



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Metpex CZ, s.r.o.**, se sídlem Znojemska 1106, Pohořelice, zastoupená Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 5. 2023, č. j. 62 Af 18/2021 - 62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dne 4. 5. 2017 zahájil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj jako správce daně (dále jen „správce daně“) u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2015. Předmětem jejího podnikání byl v daném období nákup a prodej ocelového šrotu. Jediným jejím společníkem s obchodním podílem 100 % je od jejího vzniku francouzská společnost BOONE COMENOR METALIMPEX (dále jen „mateřská společnost“); jednatelem žalobkyně je Laurent Boone, který je současně prezidentem mateřské společnosti. Žalobkyně tvoří s mateřskou společností kapitálově spojené osoby a je členem koncernu METALIMPEX.

[2] Žalobkyně uzavřela s mateřskou společností Smlouvu o řízení – managementu a technické podpoře, podle níž jí mateřská společnost poskytovala služby spočívající v obecném řízení, zejména management lidských zdrojů, účetní služby, finanční operace a finanční služby, vnitřní kontrolu, daňové služby, vyhledávání klientů, správu vztahů a obchodních podmínek s 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 a nákupní služby.

[3] Správce daně dále zjistil, že mezi žalobkyní a mateřskou společností došlo k poskytnutí služby, která spočívala v nákupu zboží žalobkyní od nezávislého dodavatele za ceny stanovené mateřskou společností a dále v prodeji tohoto zboží nezávislému odběrateli za ceny stanovené po konzultaci s mateřskou společností. Konkrétně žalobkyně nakupovala dodávky kovového odpadu majoritně od společnosti s. n. o. p. cz a.s. a okrajově od společnosti B a K production s.r.o. Odběrateli žalobkyně byly italské společnosti DALMINE SPA, AOM Rottami a PADANA ROTTAMI. Správce daně rovněž zjistil, že v důsledku nastavení cen mateřskou společností byla ekonomická činnost žalobkyně dlouhodobě ztrátová. Mateřská společnost následně žalobkyni finančně podporovala půjčkami, bez nichž by nebyla schopna provozovat podnikatelskou činnost.

[4] Správce daně na základě uvedeného posoudil výše uvedenou transakci mezi žalobkyní a mateřskou společností (příkaz vedoucí k nerentabilnímu prodeji kovového průmyslového odpadu) a vyčíslil újmu, která žalobkyni vznikla, na částku 7 517 050 Kč, a to v souladu s § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „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 (dále jen „smlouva“).

[5] Na základě toho vydal správce daně podle § 147 ve spojení s § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu dodatečný platební výměr ze dne 16. 11. 2018, č. j. 4668726/18/3005-52521-712367, jímž žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 544 540 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 4 652 686 Kč a současně jí podle § 251 odst. 1 písm. a) a c) ve spojení s odst. 3 téhož ustanovení daňového řádu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 155 434 Kč.

[6] Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 8. 2. 2021, č. j. 4452/21/5200-11431-712136, podle 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl odvolání žalobkyně proti nadepsanému rozhodnutí a potvrdil jej.

[7] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). V ní namítala, že daňové orgány pochybily, pokud na její případ aplikovaly § 23 odst. 7 ZDP, neboť relevantní transakce byly sjednány mezi žalobkyní a jejími dodavateli, případně odběrateli, tj. nezávislými osobami. Ceny obchodů se pak odvíjely od cen komodit dosahovaných na burze, tedy od cen obvyklých. Ztrátovost transakcí odůvodnila tím, že v uvedeném období došlo k propadu prodejních cen komodity na burze.

pokračování

[8] Krajský soud žalobu napadeným rozsudkem zamítl. V jeho odůvodnění zejména uvedl, že prověřovanou transakcí byla služba žalobkyně vůči mateřské společnosti spočívající v nerentabilním prodeji kovového šrotu, resp. splnění příkazu mateřské společnosti, a to hluboko pod úroveň vlastních nákladů žalobkyně. Mateřská společnost tak svou cenovou politikou ovlivňovala daňové zatížení žalobkyně, aniž by konkrétní obchody žalobkyně doprovázela ziskovost. Správce daně vyčíslil tržně obvyklou cenu předmětného zboží a minimální marži, které by žalobkyně dosáhla, kdyby nebyla vázána příkazy mateřské společnosti – ta představuje újmu vzniklou žalobkyni. K otázce ceny komodit na burze krajský soud odkázal na odst. 51 až 68 rozhodnutí žalovaného, který se touto námitkou již zabýval. Doplnil dále, že pokles cen předmětného zboží na burze správce daně zohlednil v analýze, na jejímž základě újmu vyčíslil. Propad cen tak nebyl důvodem pro natolik nízké ceny, za které žalobkyně obchodovala.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[10] Podle § 23 odst. 7 věty první ZDP „*[]liši-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.*“

[11] Stěžovatelka v první řadě trvá na svém názoru, že se § 23 odst. 7 ZDP a čl. 9 smlouvy na její případ nepoužijí. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP totiž dopadá výhradně na běžné obchodní vztahy mezi spojenými osobami. V projednávaném případě však byly jedinými obchodními vztahy ty mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli nebo odběrateli, kteří jsou nezávislými osobami. Podle stěžovatelky dále správce daně zaměnil *ceny obvyklé* za *obvyklý zisk*. Nezkoumal totiž ceny komodit, nýbrž ziskovost stěžovatelky při obchodování s předmětným zbožím. Stěžovatelka má za to, že správce daně neunesl své důkazní břemeno týkající se zjišťování ceny zboží. Za takové situace nemohl na věc aplikovat § 23 odst. 7 ZDP. Dále stěžovatelka trvá na námitce, podle níž se nákupní a prodejní ceny odvíjely od cen stanovených na veřejném trhu. Krajský soud se přitom nijak nevypořádal s žalobní námitkou, podle níž je cena stanovená podle ceny komodity na burze „obvyklá v nejvyšší možné míře“.

[12] Tvrdí-li krajský soud v odst. 33 napadeného rozsudku, že „*správce daně nadto vycházel z účetnictví žalobce, a v rámci výpočtu marže žalobce zohlednil i náklady,*“ stěžovatelka mu vytýká, že takový závěr je v rozporu se skutkovým stavem uvedeným ve spisu. Z jejího výkazu zisku a ztrát je patrné, že měla v předmětných obchodech kladnou marži. Její hospodářský výsledek byl však v souhrnu snížen o náklady na služby, které s předmětnými obchody nesouvisely. Pokud žalovaný tuto skutečnost nerefletoval, byly jeho závěry podle stěžovatelky v rozporu se spisovým materiálem, neboť podle krajského soudu měly daňové orgány při svém rozhodování vycházet z účetnictví stěžovatelky. Zároveň namítá, že v rámci uvedené argumentace odkázala na svou výroční zprávu, již se však krajský soud odmítl zabývat, neboť stěžovatelce nic nebránilo uplatnit

tento důkazní prostředek v řízení před žalovaným. Podle stěžovatelky je takový postup nezákonný.

[13] Nakonec má za to, že krajský soud nesprávně vyložil obsah rozsudku krajského soudu ze dne 30. 3. 2021 č. j. 29 Af 2/2019 - 47, i rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 398/2019 - 49.

[14] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti souhlasí se závěry krajského soudu. Poukázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2023, č. j. 7 Afs 358/2021 - 34, v němž se sedmý senát zabýval obdobnou situací jako krajský soud v projednávané věci. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Stěžovatelka podala kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., věcně však svou argumentaci k důvodu podle písm. d) daného ustanovení neuvedla. Tímto důvodem se Nejvyšší správní soud musel zabývat z úřední povinnosti, avšak v napadeném rozsudku neshledal vadu, k níž by musel z úřední povinnosti přihlídnout.

[18] Podle stěžovatelky se na její situaci neuplatní § 23 odst. 7 ZDP a čl. 9 smlouvy, neboť uzavírala obchody s nezávislými subjekty, nikoli se spojenou osobou. Předmětné ustanovení nelze aplikovat i proto, že správce daně zaměnil pojem *cena obvyklá* za *obvyklý zisk*. Nejvyšší správní soud v první řadě upozorňuje, že krajský soud dostatečně objasnil, že v daném případě je prověřovanou transakcí splnění příkazu mateřské společnosti stěžovatelkou spočívajícího v nerentabilním prodeji kovového šrotu. Na základě cenové politiky nastavené mateřskou společností vstupovala stěžovatelka do obchodních vztahů, v nichž plnila pouze administrativní roli. Na základě uvedené cenové politiky a konkrétních obchodů vykazovala ve své činnosti dlouhodobou ekonomickou ztrátu, aniž by tento stav mohla jakkoliv ovlivnit. Mateřská společnost pak stěžovatelce danou ztrátu kompenzovala. Krajský soud ve svém právním posouzení postupoval v souladu se závěry judikatury Nejvyššího správního soudu, např. rozsudků ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 398/2019 - 49, odst. [25], ze dne 31. 8. 2023, č. j. 10 Afs 162/2021 - 50, odst. [27], nebo ze dne 25. 8. 2023, č. j. 7 Afs 358/2021 - 34, odst. [15] a násl. Nejvyšší správní soud nemá výše uvedenému posouzení co vytknout.

[19] Pro posouzení předmětné námitky je však zásadní, že stěžovatelka nijak nepolemizuje se závěry, které krajský soud předestřel v odst. 24 napadeného rozsudku, ale pouze opakuje obsah své žalobní námitky. V tom směru je třeba poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2023, č. j. 3 Afs 231/2022 - 46, odst. [16],

pokračování

podle něhož musí stěžovatelka v kasační stížnosti „*cíleně reagovat na rozhodnutí krajského soudu a kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě jeho argumentaci. Nepostačuje, je-li kasační stížnost pouhým opakováním žalobních námitek. Převzít do kasační stížnosti argumentaci ze žaloby je možné, avšak pouze v rámci cílené polemiky se závěry krajského soudu, případně v rámci poukazu na to, že argumentace v žalobě nebyla krajským soudem vypořádána (a jeho rozhodnutí je tedy nepřezkoumatelné). Účelem kasační stížnosti není ještě jednou, před vyšší instancí, zopakovat vypořádání žalobních bodů, kterými se již zabýval krajský soud, nýbrž polemizovat se závěry samotného krajského soudu, a tím prověřit jejich zákonnost. [...] kasační stížnost (její část), která fakticky beze změny opakuje žalobní tvrzení a nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu, neobsahuje důvody podle § 103 s. ř. s., a bude proto jako nepřijatelná odmítnuta (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).“ S ohledem na uvedenou judikaturu a obsah výše uvedené námitky je kasační stížnost v této části nepřijatelná.*

[20] Dále stěžovatelka trvá na tom, že nákupní a prodejní ceny komodit byly cenami obvyklými, neboť vycházely z cen stanovených na veřejném trhu. I s touto námitkou se však krajský soud vypořádal, v odst. 29 napadeného rozsudku ji neshledal důvodnou. Stěžovatelka opět jeho závěry nijak relevantně nerozporuje, pouze setrvává na svém názoru. I v této části tak je kasační stížnost nepřijatelná. Jen na okraj pak Nejvyšší správní soud podotýká, že s jeho posouzením souhlasí.

[21] Podle další námitky předešlé krajský soud v napadeném rozsudku závěr, který je v rozporu se skutkovým stavem uvedeným ve správním spisu. Stěžovatelka však svůj názor nijak nekonkretizuje a z jejích obecných tvrzení nelze dovodit, v čem spatřuje rozpor názoru krajského soudu se skutkovým stavem a se spisovým materiálem. Jediným konkrétním tvrzením je skutečnost, že podle stěžovatelky byl její hospodářský výsledek snížen o náklady na služby, které s předmětnými obchody nesouvisely. I tato část argumentace však zůstává v rovině tvrzení a zdejšímu soudu není zřejmé, o co tento závěr stěžovatelka opírá a v čem spatřuje jeho rozpor s citovanou částí napadeného rozsudku. S ohledem na obecnost dané námitky Nejvyšší správní soud může pouze obecně uvést, že posouzení krajského soudu není v rozporu se skutkovým stavem uvedeným ve správním spisu.

[22] Stěžovatelka má dále za to, že krajský soud postupoval nezákonně, pokud neakceptoval její důkazní návrh výroční zprávou založenou ve sbírce listin, jež měla prokázat jako důvod ztráty vysoké náklady na služby. K tomu lze podotknout, že stěžovatelka tuto argumentaci uplatnila poprvé v replice v řízení o žalobě, v řízení před správcem daně ji neuplatnila. Ten přitom vycházel z účetnictví stěžovatelky. Ta v žalobě nezpochybnila, že by její účetnictví nebylo správné a vedené v souladu s právními předpisy. Při jednání soudu navíc stěžovatelka provedení důkazu výroční zprávou již nepožadovala. Tato námitka tak není důvodná.

[23] Závěrem stěžovatelka namítá, že krajský soud chybně interpretoval obsah rozsudku krajského soudu ze dne 30. 3. 2021 č. j. 29 Af 2/2019 - 47. Stěžovatelka však opět nijak nereaguje na odst. 30 napadeného rozsudku, v němž krajský soud objasnil, že závěry uvedeného rozsudku nejsou v projednávaném případě přílehlavé, neboť v uvedené věci krajský soud „*nenalezl obchodní operaci neodpovídající ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Tak tomu v nyní posuzované věci, s ohledem na výše uvedené, není.*“

Namísto toho pouze opakuje závěry odkazovaného rozsudku. Nejvyšší správní soud tak s ohledem na výše uvedenou judikaturu uvádí, že jde o nepřipustnou námitku. K odkazu krajského soudu na rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 398/2019 - 49 stěžovatelka namítá, že v případě posuzovaném sedmým senátem mateřská společnost určovala cenu v obchodech svých spojených osob, přičemž tento scénář je velmi vzdálený případu stěžovatelky. Tento závěr se podle zdejšího soudu zcela míjí se skutkovými okolnostmi, které krajský soud přdestřel v odst. 20 a násl. napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud proto pouze odkazuje na odst. [3] výše, z něhož podobnost skutkových okolností projednávané věci se situací řešenou sedmým senátem jednoznačně vyplývá.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. zamítl.

[25] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, kasační soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 27. září 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu