



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **BRICOL - M, spol. s r.o.**, se sídlem Mikulovská 225, Valtice, zast. Ing. Mgr. Miroslavem Šperkou, LL.M., advokátem se sídlem Jurečkova 643/20, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2017, č. j. 20357/17/5200-11431-706012, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2019, č. j. 62 Af 61/2017 - 146,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 5. 2017, č. j. 20357/17/5200-11431-706012 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí (dva dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“), první ze dne 18. 7. 2016, č. j. 3282615/16/3008-50521-706496, kterým správce daně žalobkyni doměřil za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 daň z příjmů právnických osob o 2 452 520 Kč vyšší; současně žalobkyni vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z doměřené daně, a druhý též ze dne 18. 7. 2016, č. j. 3282658/16/3008-50521-706496, kterým správce daně žalobkyni doměřil za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 daň z příjmů právnických osob o 1 745 150 Kč vyšší; současně žalobkyni vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z doměřené daně.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 26. 9. 2019, č. j. 62 Af 61/2017 - 146 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl.

[3] Krajský soud uvedl, že mezi účastníky řízení je spor o to, zda byl vysvětlen a doložen rozdíl mezi cenami, které žalobce sjednal se svým velkoobtěratelem BRICOL s.r.o. (slovenská obchodní společnost), a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Dle krajského soudu správce daně prokázal, že zpracovatel „Studí o transferových cenách Posouzení převodních cen mezi společnostmi BRICOL – M spol. s r.o. a společností BRICOL s.r.o. v roce 2011 a 2012“ (dále jen „Studie“) vycházel z dat, jež neodpovídala účetnictví žalobkyně, a nesprávně nezohlednil údaje, jež je třeba při použití transakční metody čistého rozpětí pro stanovení srovnatelné ceny použít. Správce daně taktéž prokázal, že se cena mezi žalobkyní a BRICOL s.r.o. lišila od ceny, jaká by byla sjednána mezi nezávislými subjekty, a žalobkyně zjištěný rozdíl uspokojivě nevysvětlila. Protože žalobkyně své důkazní břemeno neunesla, byl správce daně oprávněn upravit základ daně.

[4] Krajský soud neshledal důvodnou námitku, že správce daně uváděl nesprávnou výši tržeb, neboť to byla žalobkyně, která v průběhu daňové kontroly vyčíslila nesprávnou výši tržeb. Správce daně při stanovení výše tržeb vycházel z účetnictví žalobkyně (účet 604; str. 33 až 34, 37 a 110 zprávy o daňové kontrole), přičemž žalobkyně netvrdí, že by v účetnictví byly chyby. Pokud jde o výpočet žalobkyně, ten správce daně relevantně zpochybnil. Žalobkyně ničím neprokázala své tvrzení o objemu nákladů, jež přiřadila k transakcím týkajícím se BRICOL s.r.o., ani to, že provozní náklady odpovídaly jí tvrzené výši. Soudní řízení má pouze přezkumnou úlohu ve vztahu k nosným skutkovým zjištěním a závěrům správce daně a žalovaného, které jsou logické a věcně správné a opírají se o dostatečné argumenty, které žalobkyně nevyvrátila. Správce daně vycházel z účetnictví žalobkyně a z údajů předložených žalobkyní, jež nebyly zpochybněny, a přitom respektoval, že se jedná o transakce mezi velkoobtěrateli.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) obsáhlou kasační stížností, jež se z velké části shodovala s žalobou, napadla rozsudek krajského soudu v celém jeho rozsahu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[6] První okruh námitek se týkal způsobu určení alokačního klíče žalovaným. Dle stěžovatelky žalovaný nesprávně užil alokační klíč jako poměr nákladů na prodané zboží společnosti BRICOL s.r.o. a nákladů na prodané zboží celkem, přičemž měl v souladu se směrnicí OECD použít poměr nákladů na prodané zboží společnosti BRICOL s.r.o. a nákladů na prodané zboží v rámci velkoobchodu. Stěžovatelka zopakovala, že i v rámci skupiny velkoobtěratelů je nutné transakce mezi ní a slovenskou sesterskou společností BRICOL s.r.o. odlišit. Jedná se o specifické, svým charakterem výjimečné transakce, v nichž má stěžovatelka roli objednatele zboží a nikoli standardního dodavatele. Jediná služba, která je stěžovatelkou pro BRICOL s.r.o. vykonávána, je zajištění společného nákupu zboží. Vzhledem k vyššímu množství odebraného zboží je dodavatelem stěžovatelce stanovena nižší cena, a tudíž dojde na straně stěžovatelky ke snížení nákladů na nákup zboží. Veškeré další obchodní aktivity jsou v kompetenci BRICOL s.r.o. Když stěžovatelka nakoupí zboží, tak část je určena pro ni a část pro BRICOL s.r.o., přičemž tyto části jsou dodány zvlášť. Stěžovatelka tak nemá žádné náklady na skladování zboží určeného pro BRICOL s.r.o., výklad a náklad zboží, jeho administraci, propagaci apod. Žádné tyto náklady, které jsou svojí povahou náklady provozními, ve vztahu k posuzovaným transakcím nevznikají. Uvedené vyplývalo i ze Studie, která se zabývala odlišnou hodnotou marže při prodeji spojeným osobám a třetím stranám.

pokračování

[7] Druhý okruh kasačních námitek směřoval proti závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou. Ta má za to, že v rámci daňového řízení předložila veškeré možné důkazní prostředky.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a stěžovatelkou uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž by měl v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že takovými vadami netrpí.

[9] Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů platí, 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.*

[10] Aby tedy mohl správce daně přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musí v první řadě prokázat, že se ve věci jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení. Druhou podmínkou pro uvedený postup je zjištění, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ve vztahu k oběma těmto skutečnostem nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní správce daně. Má-li za prokázané, že smluvními stranami příslušného právního jednání jsou spojené osoby a že si sjednaly ceny odlišně od cen obvyklých, musí dále daňovému subjektu poskytnout prostor, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlil. V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od předchozích dvou podmínek pro úpravu základu daně, daňový subjekt (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018 - 61).

[11] V rozsudku ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012 - 50, pak Nejvyšší správní soud objasnil, že *„účelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů.“* Dále pak shrnul, 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.“*

[12] V nyní projednávaném případě není mezi stranami sporné, že žalobkyně a společnost BRICOL s.r.o. jsou spojenými osobami. Sporné je, zda byl vysvětlen a doložen rozdíl mezi cenami, které žalobkyně sjednala se společností BRICOL s.r.o., a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[13] K problematice zjištění rozdílu mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou se váže bohatá rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, č. 1852/2009 Sb. NSS, ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, či ze dne 22. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27), kterou tento soud shrnul v rozsudku ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017 - 47. V něm uvedl, že pokud je *„prokázáno, že se jedná o spojené*

osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. (...) Správce daně proto musí provést srovnání, při kterém musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé. Nutnou (nikoli však dostačující) podmínkou pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je existence rozdílu mezi cenami. 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. Jak již uvedl NSS v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS - 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. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny.“

[14] S námitkou, že správce daně nezjistil cenu obvyklou správně, se již podrobně vypořádal krajský soud. Nejvyšší správní soud 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, ze směrnice OECD i smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, konkrétně čl. 9. Správce daně porovnal průměrné procento přírážky při prodeji zboží společnosti BRICOL s.r.o a nejnižším procentem přírážky při prodeji zboží ostatním odběratelům, tj. nezávislým osobám. Správce daně následně akceptoval stěžovatelkou doložené rozdíly, reagoval na předložené důkazní prostředky a stěžovatelkou opakovaně měněná tvrzení a zohlednil i stěžovatelkou předloženou Studii. Výsledky Studie však neodpovídají údajům uvedeným v účetnictví stěžovatelky. Především nebyly zohledněny mzdové náklady zaměstnankyň V. a D., které byly uváděny na vystavených fakturách mezi stěžovatelkou a společností BRICOL s.r.o. Uvedený rozpor se stěžovatelce v řízení před správními orgány ani v navazujícím soudním řízení nepodařilo věrohodně vysvětlit. Správce daně tak postupoval správně, když nepoužil stěžovatelkou předestřený výpočet alokačního klíče, neboť ten nevycházel ze zjištěných skutečností.

[15] Nejvyšší správní soud se s ohledem na uvedené ztotožňuje se závěry krajského soudu a daňových orgánů, že stěžovatelka důkazní břemeno ve vztahu k doložení důvodnosti zjištěných cenových rozdílů neunesla. Daňové orgány proto postupovaly v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, když odpovídajícím způsobem zvýšily základy daně a v důsledku toho přistoupily k doměření daně z příjmů právnických osob a stanovení penále.

[16] Ke druhé kasační námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že správce daně musí daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout patřičné úsilí ke zjištění rozhodného skutkového stavu. Zároveň platí, že správce daně není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Každý návrh na provedení dokazování správce daně zváží a rozhodne, zda je jeho provedení třeba, nebo ne. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, případně že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit sumu poznatků o již zjištěném skutkovém stavu, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018,

pokračování

č. j. 10 Afs 306/2016 - 85, bod 15 a judikaturu tam citovanou). Správce daně uvedl, proč nemohl zcela vycházet z předložené Studie (výše zmíněné nesrovnalosti v účetnictví, nesprávně přiřazené objemy nákladů k určitým pracovním pozicím). Stěžovatelka tyto pochybnosti přesvědčivě nevyvrátila, k čemuž dospěl i krajský soud. Nejvyšší správní soud v obecné rovině souhlasí se závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, že „*při vybírání daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci tohoto práva státu je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, v daném případě právo na objektivně provedené dokažování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu.*“ V nyní posuzovaném případě však správce daně našel nesrovnalosti v účetnictví stěžovatelky s daty použitými ve Studii a s těmito nesrovnalostmi stěžovatelku seznámil. Stěžovatelce se však nepodařilo nesrovnalosti přesvědčivě vyvrátit a napadené rozhodnutí tak bylo vydáno na základě objektivně zjištěného skutkového stavu. Ani tato námitka tedy není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Nejvyšší správní soud uzavírá, že se neztotožňuje s námitkami stěžovatelky, z výše uvedených důvodů považuje kasační stížnost za nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[18] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, *nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.* Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto jí právo na náhradu nákladu nenáleží. Žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, a Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žalovanému, který by jako procesně úspěšný účastník řízení o kasační stížnosti nárok na náhradu nákladů tohoto řízení zásadně měl, se tato náhrada nepřiznává.

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

V Brně dne 19. ledna 2022

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu