



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **FARMIX, a. s.**, se sídlem Radomyšl 89, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2018, čj. 5240/18/5200-11431-706481, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 6. 2018, čj. 50 Af 4/2018-41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 31. 3. 2015 byla u žalobkyně, společnosti FARMIX, zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 a 2012 v neomezeném rozsahu. Správce daně se zaměřil na obchodování se strojními technologiemi mezi těmito společnostmi: PREMETAL MON, s. r. o., Prešov (výrobce strojní technologie), KOVO ASO-EX, spol. s r. o. (první „přeprodejce“), S. M. Z. L. obchodní, s. r. o. (druhý „přeprodejce“), FARMIX, a. s. (odběratelka strojní technologie a dodavatelka díla na rozšíření a rekonstrukci skladu obilí), a Noragros, s. r. o. (konečný odběratel díla na rozšíření a rekonstrukci skladu obilí včetně dodání strojní technologie).

[2] Správce daně zjistil, že žalobkyně zaplatila za dodávku strojní technologie téměř dvojnásobek ceny, kterou za tutéž dodávku (správce daně neshledal žádný rozdíl v plnění popsanych ve smlouvách) zaplatila společnost KOVO ASO-EX společnosti PREMETAL MON (rozdíl v ceně správce daně vyčíslil na 2 238 203 Kč). Také zjistil, že společnost KOVO ASO-EX nesídlí na adrese uvedené v obchodním rejstříku a společnost S. M. Z. L. sídlí na virtuální adrese. Jednatelkou obou těchto společností byla od 11. 3. 2011 do 12. 1. 2012 paní Zdeňka Nemetová,

podle které však společnost S. M. Z. L. nikdy žádnou činnost nevykazovala, nic neprodávala ani neměla žádné zaměstnance. Kupní smlouva uzavřená mezi společností S. M. Z. L. (prodávající) a žalobkyní (kupující) byla navíc dne 31. 1. 2011 podepsána za společnost S. M. Z. L. paní Zdeňkou Nemetovou, která však v té době ještě jednatelkou společnosti nebyla. Sama paní Nemetová i pozdější jednatel společnosti S. M. Z. L. popřeli jakoukoliv spolupráci s žalobkyní.

[3] Dále správce daně zjistil, že žalobkyně dne 11. 3. 2011 uzavřela se společností Noragros smlouvu, v níž se zavázala provést dílo do 30. 6. 2011. V předávacím protokolu dokládajícím plnění od žalobkyně pro společnost Noragros byl zaznamenán jako den uvedení do provozu den 15. 7. 2011. Správci daně však neuniklo, že předávací protokol, který dokládal dodání strojní technologie žalobkyni od společnosti S. M. Z. L., byl ze dne 21. 12. 2011. Podle správce daně tak nebylo možné, aby žalobkyně dodala tytéž strojní technologie společnosti Noragros o pět měsíců dříve.

[4] Správce daně kvůli těmto nesrovnalostem vyzval žalobkyni, aby prokázala, že částka 4 970 000 Kč představovala náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2011 podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Žalobkyně měla také prokázat, že dodávku skutečně pořídila od společnosti S. M. Z. L.; na výzvu však neodpověděla uspokojivě. Proto ji správce daně znovu vyzval, aby odstranila jeho pochybnosti o tom, že náklady na dodávku strojní technologie ve výši 4 970 000 Kč představovaly daňově účinný náklad. Správce daně žalobkyni upozornil na to, že se zapojila do řetězce osob, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. Bylo tedy zapotřebí, aby žalobkyně vysvětlila rozdíl mezi cenou, kterou zaplatila společnosti S. M. Z. L. za dodávku strojní technologie, a cenou, kterou za technologie v nezměněném stavu zaplatila společnost KOVO ASO-EX společnosti PROMETAL MON (správce daně zjistil, že mezi těmito dvěma společnostmi nejsou žádné vazby).

[5] Žalobkyně v reakci na výzvu zpochybnila tvrzení správce daně, že předmětem smluv byla v obou případech tatáž nezměněná strojní technologie. Dále uvedla, že cena sjednaná mezi ní a společností Noragros byla cenou obvyklou. Žalobkyně se totiž stala dodavatelkou díla na rozšíření a rekonstrukci skladu obilí pro společnost Noragros na základě výběrového řízení, kterého se účastnily další dva subjekty (PROTOM Strakonice, s. r. o., a JIHOSPOL, Jihočeská obchodní a stavební společnost, a. s.), jejichž nabídkové ceny byly velmi podobné jako nabídková cena žalobkyně. Tyto subjekty však správci daně sdělily, že se tohoto výběrového řízení neúčastnily. Tento závěr podpořilo i místní šetření u těchto subjektů. Správce daně tak dospěl k závěru, že žalobkyně rozdíl v ceně nedoložila. Doměřil proto žalobkyni daň ve výši 425 220 Kč, kterou vypočítal z ceny obvyklé, tj. z 2 238 000 Kč. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobkyni se nepodařilo vysvětlit rozdíl v ceně ani důvodně zpochybnit, proč by cena obvyklá ve výši, v jaké ji zjistil správce daně, neměla být správná. Proto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl.

[6] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu. Namítala v ní, že správce daně nezjistil správně skutkové okolnosti týkající se nabídek podaných ve výběrovém řízení společnostmi JIHOSPOL a PROTOM Strakonice. Podle žalobkyně nebylo rozhodné, že zástupci těchto společností nepotvrdili podání nabídek. Žalobkyně totiž zaslala správci daně spolu s vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění orazítované a podepsané položkové rozpočty, z nichž vyplynulo, že společnosti nabídky podaly (podpisy zástupců společností byly pravé), a také to, že cena, kterou žalobkyně zaplatila za strojní technologie, nebyla neobvyklá ani nadhodnocená. Dílo, které žalobkyně pro společnost Noragros zhotovovala, bylo dotovaným projektem. Při financování těchto projektů se dbá na to, aby nebyly veřejné prostředky

vynakládány nevhodně, proto je velmi nepravděpodobné, že by žalobkyně provedla dílo za neobvyklou cenu.

[7] Krajský soud konstatoval, že správce daně a žalovaný určili cenu obvyklou správně a žalobkyni se tento jejich závěr nepodařilo vyvrátit. Bylo prokázáno, že se výběrové řízení, z něhož žalobkyně chtěla vyvozovat cenu obvyklou, neuskutečnilo. To, že šlo o dotovaný projekt, ještě neznamená, že společnost Noragros výběrové řízení skutečně uspořádala. Soud rovněž nepovažoval za důvodnou námitku žalobkyně, že technologie od výrobce se lišila od technologie, která byla předmětem smlouvy mezi žalobkyní a společností S. M. Z. L. Ve smlouvě mezi společností PREMETAL a KOVO ASO-EX i ve smlouvě mezi žalobkyní a společností S. M. Z. L. je totiž shodný výčet součástí dodané strojní technologie. Soud tedy uzavřel, že závěry správce daně a žalovaného byly správné a bylo namístě upravit žalobkyni základ daně o zjištěný rozdíl. Žalobu proto zamítl.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně („stěžovatelka“) kasační stížnost. Namítá, že skutkový stav nebyl zjištěn dostatečně. Společnosti JIHOSPOL a PROTOM Strakonice sice nepotvrdily podání nabídek do výběrového řízení, které pořádala společnost Noragros a v němž stěžovatelka uspěla, zároveň to však ani nevyloučily. Je totiž možné, že tehdejší jednatel společnosti PROTOM Strakonice pouze nevložil nabídku do evidence podaných nabídek. Stejně tak v případě společnosti JIHOSPOL podepsal nabídku do výběrového řízení někdo jiný, než kdo byl přítomen místnímu šetření. Správce daně měl podle stěžovatelky konfrontovat zástupce společností s orazítkovanými a podepsanými položkovými rozpočty, které byly součástí nabídek těchto společností ve výběrovém řízení. Pravost podpisů je zřejmá, což stěžovatelka dokládá (stejně jako v žalobě) kopiemi podpisů zástupců společností na krycích listech nabídek a na jiných listinách ve sbírce listin.

[9] Stěžovatelka trvá na tom, že se výběrové řízení uskutečnilo: správci daně to doložila oznámením o výběru nejvhodnější nabídky. To, že jde o dotovaný projekt, nikdo nezpochybnil. Stěžovatelka je také přesvědčena, že z výsledku výběrového řízení vyplývá obvyklost ceny, za kterou pořídila strojní technologie od společnosti S. M. Z. L. Stěžovatelčina nabídková cena, jejíž značnou část tvořila cena technologií ve výši 4 970 000, byla o 21 % nižší než nabídková cena společnosti JIHOSPOL a o 22 % nižší než nabídková cena společnosti PROTOM Strakonice. Kdyby její nabídková cena byla nižší, jednalo by se naopak o cenu velmi neobvyklou. Díky výběrovému řízení byla podle stěžovatelky obvyklá cena zjištěna nejtransparentněji a nejpřesněji, jak jen mohla být.

[10] Žalovaný v reakci na kasační stížnost uvedl, že stěžovatelčiny námitky jsou prakticky totožné s těmi odvolacími a žalobními, a byly tedy již vypořádány. Námitky týkající se pravosti nabídek předložených ve výběrovém řízení i významu nabídkových cen pro určení ceny obvyklé považuje žalovaný za nedůvodné. Poukazuje také na to, že i společnost S. M. Z. L. spolupráci se stěžovatelkou popřela. Je proto přesvědčen, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání opodstatněnosti rozdílu mezi cenou obvyklou a cenou, za kterou technologie pořídila od společnosti S. M. Z. L.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Pro zodpovězení otázky, zda správce daně správně doměřil stěžovatelce daň, je nezbytné posoudit, zda se stěžovatelka při nákupu strojních technologií odchýlila od ceny obvyklé a zda se jí tento rozdíl v ceně podařilo vysvětlit.

[13] Z § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů plyne, že *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.*

[14] „*Jinak spojenými osobami*“ se podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 rozumí *osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*

[15] NSS se jen krátce vyjádří k účasti stěžovatelky na právním vztahu vytvořeném převážně za účelem snížení základu daně. Jde totiž o zásadní (nikoliv však jediný) předpoklad, který musí být splněn, aby správce daně mohl vůbec uvažovat o tom, zda je namístě doměřit daňovému základu daně o rozdíl, o který se odchýlil od ceny obvyklé. Zároveň však tato otázka není v soudním řízení ohniskem polemiky stran a stěžovatelka v kasační stížnosti nenamítá, že nebyla účastnicí takového smluvního řetězce. Proto není zapotřebí zabývat se splněním tohoto předpokladu příliš podrobně.

[16] Ze správního spisu vyplynulo, že než stěžovatelka pořídila od společnosti S. M. Z. L. strojní technologie, předcházela řada obchodů mezi několika společnostmi, které nedokázaly vysvětlit nejasné až podezřelé okolnosti průběhu těchto obchodů (jejich zástupci mnohdy uskutečnění těchto obchodů výslovně popřeli). Dále podle zjištění správce daně není vždy zřejmé, zda, jak a proč se strojní technologie ocitly v držení jednotlivých společností, když to mnohdy nebylo časově, technicky či jinak možné. O propojenosti jednotlivých společností svědčí i to, že v době, kdy se obchody uskutečnily, byla jednatelkou ve dvou ze společností v řetězci tatáž osoba, podle které navíc žádné smlouvy v dané době uzavřeny nebyly. V kontextu těchto a dalších podivně neobjasněných skutečností správce daně správně usoudil, že zjevně vznikl systém právních vztahů, který má za cíl snížit stěžovatelčin základ daně o náklad v podobě ceny za strojní technologie. Tato cena totiž téměř dvojnásobně převyšovala cenu, za niž strojní technologie původně prodal výrobce prvnímu „přeprodejci“. Není přitom rozhodné, zda stěžovatelka věděla, že je součástí tohoto řetězce právních vztahů, či nikoliv (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 47/2013-30). Proto nebylo zapotřebí prokazovat nic dalšího k tomu, aby správce daně mohl stěžovatelku a další subjekty, které si vzájemně přeprodovaly strojní technologie a uzavíraly smlouvy o dílo, týkající se těchto technologií, označit za jinak spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.

[17] Dále se NSS zabýval otázkou, zda správce daně správně určil obvyklou cenu za strojní technologie a zda se od ní stěžovatelka odchýlila. Je více způsobů, jak určit cenu obvyklou, a záleží vždy na okolnostech případu, který způsob správce daně zvolí jako nejvhodnější. Jelikož se v případě koupě a prodeje strojních technologií potřebných na rekonstrukci a rozšíření skladu obilí nejedná o příliš častý obchod, neměl správce daně k dispozici informace o dalších podobných obchodech, z nichž by mohl vyvodit referenční cenu. Využil proto informaci o ceně, za kterou strojní technologie pořídil první „přeprodejce“ od výrobce, tj. „*vycházel z údajů o skutečně dosažené ceně shodné komodity mezi existujícími nezávislými subjekty*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS). Informace ve správním spisu dokládají, že mezi výrobcem (společností PREMETAL MON) a prvním „přeprodejcem“ (společností KOVO ASO-EX) není žádná vazba, jde tedy o nezávislé osoby a cenu za strojní technologie sjednanou mezi těmito společnostmi (tj. 2 238 000 Kč) lze považovat za cenu referenční

(obvyklou). Cena, za kterou stěžovatelka pořídila strojní technologie (tj. 4 970 000 Kč), tedy značně převyšovala cenu obvyklou, kterou správce daně zjistil.

[18] S námitkou, že správce daně nezjistil cenu obvyklou správně, se již podrobně vypořádal krajský soud. NSS se s názory krajského soudu ztotožňuje, proto je jen stručně shrne. Správce daně postupoval při zjišťování ceny obvyklé s ohledem na okolnosti případu zcela standardně. Vycházel z informací, které získal svou vlastní činností, i z těch, které mu poskytla stěžovatelka. Správce daně ověřoval stěžovatelčina tvrzení o tom, že z výběrového řízení, kterého se účastnila, vyplynula úplně jiná (vyšší) cena obvyklá. Místní šetření u společností, které se podle stěžovatelky účastnily výběrového řízení, ani výpovědi zástupců těchto společností nepotvrdily, že se společnosti účastnily výběrového řízení vypsání společnosti Noragros, a tedy ani to, že podaly nabídky, z nichž by bylo možné vyvodit obvyklou cenu.

[19] Stěžovatelka namítala, že výpovědi zástupců společností sice účast společností ve výběrovém řízení nepotvrdily, ale ani výslovně nevyvrátily, a že tehdejší zástupci společností pouze opomněli zaevidovat svou účast ve výběrovém řízení. Tato námitka však působí poněkud spekulativně. Není důvod se domnívat, že obě společnosti, které správci daně předložily knihy všech nabídek a poptávek za určité období, shodně nezaevidovaly právě nabídku podanou při výběrovém řízení u společnosti Noragros. Rovněž není rozumný důvod, pro který by společnosti PROTOM Strakonice a JIHOSPOL nezávisle na sobě účast ve výběrovém řízení popíraly, kdyby se jej bývaly účastnily. Stěžovatelčina námitka, že u místního šetření byli přítomni jiní lidé, než kteří byli u podávání nabídek ve výběrovém řízení, a proto účast ve výběrovém řízení popřeli, rovněž působí nepřesvědčivě. Účast společnosti ve výběrovém řízení je jen zřídkakdy známa jen konkrétní osobě, současně nezaznamenána do řádně vedené evidence nabídek a poptávek a k tomu ještě nesdělena dalším osobám ve vedení společnosti (či jejich nástupcům). To, že by se tyto podivné náhody udály navíc u dvou společností, jejichž nabídkové ceny podle stěžovatelky prokazovaly cenu obvyklou, se jeví jako nanejvýš nepravděpodobné.

[20] Je pravda, že stěžovatelka správci daně předložila orazítkované a podepsané kopie nabídek těchto společností, a tvrdí, že podpisy jsou shodné s podpisy na jiných listinách uložených ve sbírce listin. Je to však jediné tvrzení a jediná indicie v souhrnu všech zjištěných skutečností, která naznačuje, že se výběrové řízení konalo. Všechny ostatní zjištěné skutečnosti přímo či nepřímo svědčí o pravém opaku (např. chybějící nabídky v evidencích vedených společnostmi JIHOSPOL a PROTOM Strakonice, výpovědi zástupců společností, ale i skutečnost, že podle zjištění správce daně stěžovatelka nepravdivě tvrdila, že se odlišné ceny vztahují k jiným strojním technologiím než k těm, které na počátku prodával výrobce). NSS je proto přesvědčen, že správce daně při dokazování nijak nepochybil a nebylo jeho povinností vyslýchat další svědky (tehdejší zástupce společností JIHOSPOL a PROTOM Strakonice) ani podrobněji zkoumat pravost podpisů na nabídkách, které doložila stěžovatelka. Správce daně hodnotil veškeré informace a důkazy v jejich vzájemné souvislosti a dospěl ke správnému závěru, že se stěžovatelce nepodařilo vyvrátit jeho závěry o ceně obvyklé, tzn. že cena obvyklá je ta, za niž prodala společnost PREMETAL MON strojní technologie společnosti KOVO ASO-EX.

[21] Správce daně totiž řádně zjistil cenu obvyklou způsobem, který předvídá judikatura v případě, že trh s tímto zbožím není nikterak velký a nelze zjistit cenu obvyklou srovnáním více takových obchodů. O ceně, kterou takto zjistil, nepanují žádné pochybnosti. Cena byla sjednána mezi nezávislými subjekty a nebyl důvod, aby si strany sjednaly nižší cenu, než jaká byla skutečná hodnota strojní technologie. Stěžovatelka se snažila vyvrátit závěry správce daně především tvrzením, že cena obvyklá vyplývá z nabídek předložených ve výběrovém řízení, pořádaném společností Noragros. To se jí však nepodařilo prokázat. Stěžovatelčiny sporné a chabé

podložené závěry o ceně obvyklé (o jejichž věrohodnosti lze mít navíc s ohledem na další okolnosti případu pochyby) tak jen stěží mohou konkurovat závěrům o ceně obvyklé, kterou zjistil správce daně.

[22] Na tom nic nemění ani skutečnost, že stěžovatelka dodávala strojní technologii společnosti Noragros v rámci dotovaného projektu. To, že je projekt dotovaný, totiž samo o sobě neznamena, že v nesouvislosti s ním proběhlo výběrové řízení (i když proběhnout mělo), že se jej zúčastnily společnosti JIHOSPOL a PROTOM Strakonice, ani že byly předloženy takové nabídkové ceny, jak tvrdí stěžovatelka. Okolnosti, za nichž se uskutečnil tento dotovaný projekt, navíc nejsou předmětem přezkumu v tomto řízení. Tato stěžovatelčina námitka je tak nedůvodná.

[23] NSS tedy uzavírá, že správce daně správně určil cenu obvyklou a stěžovatelčiny námitky nebyly způsobilé takto určenou cenu vyvrátit. Soud se proto dále ani nezabýval významem a podobností cen, za které byly společnosti JIHOSPOL a PROTOM Strakonice podle stěžovatelky ochotny strojní technologie dodat a dílo zhotovit.

[24] Jelikož se cena sjednaná mezi stěžovatelkou a společností S. M. Z. L. (jinak spojenými osobami) lišila od ceny obvyklé téměř dvojnásobně, musel být tento rozdíl v cenách uspokojivě vysvětlen. Stěžovatelka však tento rozdíl nevysvětlila (svou argumentaci neúspěšně zaměřila na zpochybnění ceny obvyklé). Správce daně proto v souladu se zákonem doměřil stěžovatelce daň z příjmů o částku, která odpovídá situaci, v níž by stěžovatelka uplatnila náklady na pořízení strojní technologie ve výši ceny obvyklé, tj. 2 238 000 Kč.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. dubna 2020

Ondřej Mrákota
předseda senátu