnou spornou otázkou, zda lze zastavení výroby pletacích strojů a likvidace zásob žalobkyně v důsledku příkazu mateřské společnosti podřadit pod § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, potažmo čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a zda byla mateřská společnost v daném případě povinna náklady spojené se zastavením výroby ve vazbě na likvidaci zásob kompenzovat.

[18] NSS konstatuje, že se v projednávané věci není třeba zabývat tím, zda rozsah § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je užší, nebo širší než čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Na projednávanou věc tato citovaná ustanovení vůbec nedopadají, jak soud vysvětlí podrobně dále.

[19] Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

[20] 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, která spočívá 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 sankcionován úpravou základu daně o zjištěný rozdíl. Daňový subjekt tak musí prokázat, že odchylka 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. rozsudky NSS ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, ze dne 20. 2. 2015, čj. 5 Afs 38/2014-37, č. 3204/2015 Sb. NSS, či ze dne 10. 11. 2022, čj. 9 Afs 37/2022-37, bod 13).

[21] Smyslem tohoto ustanovení je tedy určit a upravit pro daňové účely postup při stanovení tzv. převodních (transferových) cen u transakcí mezi spojenými osobami tak, aby v případě těchto transakcí byl zachován tzv. princip tržního odstupu (rozsudek NSS ze

pokračování

dne 27. 4. 2022, čj. 7 Afs 398/2019-49, bod 20). NSS jistě souhlasí se stěžovatelem v tom smyslu, že § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se nevztahuje pouze na převodní ceny u kupních smluv, ale cílí na širší okruh jednání než jednoduché kupní smlouvy s určenou (sjednanou) cenou. Tzn. že sem spadají i transakce, u kterých nelze na první pohled identifikovat převodní cenu. Převodní cena může být identifikována např. při smlouvě o *cash poolu* (rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2022, čj. 9 Afs 37/2022-37, ze dne 27. 10. 2022, čj. 5 Afs 141/2021-37), při smlouvě o reklamě (rozsudky NSS ze dne 21. 11. 2022, čj. 4 Afs 381/2021-40, ze dne 6. 12. 2022, čj. 7 Afs 13/2021-44, ze dne 21. 12. 2022, čj. 10 Afs 2/2022-49, či ze dne 14. 11. 2022, čj. 10 Afs 309/2020-38) či poskytnutí služeb (např. rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2023, čj. 1 Afs 104/2022-44).

[22] Podle čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění jestliže 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 nezávislymi, 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.

[23] Zákon o daních z příjmů jako domácí právní předpis ukládá povinnosti poplatníkům s daňovými povinnostmi v ČR a platí bez výjimky pro všechny subjekty splňující jeho definici. V případě transakcí s mezinárodním prvkem je však běžné, že může docházet ke dvojímu zdanění (případně dvojímu nezdanění) tím, že příjem může podléhat dani ve dvou či více státech. Účinná smlouva o zamezení dvojího zdanění je kolizní normou, která má na základě dohody států určit, který stát je pro konkrétní příjem oprávněn daň vybrat v souladu se svou domácí úpravou. Tato pravidla platí i pro případy příjmů z transakcí mezi spojenými osobami (HLAVÁČ, Jiří a kol. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. Wolters Kluwer, 2017).

[24] Podle krajského soudu na věc nelze aplikovat § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť v projednávané věci neproběhla řízená transakce, tzn. převodní či sjednaná cena nebyla dohodnuta. Krajský soud následně dovodil, že na věc by bylo možné použít čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, neboť tento článek je koncipován širěji než § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a bylo by možné pod něho vztáhnout i příkaz mateřské společnosti žalobkyně k zastavení výroby a likvidaci zásob. Podle krajského soudu se však stěžovatel ve svém rozhodnutí dostatečně nezabýval dodržením principu tržního odstupu z hlediska toho, zda v takovém spojení dvou osob daný příkaz mateřské společnosti ne/odpovídá běžným ekonomickým principům. Podle názoru krajského soudu se stěžovatel v tomto ohledu dosud zabýval pouze tím, zda odpovídá podmínkám tržního odstupu zastavení nerentabilní výroby a likvidace zásob na základě příkazu mateřské společnosti za situace, kdy mateřská společnost vzniklou škodu žalobkyni nekompenzovala. Stěžovatel se však nezabýval tím, jakou specifickou roli žalobkyně plní ve skupině spojených osob.

[25] Podle stěžovatele je nutné § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vykládat široce, a to i ve spojení s mezinárodními závazky ČR, konkrétně s právě citovaným čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo i se směrnicí. Stěžovatel se domnívá, že při

výkladu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve spojení s čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění je možné pod toto ustanovení vztáhnout i příkaz mateřské společnosti vůči žalobkyni k zastavení výroby a likvidaci zásob. Podle stěžovatele příkaz mateřské společnosti neodpovídá podmínkám tržního odstupu, neboť podle jeho názoru v běžných smluvních vztazích by osoba, která by dala příkaz k likvidaci zásob, kompenzovala vzniklou škodu. To se v projednávané věci nestalo.

[26] Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů či čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění se vztahují na *smluvní závazkové vztahy*. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů hovoří o *běžných obchodních vztazích* a čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění o podmínkách *při obchodních nebo finančních vztazích*, které nejsou ničím jiným než smluvními závazkovými vztahy. V projednávané věci ovšem podle názoru NSS nelze identifikovat žádné vícestrané právní jednání (obchodní nebo finanční vztah) a určenou (sjednanou) cenu nebo nestandardní podmínky u rozhodnutí mateřské společnosti k likvidaci zásob, který byl vydán v rámci obchodního vedení žalobkyně.

[27] Příkaz mateřské společnosti vůči žalobkyni nepředstavoval žádný smluvní závazkový vztah, neboť se jednalo pouze o rozhodnutí mateřské společnosti o obchodním vedení dceřiné společnosti - žalobkyně. Je vhodné zdůraznit, že je třeba rozlišovat mezi „*přímým nebo nepřímým podílem na vedení, kontrole nebo jmění podniku*“ jako znakem spojených osob a „*obchodním nebo finančním vztahem*“, resp. „*smluvním závazkem*“, který může představovat transakci ve smyslu relevantní právní úpravy a jenž je v takovém případě zpravidla činěn na základě rozhodnutí ovládajícího (mateřského) subjektu o obchodním vedení závislého (dceřiného) subjektu (bude se typicky např. jednat o rozhodnutí o tom, s kým a za jakých podmínek má být v budoucnu smluvní vztah uzavřen - typicky v bodu [37] citovaná věc sedmého senátu). Samo rozhodnutí o obchodním vedení společnosti zpravidla nemá bez dalšího za následek vznik, změnu či zánik smluvního závazku (transakce). Zjednodušeně řečeno, jedná se o výraz „*vnitřní vůle*“ daného subjektu, který se ovšem nemusí naplnit (např. se z různých důvodů nepodaří uzavřít zamýšlenou smlouvu - transakci). Rozhodnou transakci pak ani finanční orgány v této věci nespatřují v jakékoli transakci (smluvních závazcích) souvisící s realizací zastavení výroby či likvidaci materiálů (zásob).

[28] NSS podotýká, že finanční orgány spatřovaly v příkazu mateřské společnosti vůči dceřiné společnosti (žalobkyni) něco jako hypotetickou službu. Nejednalo se však o závazek ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ale o běžné obchodní vedení společnosti (žalobkyně). Znakem spojených osob ve vztahu mateřské a dceřiné společnosti je zajisté to, že mateřská společnost rozhoduje o výrobním směřování své dceřiné společnosti.

[29] Je však vhodné zdůraznit, jak upozornil již krajský soud v bodě [30], že § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů by bylo možné uplatnit např. na posouzení cen zásob (materiálu) nakoupeného od mateřské společnosti (a následně ve spojení s daným rozhodnutím mateřské společnosti). Jedná se však o jinou transakci než jednání, které je nyní předmětem sporu a u nějž cenu převáděných zásob či jiné okolnosti finanční orgány nijak nespochybnily.

[30] V projednávané věci je i z hlediska posouzení hospodářské racionality daného případu podstatné, že žalobkyně jako dceřiná společnost nakoupila od mateřské společnosti v roce 2011 zásoby (materiál) k výrobě pletacích strojů a v roce 2014 tyto zásoby

pokračování

zlikvidovala na základě rozhodnutí (příkazu) mateřské společnosti, neboť výroba daných pletacích strojů byla ztrátová.

[31] NSS v této souvislosti ke kasačním námitkám stěžovatele podotýká, že není pravda, že by krajský soud pominul vzájemný vztah mateřské společnosti a žalobkyně, jakož i funkce a rizika, která nesly. Tomu se krajský soud věnoval např. v bodu [29] a následně napadeného rozsudku.

[32] Dále NSS konstatuje, že v průběhu celého řízení nikdo nezpochybňoval racionalitu rozhodnutí mateřské společnosti, které vydala v rámci obchodního vedení žalobkyně. Pouze podle názoru stěžovatele byla mateřská společnost povinna kompenzovat žalobkyni vzniklou škodu. Stěžovatel se také domnívá, že svým postupem získala mateřská společnost zisk.

[33] Vždy je nezbytné pečlivě a objektivně vážít okolnosti toho kterého konkrétního případu. V této věci zatím její okolnosti nasvědčují tomu, že v důsledku svého rozhodnutí (příkazu) se mateřská společnost pouze vyhnula negativním důsledkům, které by byly spojeny s pokračováním v prodělečné výrobě. Tyto negativní důsledky (narůstající ztrátu) by přitom v první řadě postihly právě přímo žalobkyni. Mateřská společnost přitom jen na základě tohoto rozhodnutí neobdržela žádný přímý zisk. Doposavad nic ani nenasvědčuje tomu, že by nyní posuzované jednání mateřské společnosti představovalo jednání, jímž by bez dalšího způsobila žalobkyni škodu. V posuzovaném případě dále nelze bez dalšího dosud ani dovodit, že by se mateřská společnost, potažmo žalobkyně např. snažila (neoprávněně) snižovat svůj daňový základ. Mezi nákupem materiálu, zastavením výroby a likvidací materiálu uplynuly tři roky. Uběhla zde tedy dlouhá doba, během níž se teprve ukázalo, že výroba pletacích strojů bude ztrátová. Již na základě této skutečnosti lze předpokládat, že zásoby (materiál) nebyly nakoupeny pouze za účelem snížení daňové povinnosti (posouzení tohoto nákupu však není předmětem nynější věci, jak již bylo několikrát řečeno). V této souvislosti NSS opakuje, že je zcela legitimní podnikatelský úsudek, pokud mateřská společnost v rámci svého obchodního vedení zastaví nerentabilní výrobu u své dceřiné společnosti a rozhodne o likvidaci již pořízených a dále nepotřebných zásob (materiálu). Mateřská společnost tedy v projednávané věci jen učinila racionální rozhodnutí, které by pravděpodobně učinil jakýkoli jiný podnikatel včetně žalobkyně.

[34] NSS dále upozorňuje, že stěžovatel zaměňuje význam pojmů škoda (a s ní související pojem kompenzace, tj. náhrada škody), ztráta a zisk. V projednávané věci je nesporné, že se mateřská společnost (a potažmo žalobkyně) pouze snažila vyhnout možné ztrátě. V důsledku svého rozhodnutí (příkazu) mateřská společnost neobdržela žádný přímý neoprávněný zisk, ale vyhnula se pouze negativním důsledkům, které by byly spojeny s pokračováním v prodělečné výrobě daných pletacích strojů.

[35] Stěžovatel dále konstatuje, že to byla „*mateřská společnost, kdo v rámci koncernu nesl funkce spojené s nákupem materiálu a rozhodováním o výrobě, které ve svém důsledku vedlo k neupotřebitelnosti zásob pořízených od mateřské společnosti*“. V tomto konkrétním případě ovšem stěžovatel také přehlíží význam skutečnosti, že rozhodnutí o ukončení výroby mateřská společnost nečinila jen tak, ale na základě objektivní skutečnosti – prodělečnosti této výroby. Není pochyb o tom, že v důsledku této skutečnosti dosáhla žalobkyně ztráty. V případě, že by toto rozhodnutí mateřská společnost nečinila, zjevně by následovalo

zvyšování ztráty žalobkyně v důsledku prodělečné výroby. V logice stěžovatele by ovšem i za posledně uvedenou ztrátu měla být odpovědná mateřská společnost a kompenzovat žalobkyni ztrátu. To ovšem představuje neřešitelný a nelogický „krub“.

[36] NSS dále obecně k argumentaci stěžovatele uvádí, že ohledně kompenzace zlikvidovaného materiálu záleží zejména na smluvním ujednání zúčastněných stran o tom, jak se v obdobné situaci bude postupovat a zda bude případná likvidace materiálu kompenzována a v jakém rozsahu. Stěžovatel úvahy o tom, že by smluvní partner kompenzoval náklady na likvidaci pořízeného materiálu, uvedl zatím jen v rovině nijak nepodložených domněnek.

[37] NSS závěrem dodává, že výkladem § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se zabýval už v rozsudku ze dne 27. 4. 2022, čj. 7 Afs 398/2019-49, v němž se v podobné (nikoli stejné) věci ztotožnil se závěry rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 10. 2019, čj. 15 Af 105/2015-80. Krajský soud v Ústí nad Labem (a následně též NSS) dovedl, že je *„naprosto zásadní přesné vymezení toho, které obchodní transakce byly, resp. měly být poměřovány optikou citovaného § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jehož smyslem je pro daňové účely narovnávat zkreslené vztahy mezi spojenými osobami tak, aby se maximálně přiblížily vztahům mezi nezávislými subjekty. Žalovaný za takto zkreslené považoval vztahy mezi žalobkyní, její mateřskou společností a sesterskými společnostmi ACE a ACA, neboť zjistil (správnost těchto zjištění bude hodnocena v další části rozsudku), že žalobkyně fungovala ve vztahu k uvedeným společnostem jako smluvní výrobce a nesla nepřiměřeně vysoká rizika, která jí nebyla adekvátně kompenzována. Jinými slovy, žalobkyně podle žalovaného vyráběla a prodávala své výrobky s tím, že nemohla ovlivnit výběr a konečné schválení dodavatelů materiálu, dodací podmínky, cenové vyjednávání i vyjednávání s koncovými zákazníky o dodacích podmínkách, neboť o tom všem rozhodovala mateřská společnost a společnosti ACE a ACA. Tím vznikla disproporce mezi riziky nesenými žalobkyní a její odměnou. Tato disproporce by v případě nezávislé (nespojené) osoby musela být kompenzována, jinak by se taková osoba obdobné obchodní transakce vůbec neúčastnila. Žalovaný si tedy v projednávané věci stanovil premisu, že cena sjednaná mezi žalobkyní a spojenými osobami (konkrétně nulová kompenzace nepřiměřených rizik nesených žalobkyní) se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek (výše kompenzace nezbytná k tomu, aby nespojená osoba nesla obdobná rizika smluvního výrobce jako žalobkyně). Tuto premisu pak byl žalovaný v souladu s výše citovanou judikaturou povinen prokázat.“*

[38] Z této citace je zřejmý zásadní rozdíl mezi věcí nyní projednávanou a věcí sp. zn. 7 Afs 398/2019. Ve věci sedmého senátu vznikla daná disproporce tím, že žalobkyně byla v důsledku jednání své mateřské společnosti a sesterských společností nucena prodávat své výrobky *„pod cenou“*, aniž by popsané transakce a smluvní ujednání mohla svým jednáním ovlivnit. V důsledku toho nedosáhla ani minimální ziskovosti. Kompenzace pak představovala dle závěrů uvedených rozsudků částku odpovídající minimální provozní ziskovosti alespoň 1,26 %.

[39] Nynější věc je však jiná. V této věci nejsou posuzována žádná smluvní ujednání, smluvní závazky, nákup či prodej. Předmětem hodnocení tak, jak jej vymezily finanční orgány, je toliko rozhodnutí (příkaz) mateřské společnosti o zastavení výroby pletacích strojů a likvidaci zásob (materiálu). Nejedná se tedy o žádný smluvní závazek (transakci), ale o rozhodnutí o obchodním vedení společnosti.

pokračování

[40] NSS uzavírá, že úvahy správních orgánů nejsou zcela přiléhavé, nemůže jim proto přisvědčit a jen mírně koriguje závěry krajského soudu, na něž jinak odkazuje. Tato korekce ovšem nic nemění na tom, že krajský soud správně zrušil rozhodnutí stěžovatele a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

4. Závěr a náklady řízení

[41] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[42] O náhradě nákladů řízení NSS rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Právo na náhradu nákladů řízení má naopak v nynější věci úspěšná žalobkyně. Náklady řízení žalobkyně v řízení o kasační stížnosti představuje odměna daňového poradce za jeden úkon právní služby, a to vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Výše odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů je tedy 3 400 Kč. Daňový poradce je plátcem DPH, proto se tato částka zvyšuje o 21 %. Stěžovatel je tedy povinen žalobkyni k rukám jejího zástupce uhradit do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 4 114 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. srpna 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu