



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Teva Czech Industries s. r. o.**
sídlem Ostravská 305/29, Komárov, 747 70 Opava
zastoupený Ernst & Young, s. r. o.
sídlem Na Florenci 2116/15, Nové Město, 110 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2019, č. j. 8145/19/5200-11431-706481,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 2. 2019, č. j. 8145/19/5200-11431-706481 **se ruší** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15 342 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ernst & Young, s. r. o., se sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1 – Nové Město.

Odůvodnění:

Žalobní námitky

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 16. 4. 2019 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2019, č. j. 8145/19/5200-11431-706481 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byl částečně změněn, ve zbytku však potvrzen, dodatečný platební výměr Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) z 11. 6. 2015, doměřující žalobci daň z příjmů právnických osob za rok 2009 ve výši 28 181 600 Kč. Žalovaný dodatečný platební výměr změnil tak, že výše doměřené daně nově činila 15 329 600 Kč a nově byla stanovena i výše penále.
2. Žalobce poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě z 24. 4. 2018 č. j. 22 Af 60/2016 – 67, který zrušil původní rozhodnutí žalovaného, dodatečný platební výměr správce daně potvrzující, a na závěr, který v něm zdejší soud závazně pro žalovaného vyslovil, kterým se však žalovaný v napadeném rozhodnutí neřídil.
3. Žalobce v žalobě uvedl pouze skutečnosti, na základě kterých dovozuje nesprávnost nyní napadeného rozhodnutí, ve zbytku odkázal na žalobu, která byla základem pro shora uvedený rozsudek zdejšího soudu.
4. Žalobce v první řadě namítal nesprávnost závěrů žalovaného v části, týkající se situace, kdy žalobce v pozici distributora pro slovenský trh nakupoval zboží od Teva Pharmaceuticals CR, s. r. o. (dále jen „TEVA Praha“), kdy spornou otázkou je výše odměny žalobce za distribuční funkci v návaznosti na příručku pro převodní ceny. V citovaném rozsudku krajský soud uložil žalovanému provést mj. důkaz výkladem příručky pro převodní ceny 2007 (tzv. studie PWC¹) a výslech svědka Itay Pinto. Žalobce tyto důkazy k prokázání svého tvrzení o tom, že odměna se musí rozdělit mezi subjekty provádějící distribuci (v posuzované věci se jednalo o subjekty tři), a to v rozpětí 1,3% - 4,9%, navrhl již v předchozím řízení a krajský soud přisvědčil jeho námitce, že důkazy měly být provedeny. Žalovaný v nynějším řízení provedl pouze důkaz srovnání marže s polským distribučním řetězcem, s jehož hodnocením žalobce nesouhlasí, když nerozumí tomu, jaký vliv na rozdělení marže mezi více subjektů vykonávajících distribuci mohla mít polská zákonná úprava. Ostatní důkazy neprovedl a nijak se nezmiňoval o tom, že žalobce jejich provedení navrhl a krajský soud jejich provedení uložil. Nadto zpochybnil zapojení tří distributorů do distribuce zboží na Slovensko, ačkoliv takto otázka byla v rámci daňové kontroly mnohokrát diskutována a nikdy zpochybněna. Žalobce ani nemohl uplatnit své námitky proti hodnocení provedeného důkazu, neboť žalovaný v rozporu s § 115 odst. 2

¹ PWC = společnost Pricewaterhouse Coopers, zpracovávající předmětnou studii

zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) žalobce s nově zjištěnými skutečnostmi neseznámil.

5. Žalobce dále namítl přijatý závěr, že odměna distributora na úrovni tržního odstupu je 3%, protože skupina TEVA v rámci Směrnice² a Příručky TEVA³ používá odměnu distributora stanovenou na základě pevné 3% provozní marže. Jde totiž jen o cílovou hodnotu, která byla zvolena z tržního rozpětí identifikovaného srovnávací studií PWC, která je 1,3% - 4,9%. Tím, že žalovaný setrval na názoru, že studie PWC nebyla nikdy předložena, ač byla předložena včetně překladu již v roce 2013 a je zaevidována ve spise pod podložkou 104, a nadto byla přiložena předchozí žalobě, znemožnil žalobci prokázat, že tržní provozní marže distributora není jediné 3%, ale naopak se pohybuje v rozpětí 1,3% - 4,9%, a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek č. j. 8 Afs 80/2007 – 105) měla být žalovaným vzata nejvýhodnější hodnota, tedy 1,3%.
6. Žalobce dále namítal nesprávnost závěrů žalovaného v části, týkající se situace, kdy žalobce prodával vlastní výrobky společnosti TEVA Praha za účelem jejich distribuce na český trh, kdy spornou otázkou je výše marketingových nákladů, které žalobce fakturoval TEVA Praha za distribuci. Původně žalovaný určil tyto náklady částkou 177 607 tis. Kč, což žalobce napadl předchozí žalobou. Krajský soud přisvědčil žalobní námitce přítomnosti matematické chyby a v nyní napadeném rozhodnutí žalovaný svou chybu opravil. Žalobce však také navrhl přesnější alokační metodu těchto nákladů, vycházející z kritéria tržeb z prodeje různého zboží skupiny TEVA na českém trhu, tedy s vyloučením tržeb za zboží Pliva a tržeb ze slovenského trhu, což vede ke koeficientu 61%, podle kterého by fakturace marketingových služeb měla činit 296 228 tis. Kč; žalovaným užitá metoda vede k výši fakturovaných nákladů pouze 241 867 tis. Kč. Krajský soud přisvědčil žalobní námitce a uložil žalovanému provést úvahu, která jej vedla k závěru, že jím zvolená metoda je přesnější než žalobcem navržená. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí žádnou takovou úvahu neprovedl a žalobcem navrženou metodu alokace nepoužil.
7. Žalobce konečně namítal nesprávnost závěrů žalovaného v části, týkající se prodeje vlastních výrobků společnosti TEVA DE. Námitky žalobce, vyjádřené v předchozí žalobě k této části se vztahující, krajský soud v předchozím rozsudku neshledal důvodnými a žalovaný proto své závěry neměnil. Žalobce své námitky opakuje pro případ kasační stížnosti.

Stanovisko žalovaného:

8. Žalovaný s žalobou nesouhlasil.
9. Navrhl přerušení řízení, neboť po vyhodnocení žalobních námitek, týkajících se nákupu zboží od společnosti TEVA Praha za účelem distribuce na slovenský trh a prodeje vlastních výrobků žalobce téže společnosti za účelem prodeje na český trh, dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy, a proto podal

² Směrnice transferové (převodní) ceny Teva Czech Industries, s. r o. za rok 2009, dále jen „Směrnice“

³ Příručka pro převodní ceny 2007 TEVA Evropa, dále jen „Příručka TEVA“

podnět k jeho přezkoumání. K vyjádření přiložil příslušný podnět z 31. 5. 2015 a následně předložil rozhodnutí o nařízení přezkoumání napadeného rozhodnutí podle § 123 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., (dále jen „daňový řád“), vydané Generálním finančním ředitelstvím dne 16. 10. 2019 pod č. j. 69466/19/7100-40113-110343, a to z důvodu rozporu s právním předpisem v tom, že se žalovaný nevypořádal s právním názorem krajského soudu v předchozím rozsudku týkající se nevyslechnutí svědka navrženého žalobcem a neprovedení hodnocení studie PWC (vše ve vztahu k nákupu zboží do společnosti TEVA Praha za účelem distribuce na slovenský trh) a dále k nevyslovení úvahy o výpočtu přiřaditelných nákladů podle metody navržené žalobcem (ve vztahu k prodeji zboží společnosti TEVA Praha za účelem prodeje a český trh).

10. Co se týká žalobních námitek, žalovaný zopakoval svou argumentaci z napadeného rozhodnutí. Poukázal na to, že společnost TEVA je organizována tak, že pro každý trh zná jen jednoho distributora a má upraven postup, jak dosáhnout cen odpovídajících tržnímu odstupu, kdy marže pro tohoto distributora činí 3%. Tvrzení žalobce o účasti tří distributorů na slovenském trhu nemá oporu ve spise a Příručka TEVA ani Směrnice neobsahují žádnou úpravu dělení stanovené tříprocentní marže. Nadto, tvrzení žalobce o rozdělení marže v jím uvedeném poměru nebylo ani v posuzované věci aplikováno. Studie PWC, které se žalobce dovolává, nebyla nikdy v daňovém řízení předložena v kompletní podobě, to se stalo až v soudním řízení, kdy byla předložena spolu s žalobou. Studie na posuzovaný rok nedopadá, neboť se týká let 2005 – 2007, což vyplývá již z jejího názvu. Co se týká vypořádání námitky jiné, přesnější alokace nákladů, z důvodu nevypořádání této námitky byl navržen přezkum napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení.

Stanovisko žalobce k přerušení řízení

11. Žalobce s přerušením řízení nesouhlasil, neboť podle něj nezákonnost napadeného rozhodnutí nelze zhojit postupem podle § 121 daňového řádu. Namítl, že rozhodnutí o odvolání pouze domněle prodloužilo prekluzivní lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 daňového řádu, neboť bylo vydáno formálně, předčasně a zbytečně, když již v květnu 2019 podal žalovaný precizně zpracovaný podnět k zahájení přezkumného řízení, a to pouze se záměrem prodloužit prekluzivní lhůtu. Žalovaný totiž začal zjevně své rozhodnutí přezkoumávat podle závěrů krajského soudu vyjádřených v předchozím rozsudku až poté, co napadené rozhodnutí vydal. Prekluzivní lhůta tak uplynula 25. března 2019, neboť, jako dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 2. 2018 č. j. 2 Afs 239/2017 – 29, pouze formálně provedené úkony správce daně nemohou lhůtu pro stanovení daně prodloužit.
12. Za této situace uběhla prekluzivní lhůta pro stanovení daně, k čemuž soud přihlíží z úřední povinnosti. Žalobce nemohl námitku prekluze uplatnit v žalobě, neboť teprve po podání podnětu k zahájení přezkumného řízení vyšly najevo skutečnosti, ze kterých žalobce prekluzi práva stanovit daň zjistil.
13. Dále žalobce namítl nezákonnost postupu žalovaného i v případě, kdyby lhůta pro stanovení daně neuplynula, neboť v situaci, kdy byla podána žaloba, byl žalovaný povinen

postupovat nikoliv podle ustanovení § 121 daňového řádu, ale podle speciálního ustavení § 124 daňového řádu. Tento postup zasáhl do žalobcových práv. Pokud by byl žalobce uspokojen postupem podle § 124 daňového řádu, týkalo by se upokojení pouze dvou ze tří žalobních bodů, což by nevedlo k plnému uspokojení žalobce a ten by mohl svůj nárok ohledně třetího bodu předložit v soudním řízení. V případě, že postupem podle § 121 daňového řádu bude žalobce takto částečně uspokojen, svůj třetí žalobní nárok již v soudním řízení nebude moci uplatnit. Postup žalovaného je nadto v rozporu s ustálenou praxí.

Posouzení krajským soudem

14. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

A.

15. Krajský soud se nejprve zabýval návrhem na přerušení řízení a prekluzí práva stanovit daň.
16. Podle § 48 odst. 3 písm. a) s. ř. s., *předseda senátu řízení usnesením může přerušit, jestliže zjistí, že ve věci byl podán zákonem připouštěný podnět nebo návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí nebo takové řízení bylo zahájeno.*
17. Nařízení přezkoumání řízení podle § 122 daňového řádu je řízení, které může vést ke změně nebo zrušení napadeného rozhodnutí, neboť podle § 122 odst. 5 daňového řádu v případě naplnění podmínek podle § 121 odst. 1 daňového řádu příslušný správce daně napadené rozhodnutí zruší nebo změní. Je tak splněna zákonná podmínka pro přerušení řízení. Vzhledem k tomu, že soudní řád správní předpokládá přerušení řízení jako fakultativní důsledek zahájení přezkumného řízení, krajský soud uvažil, zda je v posuzované věci přerušení vhodné.
18. Soudní řízení je vůči řízení správnímu a též daňovému subsidiární, zásadně tak lze přisvědčit žalovanému, že přerušení řízení je vhodné, aby správce daně mohl zjištěná pochybení napadeného rozhodnutí, které se kryjí se žalobními body, odstranit sám v řízení daňovém.
19. Je třeba však rovněž přisvědčit žalobci, že důvody, pro které bylo přezkoumání napadeného rozhodnutí nařízeno, jsou v tomto případě specifické v tom, že žalovaný nerespektoval závěry, pro které bylo předchozí rozhodnutí žalovaného zrušeno. Pokud by napadené rozhodnutí bylo žalovaným v přezkumném řízení změněno, pak by žaloba musela být odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro odpadnutí předmětu řízení a žalobce by byl nucen – pokud by nebyl novým rozhodnutím uspokojen – svou argumentaci uplatnit v pořadí již třetí žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018 - 49); v každém případě by musel nést

náklady na stávající soudní řízení a vynaložit náklady na soudní řízení nové. Podle názoru krajského soudu toto nelze po žalobci za dané situace a délce daňového a soudního řízení spravedlivě požadovat. Krajský soud proto návrhu žalovaného na přerušení řízení nevyhověl.

20. Námitce žalobce o nesprávnosti postupu žalovaného, kdy vzhledem k probíhajícímu soudnímu řízení měl postupovat podle § 124 daňového řádu a nikoliv podle § 121 a násl. daňového řádu, však přisvědčit nelze, neboť nemožnost postupu podle § 121 a násl. daňového řádu za současně běžícího řízení soudního z žádného ustanovení daňového řádu nevyplývá; judikatura nadto takový postup připouští, např. ve shora citovaném rozsudku č. j. 8 Afs 361/2018 - 49 se Nejvyšší správní soud podrobně vypořádal s důsledky, které má rozhodnutí v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu na soudní řízení o přezkum původního, v důsledku proběhnuvšího přezkumného řízení však změněného rozhodnutí. Nadto, jak sám žalobce uvádí, i v případě, kdyby bylo v řízení podle § 124 daňového řádu žalobci vyhověno ohledně dvou jeho žalobních námitek, zbývající námitka ve vztahu ke společnosti TEVA DE by zodpovězena nebyla a žalobce by tak nemohl být plně upokojen s důsledky, které předvídá § 62 s. ř. s. ve spojení s § 47 písm. b) s. ř. s. a uspokojení by nevedlo k zákonem předvídanému cíli.
21. Pokud žalobce nesouhlasí s postupem žalovaného v přezkumném řízení, může se proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí – po vyčerpání opravných prostředků – bránit samostatnou žalobou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2016, č. j. 6 Afs 161/2016 – 38, *[r]ozhodnutí instančně vyššího správce daně o nařízení přezkoumání daňového rozhodnutí tudíž zasahuje do právní sféry daňového subjektu. Tento zásah je o to důraznější, že prolamuje právní moc původního daňového rozhodnutí, tj. ve smyslu § 55b odst. 5 zákona o správě daní a poplatků má rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému; v důsledku toho nastává v právní sféře daňového subjektu nejistota ohledně výše jeho daňové povinnosti. Tyto důsledky ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. možnost bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu soudní cestou (viz citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 – 6). Pokud je tedy daňový subjekt přesvědčen, že rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení nemělo být vůbec vydáno, resp. nejsou vůbec splněny zákonné podmínky pro vedení přezkumného řízení, je na místě bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání žalobou dle § 65 s. ř. s.)“ (podtržení provedl krajský soud).*
22. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou prekluze práva stanovit daň.
23. Podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku.*
24. Daňový řád však nespojuje prodloužení lhůty s oznámením toliko bezvadného rozhodnutí, ani prodloužení lhůty pro stanovení daně neváže na existenci rozhodnutí, ale na jeho oznámení. Účinek oznámení rozhodnutí je ze své povahy jednorázový a plně se vyčerpává okamžikem, kdy nastane. K témuž závěru dospěl Nejvyšší správní soud

v rozsudku ze dne 7. 2. 2018 č. j. 2 Afs 239/2017 – 29. Lze tedy uzavřít, že doručení i vadného rozhodnutí má zásadně za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně.

25. Výjimku z tohoto účinku představuje pouze situace, kdy úkon je toliko formální, vydaný čistě nebo převážně za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně (srov. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 239/2017 – 29, bod [18] odůvodnění). Podle názoru krajského soudu posuzované oznámení napadeného rozhodnutí takovým toliko formálním úkonem není. Žalovaný sice v rozporu s pokynem krajského soudu neprovedl žalobcem navržené důkazy, nicméně z této samotné skutečnosti nijak nevyplývá, že by důvodem oznámení napadeného rozhodnutí bylo pouze či převážně prodloužení prekluzivní lhůty. K podání podnětu na zahájení přezkumného řízení žalovaný přistoupil až poté, co se seznámil se žalobními body, přičemž napadené rozhodnutí bylo vydáno 25. 2. 2019, žaloba byla žalovanému soudem doručena dne 28. 5. 2019 a podnět k přezkoumání rozhodnutí žalovaný podal dne 31. 5. 2019. Měl – li žalovaný v úmyslu prodloužit prekluzivní lhůtu, pak není žádný důvod k tomu, aby se zahájením přezkumného řízení otálel až do doby, kdy se seznámil s žalobou, když větší časovou výhodu by žalovaný získal, kdyby podnět podal bezprostředně či v krátké prodlevě po vydání napadeného rozhodnutí. Není – li oznámení napadeného rozhodnutí pouze formálním úkonem učiněným převážně za účele prodloužení lhůty pro stanovení daně, vyvolalo toto oznámení účinky podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, došlo k prodloužení prekluzivní lhůty v souladu s tímto ustanovením a námitka prekluze není důvodná.

B.

26. K žalobním námitkám krajský soud z daňového spisu stručně rekapituluje, že žalobce podniká v rámci Evropské skupiny TEVA, jejímž 100% vlastníkem je Teva Pharmaceutical Industries Ltd. se sídlem v Izraeli. Pro účely stanovení převodních cen, odpovídajících tržnímu odstupu, byla v rámci skupiny vytvořena Příručka TEVA, jejímž cílem je podporovat společný přístup k záležitostem převodních cen v rámci Evropské skupiny TEVA v západní, střední a východní Evropě. Příručka určuje metodu stanovení ceny (metoda COST+, metoda ceny při dalším prodeji R- a metoda čistého zisku TNNM), definuje výrobní subjekty, distribuční subjekty a marketingové a propagační společnosti a určuje rizika, které je povinen nést výrobce a distributor. Cenová politika je založena na vykonávané funkci, nesených rizicích a podílení se na nákladech; výrobce a distributor navzájem nakupují za deformované ceny, které jsou následně tzv. vyúčtováním TPA⁴ upraveny o smluvně nesená rizika a náklady tak, aby se ve výsledku dosáhlo ceny jako mezi nezávislými subjekty.
27. Správce daně u žalobce dne 28. 11. 2011 zahájil neomezenou daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2009 týkající se daně z příjmu právnických osob a daně z přidané hodnoty, přičemž v oblasti DPH ji správce daně ukončil doměrkem ve výši 176 906 Kč,

⁴ TPA = transfer pricing adjustmenet, tzv. vyúčtováním TPA dochází ve skupině TEVA k úpravě původně sjednaných deformovaných cen s respektováním pravidel obsažených v dokumentech příručka TEVA a Směrnice.

kteřou žalobce zaplatil a tento doměrek s žalobou nesouvisí. Předmětem sporu jsou dílčí aspekty týkající se převodních cen u následujících transakcí, které ovlivnily správcem daně stanovený základ daně z příjmů právnických osob: a) prodej vlastních výrobků společnosti TEVA Generics GmbH (dále jen „TEVA DE“) za účelem distribuce na německý trh; b) nákup zboží od TEVA Praha za účelem jeho distribuce na slovenský trh a c) prodej vlastních výrobků společnosti TEVA Praha za účelem jejich distribuce na český trh.

28. **Co se týká žalobce v postavení distributora na slovenský trh**, žalobce dne 11. 3. 2009 uzavřel se společností TEVA Praha rámcovou smlouvu, na základě které kupoval od společnosti TEVA Praha zboží určené pro slovenský trh. Ve smlouvě bylo ujednáno, že celní a daňová zatížení nese prodávající, žalobce stanoví kupní cenu a společně dohodnou cenu pro slovenský trh, která je cenou regulovanou. Smluvní strany se zavázaly řídit pravidly uvedenými ve Směrnici a Příručce TEVA. Žalobce mohl uzavřít se společností TEVA SK smlouvu, na základě které bude tato společnost registrovat, propagovat, zajišťovat farmakovigilanci a další služby spojené s distribucí na trhu; cenu za tyto služby měl žalobce bez navýšení přefakturovat TEVA Praha. Cena za služby a činnosti poskytované žalobcem byla dohodnuta jako odpovídající veškerým skutečně vynaloženým nákladům navýšeným o marži 5%. Žalobce po realizaci obchodů ve vyúčtování TPA po TEVA Praha požadoval dobropis ve výši 148 064 060 Kč, představující rozdíl mezi tržbami a vyúčtovanými celkovými náklady. Ve vyúčtování nebyl mj. uveden 3% provozní zisk a žalobce tuto odměnu ani nepožadoval (což mezi účastníky nebylo sporné).
29. Správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda výsledná cena odpovídá ceně, dosažené při respektování příručky TEVA a Směrnice, kterou považoval za cenu obvyklou, a žalobce vyzval k odstranění pochybností. Žalobce svůj postup odůvodnil tím, že se na distribuci zboží na slovenský trh podílejí tři společnosti, žalobce, TEVA SK a TEVA Praha, přičemž každému z těchto subjektů náleží podíl na stanovené marži podle jejich doložených rizik, žalobci 0,015%. Dále žalobce uvedl, že výklad Příručky, podle které ve vyúčtování TPA měly být zahrnuty všechny náklady a 3% provozní zisk, vztahující se k pořízení zboží od společnosti TEVA Praha, je nutno upravit podle výsledků Studie PWC, podle které je v souladu s principem tržního odstupu tržní rozpětí distributora 1,8% - 4,9%, což vychází ze Shrnutí výsledků transfer price benchmarkingové studie⁵ pro roky 2005 - 2007. Stanovení marže rozpětím je rovněž v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu.
30. Správce daně nevyhodnotil žalobcem předloženou listinu ze Studie PWC jako důkaz pro rozpor s ostatními listinnými důkazy a setrval na svých pochybnostech o správném stanovení ceny zboží, žalobcem navržený výsledek svědka neprovedl pro jeho nadbytečnost, neboť jeho výpověď nemůže zvrátit zjištění učiněná v rámci daňové kontroly. S vyhodnocením provedených a navržených důkazních prostředků a posouzením vznesených námitek správce daně žalobce seznámil formou seznámení s výsledky kontrolního zjištění dne 24. 4. 2015, seznámil jej rovněž s tím, že po přepočtu, provedeném na základě Příručky TEVA a Směrnice, došel k rozdílu 182 743 tis. Kč mezi cenou stanovenou žalobcem a cenou obvyklou podle správce daně. K výsledkům

⁵ Benchmarking je řízení, při kterém jsou porovnávány podnikatelské procesy a nabídky plnění s referenčními údaji, vyhodnocenými jako nejlépe identifikovatelné a pocházející jak z vnějšího tak vnitřního prostředí

kontrolního zjištění se žalobce vyjádřil dne 25. 5. 2015, což správce daně posoudil tak, že žalobce nepředložil v rámci vyjádření žádné nové důkazní prostředky, které by měly vliv na a výši doměřené daně a nedošlo tak ke změně výsledku kontrolních zjištění, a uzavřel, že žalobce neunesl svou důkazní povinnost, neboť správcem daně zjištěný rozdíl v cenách uspokojivě nedoložil, a po projednání zprávy o daňové kontrole dne 4. 6. 2015 rozhodl dodatečným platebním výměrem.

31. O odvolání žalobce, ve kterém tento své již vznesené námitky zopakoval, rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 6. 2016, č. j. 23331/16/5200-11431-706481 (dále jen „předchozí rozhodnutí žalovaného“) a se závěry správce daně se ztotožnil. Své rozhodnutí vystavěl na závěru, že žalobce nese významná rizika vyplývající z vlastnictví zboží, zejména riziko neuhrazených pohledávek, které je zcela zásadní a jemu odpovídá marže 3%, stanovená interními předpisy skupiny TEVA. Žalovanému není známo, jaká rizika nese TEVA SK, a nadto, v předložených dokumentech není o rozdělení odměny mezi více subjektů nic uvedeno. Žalovaný souhlasil rovněž se zamítnutím důkazního návrhu Studie PWC a neprovedení navrženého výsledku svědka pro nadbytečnost. Souhlasil rovněž se změnou správcem daně alokovaných provozních nákladů na prodejní trh ve výši 45% z žalobcem udaných celkových nákladů 60 653 tis. Kč, odpovídající podílu zboží pořízeného od TEVA Praha na celkových tržbách žalobce, když žalobce je dle vlastního vyjádření jediným distributorem na slovenský trh a náleží mu úhrada oprávněných nákladů souvisejících s distribucí zboží, které byl povinen zahrnout do vyúčtování TPA.
32. Krajský soud v předchozím rozsudku uzavřel, že žalobce a TEVA Praha jsou osoby spojené ve smyslu ustanovení podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (toto nebylo mezi účastníky sporné). Co se týče existence rozdílu mezi cenami mezi spojenými osobami a cenami obvyklými, které správce daně správně zjišťoval, se krajský soud ztotožnil se závěrem, že metodika vypracovaná v rámci skupiny TEVA a obsažená v Příručce TEVA a Směrnici vede ke zjištění ceny obvyklé a bylo by zbytečným formalismem trvat na vypracování vlastní srovnávací analýzy, pokud zde je k dispozici již vyhotovený postup, který zohledňuje specifika dané skupiny. Krajský soud konstatoval, že k prokázání rozdílu mezi cenou stanovenou žalobcem a cenou určenou v souladu se shora uvedenou metodikou a tedy obvyklou, má důkazní povinnost správce daně, který ji splnil, neboť prokázal (a o tom rovněž není mezi účastníky sporu), že se žalobce při stanovení kupní ceny zboží od TEVA Praha od přijaté metodiky odchýlil, když nepožadoval stanovenou odměnu 3% provozního zisku. Za této situace bylo na žalobci, aby zjištěný rozdíl upokojivě vysvětlil a k tomu měl povinnost důkazní. Žalovaný a správce daně mu však neprovedením jím navržených důkazů výkladem Směrnice prostřednictvím Studie PWC, výsledkem svědka a porovnání s rozdělením marže na jiných trzích (Polsko) znemožnili a posuzované rozhodnutí je tak zatíženo vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí.
33. **Co se týká prodeje vlastních výrobků žalobce prostřednictvím společnosti TEVA Praha,** distributora ve smyslu shora citované Příručky TEVA, která působí jako distributor jak výrobků žalobce na českém trhu, tak zboží ostatních dodavatelů ze skupiny TEVA na českém trhu; dále se podílí na distribuci výrobků Pliva ČR a podílela se na distribuci zboží na slovenský trh. Mezi žalobcem a společností TEVA Praha byla uzavřena rámcová kupní smlouva dne 1. 10. 2006, smluvní strany se řídily pravidly ve Směrnici a Příručce TEVA.

Žalobce správci daně při daňové kontrole sdělil výši tržeb z prodeje výrobků v roce 2009 společnosti TEVA Praha v částce 587 434 tis. Kč. Správci daně vznikly o této částce pochybnosti, neboť tržby evidované na účtu č. 60150272 byly sníženy o vyúčtování TPA a o škody z titulu likvidace zboží, které žalobce převzal zpět od TEVA Praha. Výše tržeb tedy musela být vyšší, což odpovídá i údajům od TEVA Praha, která vykázala nakoupené výrobky od žalobce v částce 728 384 tis. Kč. Účetnictví žalobce tak nebylo vedeno průkazným způsobem.

34. K výzvě správce daně žalobce na svém tvrzení setrval. TEVA Praha fakturovala žalobci v roce 2009 marketingové a související služby ve výši 277 193 tis. Kč a dosáhla provozní marže v rozpětí 1,3% - 4,9%. Tyto skutečnosti nejsou mezi žalobcem a správcem daně sporné. Správce daně prověřoval náklady, fakturované žalobci, a dospěl k závěru, že tyto mají být ve správné výši 177 607 tis. Kč, nikoliv 277 193 tis. Kč, ačkoliv účetnictví žalobce ani TEVA Praha nikdy nezpochybnil. Žalobce s postupem správce daně nesouhlasil, neboť se jednak dopustil matematické a logické chyby, jednak je metoda nepřímé alokace extrémně nepřesná, protože srovnává veškeré tržby s veškerými náklady; srovnávat funkce a rizika na českém trhu, kde TEVA Praha nese celou distribuční funkci, s trhem slovenským, kde nese pouze část distribuční funkce, nelze. Podle žalobce lze přesnější alokace nepřímých nákladů dosáhnout srovnáním distribuce různého zboží na českém trhu tak, že se podělí tržby za zboží žalobce (754 750 tis. Kč) celkovými tržbami za zboží po odečtení zboží Pliva (1 236 476 tis. Kč), čímž se dostane podíl zboží žalobce 61%. Při použití koeficientu 61% na tržbách za marketingové služby na českém trhu (485 620 tis. Kč) měla fakturace marketingových služeb činit 296 228 tis. Kč.
35. Žalovaný v předchozím rozhodnutí stanovisko správce daně akceptoval a odvolací námitky žalobce neshledal důvodnými.
36. Krajský soud v předchozím rozsudku poté, co konstatoval, že i v tomto případě jde o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, uzavřel, že správce daně splnil svou důkazní povinnost k existenci pochybností o správnosti předloženého účetnictví a správně se zabýval, zda dosažená cena odpovídá tržnímu dostupu a je tedy cenou obvyklou, přičemž za rozhodující vzal metodiku společnosti TEVA. Krajský soud však souhlasil s žalobcem, že pokud správce daně vyloučil z nákladů společnosti TEVA Praha náklady na slovenský trh, aniž by současně celkové tržby omezil o tržby ze slovenského trhu, pak se dopustil logické chyby. Žalovaný tuto chybu neodstranil, a proto shledal z tohoto hlediska napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Současně krajský soud vyslovil, že měl – li správce daně za to, že žalobcovo uvedené řešení nevede k přesnějšímu stanovení referenční ceny, měl povinnost uvést úvahu, která jej k tomu závěru dovedla, tedy konkrétně vysvětlit, které body žalobcovy úvahy považuje za chybné a proč. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě domněnky, jakou cenu by za podobné situace tyto spojené osoby sjednaly, kdyby nebyly spojené a měly mezi sebou běžné obchodní vztahy, a lze tak připustit, že její stanovení může být i hypotetický odhad správce daně, nejsou-li k dispozici ceny shodné nebo obdobné komodity skutečně dosažené mezi reálně existujícími subjekty, samozřejmě, je-li tento odhad přezkoumatelný. Taková úvaha však v posuzovaném rozhodnutí chyběla a referenční cena tak byla stanovena nepřezkoumatelně.

37. Poté, co bylo předchozí rozhodnutí žalovaného zrušeno citovaným rozsudkem krajského soudu, žalovaný rozhodl nyní napadeným rozhodnutím, ve kterém závěry správce daně korigoval ve smyslu vytčené matematické chyby, ve zbytku na svých závěrech setrval.

C.

38. Nyní napadenému rozhodnutí žalobce vytýká, že se žalovaný shora uvedenými pokyny krajského soudu neřídil, neprovedl důkaz Studií PWC, neprovedl výslech navrženého svědka a nevysvětlil, proč setrval na svém způsobu alokace nákladů a nepřistoupil k úpravě navržené žalobcem.
39. Krajský soud se s námitkou žalobce ztotožňuje. Konečně, právě pro porušení závazného názoru krajského soudu vyjádřeného v předchozím rozsudku bylo zahájeno přezkumné řízení.
40. Nicméně, krajský soud v napadeném rozhodnutí ověřil, zda se žalovaný vskutku dopustil žalobcem vytýkaných vad. Co se týká Studie PWC a výsledku svědka, žalovaný v bodě [64] napadeného rozhodnutí opakuje, že studie PWC nebyla nikdy předložena kompletní a že z jejího názvu vyplývá neaktuálnost pro posuzované období, když se vztahuje k letům 2005 – 2007. Toto tvrzení žalovaného je v rozporu minimálně s tím, že kompletní studii žalobce předložil jako přílohu žaloby, o které krajský soud rozhodl v předchozím rozsudku. Je tedy zřejmé, že žalovaný předloženou studii ignoroval a v rozporu se shora uvedeným názorem krajského soudu ji neprovedl k důkazu a nevyhodnotil, zda prokazuje žalobcova tvrzení, když její hodnocení v nyní napadeném rozhodnutí kopíruje hodnocení v předchozím rozhodnutí. Dospěl – li žalovaný k nedůvodnosti tohoto důkazu pro neaktuálnost studie ve vztahu k posuzovanému období, pak tak učinil předčasně, neboť bez znalosti jejího obsahu nelze uzavřít, zda na posuzované období dopadá, či nikoliv. Žalobce opakovaně odůvodňoval svůj nesouhlas s aplikací 3% marže právě závěry této studie, která má doplňovat či vysvětlovat metodiku obsaženou v Příručce TEVA a Směrnici. Žalovaný však studii k důkazu neprovedl, neseznámil se tedy s ní a nemohl posoudit, zda žalobcova tvrzení prokazuje či nikoliv.
41. Navrženým výsledkem svědka se žalovaný nezabýval vůbec a v napadeném rozhodnutí jej vůbec nezmiňuje.
42. Krajský soud opakuje, že žalobce nebyl z hlediska daňového práva povinen dodržovat metodiku přijatou v Příručce TEVA a Směrnici, byl ale povinen požadovat po svém dodavateli cenu obvyklou, tedy být s ním ve vztahu, jako nezávislý subjekt (zachovat princip tržního odstupu). Pokud by tak postupoval, pak je pro účely § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů bez významu dodržení či nedodržení Příručky TEVA a Směrnice. Aplikací zde přijaté metodiky došlo pouze k usnadnění řešení poměrně komplikované otázky zjištění ceny obvyklé. Toto usnadnění však nesmí vést k popření práva žalobce na možnost vysvětlit a prokázat, že dosažená cena je cenou respektující tržní odstup, a tedy cenou obvyklou. Zjištění rozdílu mezi posuzovanou cenou a cenou obvyklou je první krok, který může vést správce daně k úpravě základu daně; jak bylo vysvětleno výše, před samotnou úpravou základu daně musí dát správce daně daňovému subjektu prostor pro odůvodnění zjištěného rozdílu. Žalobce uvedl, že být skutečně z Příručky TEVA vyplývá pro distributory marže 3% provozních nákladů, nelze tento postup aplikovat vždy;

v posuzovaném případě je situace specifická tím, že rizika distributora nesou tři subjekty, nikoliv žalobce sám. Jak uvedl krajský soud v předchozím rozsudku, žalovaný se proto měl zabývat jak výkladem Příručky TEVA, tak specifickou situací žalobce, byla – li tato dána. Pokud totiž v případě žalobce jsou rizika distributora skutečně rozložena na více subjektů, je ekonomicky racionální na to při stanovení výše marže reagovat a nelpět na jediném možném postupu upraveném Příručkou TEVA a Směrnicí. Má – li žalovaný za to, že se na distribuci na slovenský trh nepodílelo více subjektů (jak uvádí v bodě [62] napadeného rozhodnutí), měl dát žalobci možnost prokázat své tvrzení, přičemž ani z napadeného rozhodnutí ani ze spisu nevyplývá, že by odpovídající výzva žalobci byla dána. Neprovedením navržených důkazů, jejich nehodnocením ve vztahu k prokázání žalobcových tvrzení a neumožněním žalobci prokázat svá tvrzení ve vztahu k počtu subjektů, podílejících se na distribuci zboží na slovenském trhu, žalovaný opět zatížil své rozhodnutí vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí věci.

43. Krajský soud dále dodává, že se ztotožňuje s námitkou žalobce nesrozumitelného vypořádání důkazního návrhu rozložení rizik distributora na polském trhu, když žalovaný pouze konstatuje, že pro výši marže je stěžejní zákonná úprava v té které zemi, a proto se situací v Polsku blíže nebude zabývat, což je úvaha obecná a kusá. Žalobce důkaz distribučním řetězcem v Polsku navrhl v souvislosti s tvrzením, že v rámci skupiny TEVA lze navzdory přijatému pravidlu o výši marže distributora tuto stanovit odlišně. Jde tedy o tvrzení, které – bylo – li by prokázáno – pouze dokresluje situaci a neprokazuje výši žalobcových nákladů a výsledné marže přímo. Má – li žalovaný za to, že zákonná úprava v Polsku je natolik rozhodujícím faktorem, že činí tuto distribuční síť zcela nekompatibilní s distribuční sítí v jiných zemích, včetně Slovenska, a tudíž ji nelze použít ani k dokreslení situace, pak je nutné, aby uvedl, proč tomu tak podle něj je. V tomto směru je hodnocení jak důkazního návrhu samotného (není zřejmé, zda žalovaný vůbec důkaz provedl a pokud ano, jak konkrétně), tak zjištění z něj vyplývající nepřezkoumatelné.
44. Žalobce dále namítl, že žalovaný, v rozporu s pokynem krajského soudu v předchozím rozsudku, přezkoumatelným způsobem nevysvětlil, proč považuje žalobcem uvedenou alokační metodu nákladů v případě prodeje výrobků společnosti TEVA Praha k distribuci na český trh za méně objektivní či výstižnou než metodu, kterou použil správce daně.
45. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný se touto otázkou nezabýval vůbec, ačkoliv krajský soud v předchozím rozsudku výslovně vyjádřil názor, že *„pokud měl správce daně za to, že žalobcovo řešení nevede k přesnějšímu stanovení referenční ceny, měl povinnost uvést úvahu, která jej k tomu závěru dovedla, tedy konkrétně vysvětlit, které body žalobcovy úvahy považuje za chybné a proč (...). Taková úvaha však v napadeném rozhodnutí chybí, referenční cena je stanovena nepřezkoumatelně, a i tato žalobní námitka je důvodná“*.
46. Žalovaný tak své rozhodnutí zatížil shodnou vadou, jako předchozí, a jeho rozhodnutí je tak i nadále nepřezkoumatelné, a i tato žalobcová námitka je důvodná.

D.

47. Žalobce namítl, že žalovaný, ačkoliv doplnil dokazování o porovnání marže distributora na polském trhu, nepostupoval podle § 115 daňového řádu, neseznámil jej s novými zjištěními a nedal možnost žalobci, aby se k nim vyjádřil.

48. Posouzení této námitky úzce souvisí s tím, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda žalovaný provedl k situaci na polském trhu nějaké dokazování, nebo zda důkaz neprovedl, neboť jej považuje za nadbytečný. Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu totiž ukládá žalovanému, *provádí-li (...) v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků*. Z uvedeného vyplývá, že povinností odvolacího orgánu je v případě, opatřuje – li v průběhu odvolacího řízení důkazy, daňový subjekt před vydáním rozhodnutí o odvolání s provedenými důkazy seznámit. Jak dovodila judikatura, právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení ani právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání však v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013 – 43, či ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 59/2009-115). Není – li odvolací orgán povinen seznámit odvolatele s hodnocením provedených důkazů, není ani povinen seznámit jej s úvahou, proč některý důkazní návrh neprovedl. K tomu je povinen až v rozhodnutí, neboť v opačném případě by šlo o opomenutý důkaz, vedoucí případně ke zrušení napadeného rozhodnutí.
49. Pokud tak žalovaný neprovedl žalobcem navržený důkaz, postačí, aby důvody, které ho k tomu vedly, uvedl do odůvodnění rozhodnutí. Pokud však důkaz provedl, pak skutečnosti, které zjistil, je povinen uvést do seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný tak v dalším řízení buď seznámí žalobce se skutečnostmi, které z jím navrženého důkazu zjistil či nezjistil, nebo svou úvahu, proč důkaz neprovedl, přezkoumatelným způsobem uvede do svého rozhodnutí.

E.

50. Žalobce konečně zopakoval své námitky, týkající se prodeje výrobků žalobce společnosti TEVA DE k distribuci na německý trh, týkající se nezákonného posouzení domnělého dvojího uplatnění kompenzace z titulu hrozící expirace, neboť nesouhlasí s názorem krajského soudu, vyjádřeného v předchozím rozsudku.
51. Vzhledem k tomu, že žalobce pouze zopakoval své námitky z předchozí žaloby, o kterých již krajský soud jednou rozhodl, a od posledního rozhodnutí nedošlo k žádné změně ve skutkových zjištěních, které žalovaného k jeho závěru vedly, krajský soud nepovažuje za nutné se od svých závěrů, vyjádřených v předchozím rozsudku odchýlit, a proto je zde pouze opakuje.
52. Žalobce jako výrobce nese riziko spojené se znehodnocením léčivých přípravků z titulu hrozící expirace, což správce daně nijak nezpochybnil. V roce 2008 vytvořila společnost TEVA DE opravné položky k lékům, u kterých hrozila expirace a následná likvidace, jejichž hodnotu vyúčtovala žalobci tak, aby dosáhla provozního zisku v rozpětí od 1,3 % do 4,9 % a žalobce tak fakticky zaplatil TEVě DE náklad související s expirací v roce 2008 (pozn. soudu jedná se o rok písarskou chybu, správně má být uvedeno 2009). V roce 2009 došlo k faktické likvidaci exspirovaných léků, na které byly v roce 2008 vytvořeny opravné položky. TEVA DE do vyúčtování TPA vůči žalobci za rok 2009 zahrнула jak rozpuštění opravných položek v roce 2008 na předpokládanou expiraci (tzn. snížení nákladů ve

vyúčtování TPA), tak i náklad související s likvidací v identické výši (zvýšení nákladu ve vyúčtování TPA). Výsledný vliv na vyúčtování TPA v roce 2009 byl proto nulový a žalobce v roce 2009 již nenesl žádný náklad související s expirací těchto léků.

53. Žalovaný v napadeném rozhodnutí však tvrdil, že žalobce částku 31 055 000 Kč uplatnil dvakrát, poprvé v roce 2008 snížil základ daně o opravné položky vytvořené TEVou DE na předpokládanou likvidaci a podruhé v roce 2009, kdy došlo k likvidaci zboží, o náklady na likvidaci. Podle žalovaného měla TEVA DE při likvidaci zboží v roce 2009 rozpustit opravné položky a toto rozpuštění přefakturovat žalobci, stejně jako v roce 2008 fakturovala tvorbu opravných položek. Podle žalovaného doklad k vyúčtování TPA za rok 2009 neobsahuje žádné zápisy rušící opravné položky, které TEVA DE vytvořila v roce 2008.
54. S tím žalobce nesouhlasil a zopakoval důvody, které uvedl v předchozí žalobě.
55. Ze správního spisu vyplývá, že mezi žalobcem a společností TEVA DE byla uzavřena smlouva o distribuci dne 1. 1. 2007 s účinností do 31. 12. 2010, na základě které žalobce dodával veškeré zboží určené pro německý trh této společnosti jako distributorovi, kterému smlouva zakazovala zboží prodávat mimo Německo a třetím stranám. Ve smlouvě bylo dohodnuto, že doprava, proclívání, placení přepravného v Německu a dovozní makléřství bude probíhat na náklady distributora, který nese podnikatelská rizika spojená s marketingem a propagací výrobků v Německu a úvěrové riziko související s prodejem výrobků. Žalobce měl poskytovat distributorovi zdarma informace o změnách specifikace výrobků, vzorky pro propagační účely, odpovídat za pojištění výrobku, nést rizika směnného kurzu a zajišťovat, aby v době odeslání byla expirace výrobku nejméně 65% doby. Budou – li výrobky se zkrácenou expirací zničeny, byl žalobce zavázán distributorovi kompenzovat náklady na likvidaci a částku rovnající se transferové ceně těchto výrobků. Prodejní cena měla být stanovena podle Příručky TEVA a Směrnice.
56. Z obrátové předvahy žalobce vyplynulo za rok 2009 snížení tržeb od TEVA DE ve výši 91 262 tis. Kč, vyúčtováním TPA však byl deklarován nárok na úpravu prodejních cen ve výši jen 60 842 tis. Kč. Správce daně proto požadoval vysvětlit rozdíl ve výši 30 420 tis. Kč a vyzval k tomu žalobce. Žalobce proto předložil dobropis č. 29002614 ze dne 15. 6. 2009 na částku 1 152 496,77 EUR (31 055 293,21 Kč), kterým dobropisoval prodané výrobky TEVě DE. K tomuto dobropisu poskytl vysvětlení, že se vztahuje k provoznímu zisku distributora za rok 2008, byl vystaven až v roce 2009, zaúčtován a následně stornován, neboť se týkal vyúčtování TPA a daně z příjmů právnických osob za rok 2008. Rozdíl mezi 30 420 tis. Kč a 31 055 tis. Kč odpovídá kurzovému rozdílu. Podle správce daně však tomuto vysvětlení neodpovídaly důkazy, neboť v roce 2009 zaúčtovaný rozdíl 30 420 tis. Kč vysvětlen nebyl. Podle správce daně byly v roce 2008 k zboží prodanému žalobcem společnosti TEVA DE vytvořeny opravné položky ve výši 100 % pořizovací ceny, celkem ve výši 1 152 497 Euro (tedy 31 055 000 Kč). K likvidaci zboží však došlo až v roce 2009 a v roce 2009 společnost TEVA DE při výdeji zboží ze skladu vykazovala náklady v pořizovací ceně. TEVA DE však měla při prodeji zboží či vrácení zboží či jeho likvidaci opravné položky rozpustit, čímž mělo dojít ke zvýšení prodejní ceny zboží v roce 2009. Pokud se opravná položka nepromítla do snížení pořizovací ceny zboží, které bylo u společnosti TEVA DE vykazáno v zásobě ke dni 31. 12. 2008, měla se promítnout do snížení nákladů

souvisejících s distribucí zboží na německém trhu v roce 2009 (tj. ke zvýšení prodejní ceny zboží), což se nestalo, opravná položka nebyla ze strany TEVA DE rozpuštěna a vyčíslena a částka 1 152 497 Euro (31 055 000 Kč) byla žalobcem uplatněna dvakrát, jednou uplatněním opravných položek ve zdaňovacím období 2008, kdy o tuto částku byly sníženy tržby z prodeje, podruhé 2009, když náklady TEVA DE nesené žalobcem, byly do vyúčtování zahrnuty v pořizovacích cenách a současně tržby z prodeje zboží žalobce společností TEVA DE nebyly zvýšeny o rozpuštěné opravné položky. Tím došlo ke snížení tržeb za období roku 2009 o 31 055 000 Kč (1 152 497 Euro). Žalobce správci daně k jeho výzvě dne 20. 1. 2015 sdělil, že náklady na likvidaci zahrnuté ve vyúčtování TPA společností TEVA DE činily 904 620 Euro (cca 23 972 000 Kč) a snížení opravné položky vytvořené v roce 2008 činilo -1 152 496 Euro. Podle správce daně však nebyly doloženy žádné písemnosti, které by dané skutečnosti dokládaly. Žalobce tak podle správce daně neprokázal cenu obvyklou při prodeji zboží společnosti TEVA DE, neunesl svou důkazní povinnost a prodejní ceny výrobků žalobce společnosti TEVA DE v roce 2009 byly neoprávněně sníženy o částku 31 055 000 Kč a správce daně proto zvýšil základ daně o tuto částku, s tím, že po úpravě cena odpovídá Příručce TEVA a Směrnici a je tedy cenou obvyklou.

57. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalobce namítl, že správce daně chybně vyhodnotil částku 31 055 000 Kč, neboť daňový spis vedený správcem daně neobsahuje žádný důkazní prostředek, který by jakýmkoliv způsobem prokazoval či indikoval, že částka 31 055 000 Kč byla uplatněna dvakrát. Poukázal na rozpis celkových likvidací uplatňovaných TEVA DE v rámci vyúčtování TPA v roce 2009 v členění jednotlivých artiklech včetně odpočtení zúčtovaných položek, který explicitně uvádí, že položky v částce 1 152 497 Eur snižují nárok TEVA DE v rámci vyúčtování TPA v roce 2009. V roce 2009 do konečného vyúčtování společnost TEVA DE zahrnula likvidaci zboží v částce 904 620 Eur. Tato částka zcela zjevně a matematicky podloženě nemůže obsahovat částku 1 152 497 Eur. Současně je naprosto zřejmé, že k položkám pod označením „247-10-CBG-XXXX“, které byly předmětem opravných položek v rámci vyúčtování TPA v roce 2008, již nebyly v průběhu roku 2009 tvořeny žádné nové opravné položky. To je patrné z vyúčtování TPA v roce 2009.
58. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že výsledek obchodní transakce mezi žalobcem a TEVA DE neodpovídá výsledku, kterého by dosáhly nezávislé subjekty. Žalobce prodával zboží TEVA DE za prodejní ceny, které byly následně upravovány prostřednictvím vyúčtování TPA, které bylo zpracováno TEVA DE na základě přiřazení nákladů, které mělo ovlivnit výši nákupní (z pohledu žalobce prodejní) ceny. Tím došlo k tomu, že ačkoliv žalobce prodal v roce 2009 zboží v ceně 37 380 tis. Kč (dle VIES), žalobce vykázal tržby v záporné výši (-53 583 tis. Kč). Žalobce tedy z transakcí s TEVA DE nerealizoval zisk, přesto TEVA DE ze zboží nakoupeného od žalobce zisku dosahovala. Veškeré náklady TEVA DE přenesla na žalobce a k tomu nárokovala marži 3%. Tento postup by mezi nezávislými subjekty nikdy nenastal. Ke spornému dobropisu na 1 152 497 Euro (31 055 000 Kč) žalovaný uvedl, že TEVA DE při výdeji zboží v roce 2009 ze skladu vykázala náklady v pořizovací ceně, mělo proto dojít k rozpuštění opravné položky, avšak doklad k vyúčtování TPA TEVA DE za rok 2009 neobsahuje žádné zápisy rušící opravné položky ve výši, které TEVA DE vytvořila k 31. 12. 2008. Vykázaná opravná položka v roce 2008 byla ve výši 31 055 tis. Kč, ve vyúčtování TPA pro rok 2009 je vyčíslená

likvidace 8 585 EUR a opravná položka ve výši 904 620 EUR (celkem cca 24 202 tis Kč). Nejedná se tedy o částky ve srovnatelné výši. Žalovaný proto souhlasil s postupem správce daně, který podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů o tuto částku zvýšil základ daně, neboť se jedná o částku základ daně neoprávněně zkracující.

59. Krajský soud opakuje, že i v tomto případě jde o transakci mezi spojenými osobami a podléhá úpravě citovaného § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, takže k obvykle zkoumaným skutečnostem určujícím správně stanovené výnosy a tedy správný základ daně v případě žalobce přistupuje ještě další hledisko obvyklosti ceny, která byla mezi spojenými osobami dosažena.
60. Pro daňové řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese povinnost tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti, i povinnost důkazní ve vztahu k těmto tvrzením (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 z 30. 1. 2008). V některých případech toto obecné pravidlo neplatí a povinnost tvrzení i důkazní má správce daně; jedním z takových případů je právě aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně zde má povinnost prokázat, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou osoby spojené a že si tyto sjednaly cenu lišící se od ceny obvyklé (referenční). Poté je povinen poskytnout daňovému subjektu prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlit; zde má povinnost.
61. V posuzovaném případě není sporné, že žalobce a TEVA DE jsou osoby spojené. Správce daně tak měl povinnost zabývat se tím, zda žalobcem tvrzená cena za zboží byla cenou, kterou by sjednaly subjekty v obdobném postavení za obdobné zboží, zda tedy byla cenou obvyklou. Situace byla komplikovaná tím, že předmětné zboží – léky – jsou jak v České republice, tak v Německu zbožím s cenou regulovanou. V rámci skupiny TEVA byly přijaty postupy, zakotvené v Příručce TEVA a Směrnici, které podle členů skupiny, též žalobce, mají vést ke stanovení ceny obvyklé. Správce daně se tedy zabýval tím, zda aplikací Příručky TEVA a Směrnice lze dospět k ceně, ke které by došly nezávislé subjekty, a dospěl k závěru, že ano, a tento závěr rovněž není mezi účastníky sporný.
62. Správce daně proto postupoval tak, že výslednou cenu porovnal s postupy, stanovenými Příručkou TEVA a Směrnicí, se závěrem, že výsledná cena obchodní transakce mezi žalobcem a TEVou DE se od této ceny liší o částku, uvedenou ve sporném dobropise, kterou označil za opravné položky na likvidaci zboží; porovnal totiž podklady k vyúčtování TPA, kterým se původně deformované ceny aplikací postupů v Příručce TEVA a Směrnici napravily nebo měly napravit na cenu obvyklou, s podklady a účetnictvím žalobce, a zjistil rozdíl, odpovídající spornému dobropisu (31 055 tis. Kč). Krajský soud se ve shodě s žalovaným s tímto postupem správce daně ztotožňuje s tím, že správce daně splnil svou důkazní povinnost, kterou měl jak k prokázání, že žalobce a TEVA DE jsou osoby spojené, tak k prokázání rozdílu mezi dosaženou cenou a cenou obvyklou, neboť ani existence rozdílu ve výši 31 055 tis. Kč není mezi účastníky sporná; žalobce zjištění správce daně, že snížil tržby o 91 262 tis. Kč, ačkoliv vyúčtováním TPA však byl deklarován nárok na úpravu prodejních cen ve výši jen 60 842 tis. Kč, nijak nerozpíral, a správce daně obvyklou cenu zjistil z podkladů žalobce a aplikací postupu, vedoucího ke zjištění ceny obvyklé (tedy výpočtem podle existujícího vyúčtování TPA). Na svůj závěr žalobce upozornil a dal mu možnost, aby předmětný rozdíl vysvětlil. Žalobce však žádné vysvětlení neposkytl, pouze předložil sporný dobropis s tvrzením, že

jeho vliv na základ daně v roce 2009 není žádný, neboť se vztahuje k roku 2008 a byl stornován. Podle názoru krajského soudu se ani tímto vysvětlením nijak neobjasňuje a už vůbec nedokládá předmětným rozdíl, o který byly původní ceny upraveny. Krajský soud souhlasí s názorem žalobce - a k témuž se přiklonil i žalovaný - že žalobce byl povinen nést náklady na expiraci zboží, byly-li splněny smluvní podmínky pro vznik této povinnosti; pokud však žalobce tyto náklady TEVě DE nahradil v roce 2008, jak tvrdil, není důvod, aby pro náklady na tytéž léky byly požadovány i v roce 2009 při vydání zboží ze skladu za účelem jeho prodeje, likvidace, předání vzorků lékařům a kontrolu kvality, jak žalovaný správně dovodil. Jiné vysvětlení vzniku předmětného rozdílu žalobce neuvedl, ačkoliv měl v tomto směru povinnost tvrzení i důkazní.

63. Neobstojí ani žalobcův argument, že náklady na expiraci léků v roce 2009 jsou nižší než vzniklý rozdíl 31 055 tis. Kč, který žalovaný za náklad na expiraci považoval. V řízení totiž není sporný dobropisovaný náklad na expiraci v roce 2009 ve výši 904 620 tis. EUR, ale snížení dosažené ceny o částku 31 055 tis. Kč, neboť tento rozdíl žalobce nevysvětlil.
64. Krajský soud se ztotožnil i s důvody, pro které žalovaný neprovedl navržené důkazy, výpověď svědka totiž nemůže nic změnit na předloženém vyúčtování; svědecká výpověď potvrzuje či vyvrací předestřený skutkový děj, který žalobce v tomto směru žádný nenastínil, pouze tvrdil, že skutkový stav byl správcem daně zjištěn chybně. Totéž platí o „vysvětlení“ předmětného sporného dobropisu. Podstatné totiž je, že dosažená cena byla nižší o 31 055 tis. Kč, ač pro toto snížení žalobce neuvedl žádný důvod a nelze jej vysvětlit ani aplikací příručky TEVA a Směrnice.
65. Cena mezi žalobcem a TEVou DE proto není cenou obvyklou, od ní se liší o vzniklý rozdíl v nákladech, které žalobce vůči TEVě DE nesl, oproti nákladům, které podle Příručky a Směrnice nést měl, a žalobce vykázal ztrátu. Správce daně proto postupoval správně, když o tuto částku upravil základ daně postupem podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a žalovaný správně jeho postup potvrdil. Žalobní námitka je tak nedůvodná.

Závěr a náhrada nákladů řízení

66. Vzhledem k tomu, že žalobní námitky, uvedené v bodech 42, 43, 46 a 49 odůvodnění tohoto rozsudku, shledal krajský soud důvodnými, zrušil napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro nesrozumitelnost pro nedostatek důvodu a podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. pro vady, které mohly mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný vázán závěry zde vyslovenými (§78 odst. 4 a 5 s. ř. s.).
67. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za tři úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení, sepsání žaloby a vyjádření ke stanovisku žalovaného podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky a třikrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle §

57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto

rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný

podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 24. března 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu