ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyň JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **M. V.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2014, č. j. 22917/14/5000-14103-709175, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 3. 2017, č. j. 15 Af 116/2016 – 33, ve znění opravného usnesení ze dne 12. 6. 2017, č. j. 15 Af 116/2016 – 44,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobci **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 1. 2014, č. j. 178312/14/2507-24801-506520, Finanční úřad pro Ústecký kraj doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 255.345 Kč a stanovil penále ve výši 51.069 Kč. Důvodem pro úpravu základu daně bylo mimo jiné zjištění, že žalobce prodal dne 26. 3. 2009 veškeré zásoby náhradních dílů k zemědělským a lesnickým strojům společnosti AGROTECHNIKA Vaněk s. r. o. (dále jen „společnost Agrotechnika“), jejímž je jednatelem a jediným společníkem. Žalobce a společnost Agrotechnika tedy byly spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Žalobce prodal uvedené zásoby s 80% slevou z prodejní ceny (tj. nákupní ceny + marže). Prodejní cena po slevě odpovídala přibližně 40 % nákupní ceny, což podle správce daně neodpovídalo ceně, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Z cen zjištěných u srovnatelných subjektů vyplynulo, že cena obvyklá odpovídala výši nákupních cen zboží. Zjištěný rozdíl ve výši 1.047.926 Kč žalobce uspokojivě nedoložil.

[2] Žalovaný zamítl odvolání žalobce v záhlaví označeným rozhodnutím. Nepřisvědčil námitce, že zjištěný rozdíl nebyl podepřen důkazy ve správním spisu. Správce daně určil běžnou cenu na základě srovnání se dvěma srovnatelnými subjekty, o nichž čerpal údaje z vlastní databáze a ze spisů těchto daňových subjektů. V prvním případě se jednalo o fyzickou osobu, která ve zdaňovacím období roku 2009 prodala spojené osobě zásoby zboží (zahradní techniku a potřeby pro zahradu) za nákupní cenu. Ve druhém případě se jednalo o dvě fyzické osoby podnikající ve sdružení fyzických osob bez právní subjektivity, které založily právnickou osobu, do níž ve zdaňovacím období roku 2005 vložily zásoby zboží (domácí potřeby, železářství), které měly v podílovém spoluvlastnictví, přičemž tyto zásoby byly oceněny na základě znaleckého posudku ve výši odpovídající pořizovací a účetní hodnotě zásob zboží + 30% marže. S ohledem mimo jiné na zdaňovací období zúžil správce daně výběr na prvně uvedený subjekt a stanovil běžnou cenu prodávaných zásob ve výši nákupní ceny zboží.

[3] Přestože správce daně neměl k dispozici 100% shodný srovnatelný subjekt, zvolený subjekt kritérium srovnatelnosti splňoval, neboť podnikal shodně jako žalobce v Ústeckém kraji, prodal zboží spojené osobě ve stejném zdaňovacím období, obchodoval se zbožím odpovídajícího charakteru a prodal shodně jako žalobce komplexní skupinu zboží, a to za nákupní cenu zboží. Žalovaný proto nepřisvědčil námitce, že správce daně porušil § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů tím, že navýšil základ daně žalobce, aniž by splnil svoji důkazní povinnost. Důkazní břemeno leželo naopak na žalobci, který však zjištěný rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou uspokojivě nedoložil.

[4] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v v Ústí nad Labem, který jej shora uvedeným rozsudkem zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Vyhověl přitom námitce, v níž žalobce tvrdil porušení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně byl povinen prokázat, že se ceny sjednané mezi žalobcem a společností Agrotechnika lišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V tomto kroku správce daně pochybil, neboť pro určení referenční ceny nezvolil běžné obchodní vztahy existující mezi nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek, ale obchodní vztahy mezi spojenými osobami, které mohly být v důsledku tohoto propojení rovněž pokřivené, a to ve prospěch i v neprospěch prodávajícího subjektu. Vzhledem k tomu, že správce daně ani žalovaný řádně neprokázali rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou, nemohlo poté důkazní břemeno přejít na žalobce. Nemůže tak obstát závěr, že žalobce důkazní břemeno neunesl. S ohledem na toto zjištění se krajský soud nezabýval dalšími námitkami týkajícími se prodeje žalobcových zásob společnosti Agrotechnika, neboť nelze předjímat, jak by se daňové řízení vyvíjelo v případě, že by správce daně důkazní břemeno unesl.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatel nesouhlasil se závěrem, že pochybil při stanovení referenční ceny. Krajský soud předjímá, že postup při prodeji zásob osobě spojené je u všech spojených osob „*pokřiven*“, aniž k tomu má jakoukoliv indicii. Zvolené srovnatelné subjekty neprodávaly pod nákupní cenu, případně měly pro stanovení ceny zpracovaný znalecký posudek. Jednalo se o prodej ve stejném čase a místě a za obdobných okolností, tedy plně odpovídající požadavkům § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Podle stěžovatele nelze při vyhledávání srovnatelných subjektů automaticky předpokládat, že i jejich stanovené ceny jsou mimo rámec cen obvyklých. V takovém případě by v podstatě nebylo možné nalézt srovnatelný subjekt, přičemž jiné případy nelze použít, protože prodeje jednotlivých částí zásob při prodeji celku nelze aplikovat pro nesrovnalost.

[7] Žalobce prodal veškeré zásoby náhradních dílů k zemědělským a lesnickým strojům s 80% slevou z prodejní ceny na každou prodanou položku. V předmětném zdaňovacím období přitom v rámci běžných obchodních vztahů nezávislým osobám (odběratelům) poskytoval běžné slevy ve výši 10 % až 15 %. Prodejní ceny po slevách přitom nebyly nikdy nižší než ceny nákupní.

[8] Stěžovatel byl přesvědčen, že důkazní břemeno unesl. Nalezl a zohlednil daňové subjekty s obdobnými znaky uzavřeného obchodního případu, kdy v souvislosti se změnou právní formy podnikání došlo k prodeji veškerých zásob zboží fyzickou osobou osobě právnické, ve které byla fyzická osoba současně společníkem a jednatelem. Toto kritérium bylo u srovnávaných subjektů naprosto stejné. Srovnatelné subjekty se shodovaly s žalobcem také v místu podnikání a měly obdobný sortiment zboží.

[9] Pro výpočet rozdílu a úpravu základu daně stěžovatel zvolil ze zjištěného intervalu cen u dvou srovnatelných nezávislých osob spodní hranici (nákupní ceny). Nedošlo tedy ke stanovení daně v maximální výši v neprospěch žalobce. Tato skutečnost podle stěžovatele vyvážila namítaný rozdíl tvorby ceny správcem daně zjištěnými nezávislými osobami, které uskutečnily obchodní transakci za obdobných, nikoliv zcela shodných podmínek. Nadto, správce daně prvního stupně zjistil také další dva subjekty. V obou případech se jednalo o podnikající fyzické osoby, které prodaly zásoby zboží spojené osobě, tj. právnické osobě, v níž působily jako jednatelé a byly jejími společníky. Vzhledem k tomu, že se jednalo v jednom případě o prodej bílé techniky v roce 2012 a ve druhém případě o prodej dřeva a stavebních materiálů v roce 2005, správce daně tyto subjekty do množiny srovnatelných subjektů nezahrnul. Po sepsání zprávy o daňové kontrole správce daně zjistil nový srovnatelný subjekt, který si pro prodej zásob obdobného charakteru (zemědělské stroje a náhradní díly k nim) spojené osobě nechal vypracovat studii, na jejímž základě navýšil při prodeji cenu zásob o náklady související se skladováním. Přestože se jednalo o jiné zdaňovací období, ani v tomto případě prodejní cena neklesla pod hodnotu zásob.

[10] Stěžovatel byl proto přesvědčen, že řádně a v souladu s požadavky § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů prokázal rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou referenční, důkazní břemeno proto poté přešlo na žalobce. Ten svá tvrzení, že prodejní cena odpovídala hodnotě zboží a že některé položky měly hodnotu šrotu, neprokázal.

[11] K námitce nedostatečných kritérií při použití srovnatelných daňových subjektů (zjištěných správcem daně) stěžovatel dodal, že sám žalobce v odpovědi na výzvu správce daně uvedl, že cena při výprodeji skladu byla cenou akceptovatelnou s ohledem na okolnosti (převod skladu jako celku), a že takový postup je svým způsobem jedinečným a neopakovatelným obchodním případem, neboť při výprodeji skladu jako celku existují zcela jiné podmínky než při prodeji kusového zboží podle potřeby konkrétního zákazníka. Volba kritérií pro posouzení „*obvyklosti*“ cen je správní úvahou. Správce daně i stěžovatel takovou úvahu přezkoumatelným způsobem uvedli a žalobce s ní byl seznámen již během daňové kontroly.

[12] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem krajského soudu, že správce daně neunesl důkazní břemeno, a to se proto nemohlo přenést na žalobce.

[16] V daňovém řízení platí obecně zásada, že je to daňový subjekt, který nese prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke své daňové povinnosti. Z tohoto pravidla však existují výjimky, kdy prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[17] Podle citovaného ustanovení ve znění pro zdaňovací období roku 2009 platilo, že „[l]*iší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.* […]“ (zdůraznění doplnil soud; pro úplnost lze dodat, že s účinností od 1. 1. 2014 byla slova „*nezávislými*“ nahrazena slovy „*nespojenými*“, význam daného ustanovení však zůstal zachován).

[18] Pokud správce daně hodlá upravit základ daně na základě citovaného ustanovení, je třeba, aby postupoval ve třech krocích:

(1) musí prokázat, že cena sporné transakce (tzv. převodní cena) byla sjednána mezi spojenými osobami;

(2) musí prokázat, že převodní cena se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tzv. referenční cena),

(3) pokud zjistí rozdíl mezi převodní a referenční cenou musí dát daňovému subjektu příležitost, aby zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlil a doložil.

[19] V prvních dvou krocích nese důkazní břemeno správce daně. Teprve prokáže-li, že smluvní strany jsou spojené osoby a že si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, přenese se důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak (pokud chce obhájit výši sjednané ceny) musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, ale přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční (viz např. rozsudky ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, č. 2548/2012 Sb. NSS, ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31, nebo ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012 – 52, odst. 14).

[20] V nyní posuzované věci není sporné, že je naplněn první krok, tedy že žalobce a společnost Agrotechnika jsou spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Stanovisko stěžovatele se však oproti náhledu krajského soudu (a žalobce) liší v tom, zda správce daně unesl své důkazní břemeno v kroku druhém. V této otázce Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu.

[21] Základní podmínkou pro stanovení referenční ceny je nezávislý vztah mezi subjekty, které ji sjednaly. Tato podmínka vyplývá přímo ze znění § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který výslovně a jednoznačně hovoří o ceně sjednané mezi „*nezávislými*“ (resp. nespojenými) osobami v běžných obchodních vztazích (viz výše odst. [17]). Takto stanovená cena je cenou stanovenou na základě principu tržního odstupu (*arm´s length principle*), který vychází z podmínek, které by platily mezi nezávislými subjekty ve srovnatelných transakcích a za srovnatelných okolností, tedy v rámci tzv. „*srovnatelných nezávislých transakcí*“.

[22] Smyslem uvedeného ustanovení je pohlížet na daná právní jednání tak, aby výsledkem byla z daňového hlediska stejná situace jako v případě, kdy k právnímu jednání dochází mezi subjekty, které spojenými osobami nejsou (viz rozsudek ze dne 18. 3. 2015, č. j. 6 Afs 176/2014 - 24).

[23] Referenční cena je tedy 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. Referenční cenu může správce daně určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty nebo (zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách) jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Pro případ, že by nebylo možné referenční cenu stanovit ani tímto způsobem, použije se s ohledem na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů cena

zjištěná podle zvláštního právního předpisu, jímž je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (viz např. rozsudek č. j. 7 Afs 74/2010 – 81).

[24] Vzájemná nezávislost subjektů, které uzavřely srovnatelnou transakci, je proto nezbytnou náležitostí pro stanovení referenční ceny. Tuto podmínku však správce daně nedodržel, neboť jako srovnatelné transakce, vůči nimž poměřoval převodní cenu sjednanou mezi žalobcem a společností Agrotechnika, zvolil transakce mezi spojenými, tedy nikoliv nezávislými subjekty. Byť stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že zjistil cenový interval u dvou srovnatelných nezávislých osob, zároveň sám připouští, že se jednalo o fyzické osoby, které v souvislosti se změnou právní formy podnikání prodaly veškeré své zásoby zboží nově založené právnické osobě, ve které byly tyto fyzické osoby současně společníky a jednateli. Je proto zřejmé, že k převodu zásob došlo v obou případech mezi spojenými osobami – fyzickou osobou a právnickou osobou, která s ní byla personálně propojena. Takto určená cena tedy nebyla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a nemohla proto sloužit jako cena referenční. Ostatně, přesně taková situace nastala v případě žalobce a společnosti Agrotechnika a byla důvodem pro postup správce daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[25] Stěžovatel nedůvodně vytkl krajskému soudu, že předjímal pokřivenost vztahů mezi subjekty, které správce daně využil jako srovnatelné subjekty. Krajský soud netvrdil, že transakce, na základě nichž správce daně určil referenční cenu, byly bez dalšího „*pokřivené*“, ale upozornil, že s ohledem na personální propojenost smluvních stran „*pokřivené*“ být mohly. Právě z tohoto důvodu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vyžaduje, aby transakce mezi spojenými subjekty byla ověřena s ohledem na jiné nezávislé srovnatelné transakce. Opačný přístup by vedl k nehospodárnému a neracionálnímu dalšímu kolu srovnávání, zda transakce mezi spojenými subjekty, jejichž vzájemně sjednaná cena byla využita jako cena referenční, byly v souladu s principem tržního odstupu. Jakkoliv by se srovnání s transakcí uzavřenou mezi fyzickou osobou a s ní spojenou právnickou osobou za okolností obdobných posuzované věci mohlo jevit jako výhodnější pro daňový subjekt, tato výhodnost je pouze zdánlivá. Prodej mezi spojenými osobami může být realizován jak za nižší než obvyklé ceny, tak i za ceny vyšší.

[26] Byť lze připustit, že jako srovnatelnou nezávislou transakci by bylo možné akceptovat (při nedostatku nezávislých srovnatelných transakcí, které by měly být primárním kritériem) transakci uskutečněnou mezi spojenými osobami, jejíž cena byla určena na základě znaleckého posudku, ani tímto postupem správce daně v posuzované věci důkazní břemeno neunesl. Ze zprávy o daňové kontrole a napadaného rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že se mělo jednat o dvě fyzické osoby podnikající ve sdružení fyzických osob bez právní subjektivity, které založily právnickou osobu, do níž ve zdaňovacím období roku 2005 vložily zásoby zboží (domácí potřeby, železářství), které měly v podílovém spoluvlastnictví, přičemž tyto zásoby měly být oceněny na základě znaleckého posudku. S ohledem na popsané okolnosti lze mít pochybnost, zda byla tato transakce srovnatelná co do sortimentu zboží (náhradní díly k zemědělským a lesnickým strojům v případě žalobce oproti domácím potřebám a železářství u porovnávaného subjektu) a rozhodného období (zdaňovací období roku 2005 oproti roku 2009). Především však určení ceny na základě znaleckého posudku je pouhým konstatováním v úředním záznamu správce daně ze dne 18. 2. 2013, aniž by bylo možné ověřit existenci znaleckého posudku a splnění jeho zákonných náležitostí. Navíc, při určení referenční

ceny by měl správce daně vyjít z určitého cenového intervalu, tedy srovnat transakci provedenou žalobcem s více než jednou transakcí mezi nezávislými osobami (viz rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, č. 1852/2009 Sb. NSS). Tato transakce, i pokud by byla srovnatelná a doložená znaleckým posudkem, by tedy sama o sobě pro řádné stanovení referenční ceny nestačila.

[27] Také stěžovatelem tvrzené další srovnatelné subjekty, o nichž se zmiňuje v kasační stížnosti, trpí shodnými deficity, které byly popsány výše – jedná se o transakce uskutečněné mezi spojenými osobami. Nadto, sám stěžovatel připouští, že (z různých důvodů) nebyly v posuzované věci využitelné. Nemohou proto podpořit argument stěžovatele, že správce daně unesl důkazní břemeno. K takovém závěru nemůže vést ani poukaz stěžovatele na skutečnost, že žalobce v rámci běžných obchodních vztahů prodával nezávislým osobám (odběratelům) zboží se slevou ve výši 10 % až 15 %. Byť se zpráva o daňové kontrole i napadené rozhodnutí o této skutečnosti zmiňují, nepovažují tyto transakce za srovnatelné s jednorázovým výprodejem skladových zásob určitého sortimentu, který je rozhodný pro posuzovanou věc. Ostatně i v kasační stížnosti stěžovatel připouští, že prodej jednotlivých částí zásob není srovnatelný s prodejem celku. Za jedinou alternativu ovšem mylně považuje prodej skladových zásob jako celku právnické osobě založené přímo fyzickou osobou, jejíž daňová povinnost je kontrolována, opomíjí ovšem možnost prodeje skladových zásob jako celku nezávislému subjektu. O nalezení takových srovnatelných nezávislých transakcí se správce daně, ani stěžovatel zatím nepokusili.

[28] Nejvyšší správní soud proto souhlasil s krajským soudem, že správce daně řádně nedoložil tvrzený rozdíl mezi cenami sjednanými žalobcem se společností Agrotechnika a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Důkazní břemeno se tak nepřeneslo na žalobce (viz výše třetí krok uvedený v odst. [18]), ale zůstalo na správci daně. Zároveň Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu i v tom, že správce daně nesprávně určil jeden ze základních parametrů při zjišťování referenční ceny, neboť při srovnávací analýze nevyužil údaje vyplývající z transakcí uzavřených mezi nezávislými subjekty. Za této situace je otázka srovnatelnosti správcem daně využitých subjektů s žalobcem (v parametrech sortimentu, místního a časového aspektu apod.) předčasná. Část kasační stížnosti, v níž se stěžovatel vyjadřuje k žalobní námitce nedostatečných kritérií při použití srovnatelných daňových subjektů a ke své diskreční pravomoci pro volbu kritérií srovnatelnosti subjektu (viz výše zejm. odst. [11]), tak míří mimo důvody, pro které krajský soud napadené rozhodnutí zrušil.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[29] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů

řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. března 2018

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu