



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Michala Rendy ve věci

žalobkyně: **I.-R. C. s. r. o., IČO X**
sídlem O. 292, X O.
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Radkem Halíčkem
sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2015, č. j. 18578/15/5200-11431-711360,
ve věci doměření daně z příjmů právnických osob

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

1. Finanční úřad v Olomouci (dále jen „správce daně“) doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 11. 2011, č. j. 392290/11/379911801782 žalobkyni daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období roku 2009 ve výši 394 200 Kč a stanovil penále 78 840 Kč. Důvodem doměření daně bylo vyloučení nákladů v celkové výši 1 999 099,10 Kč, uplatněných žalobkyní jako vedlejší náklady nedaňové ve výši 69 438,86 Kč, náklady na reprezentaci ve výši 265 241,44 Kč, ostatní služby nedaňové ve výši 203 272,72 Kč, dary ostatní ve výši 42 248,90 Kč, penále nedaňové ve výši 6 155 Kč a manko na skladě ve výši 1 412 706,18 Kč, z nákladů snižujících základ daně ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), které tam dle názoru správce daně žalobkyně neoprávněně zahrnula v rozporu s § 24 odst. 1, § 25 odst. 1 písm. f), n) a t) ZDP. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr toliko v části výroku týkající se bankovního spojení, v ostatním zůstal výrok rozhodnutí správce daně beze změny.
2. Spor mezi žalobkyní a správními orgány obou stupňů spočívá v tom, zda lze na případ žalobkyně aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění účinném pro posuzované zdaňovací období. Předmětem sporu je otázka výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, který stanoví, že daňově uznatelnými výdaji (náklady) podle § 24 odst. 1 ZDP jsou za splnění konkrétních podmínek upravených v tomto ustanovení i výdaje (náklady), které obecně nejsou podle § 25 ZDP výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný zastává stanovisko, že nikoliv, přičemž žalobkyni vytýká neprokázání splnění podmínky existence přímo souvisejícího výnosu se spornými náklady.
3. Žalobou napadené rozhodnutí vydal žalovaný poté, co první rozhodnutí o odvolání, vydané ještě Finančním ředitelstvím v Ostravě, bylo rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2014, č. j. 22 Af 115/2012 - 43 zrušeno pro nepřezkoumatelnost.
4. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2015. V žalobě popsala, že je součástí celosvětové skupiny Ingersoll-Rand, která se zaměřuje na výrobu a prodej řady produktů v oblasti vzduchotechnických, chladírenských a bezpečnostních zařízení, přičemž žalobkyně se v rámci této skupiny zaměřuje na montáž a testování stacionárních šroubových a válcových pístových kompresorů, souvisejících výrobků, příslušenství a náhradních dílů. Zdůraznila, že v posuzovaném zdaňovacím období roku 2009 realizovala veškeré své výnosy z prodeje výrobků výlučně na základě smluv uzavřených s dalšími společnostmi skupiny I.-R. Cena za její výrobky přitom byla stanovena ve výši skutečně vynaložených nákladů (nebo jejich poměrných částí) a přírážky (marže), která je v příslušných smlouvách specifikována procentem z uvedených nákladů. Do výpočtu ceny tak zcela v souladu s principem tržního odstupu plně vstupovaly přímé náklady (př. na materiál a práci), poměrné části nepřímých nákladů (př. odpisy) a poměrné části obecných a administrativních nákladů. Dodávky fakturovala žalobkyně odběratelům ze skupiny průběžně na základě předběžné kalkulace nákladů, a následně jednou za čtvrtletí provede kalkulaci skutečně vynaložených nákladů a vyčíslí rozdíl mezi náklady předběžně kalkulovanými, z nichž byla vyčíslena cena na prvotních fakturách, a náklady skutečnými. Tento rozdíl upravený o přírážku pak odběratelům přeúčtovala čtvrtletně dobropisem nebo fakturou. Žalobkyně tím v rámci fakturace výrobků efektivně přenášela na odběratele veškeré své náklady, které jsou tak navázány na související výnosy. Žalovaný dle žalobkyně postavil závěr o neaplikovatelnosti § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP na argumentech,

kteřé jsou v naprostém rozporu s právním rámcem a samotnou konstrukcí daného ustanovení, jakož i s podmínkami, které pro aplikaci tohoto ustanovení dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 2/2007-98. Konkrétně namítala, že:

- a) dle žalovaného je podmínkou aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP skutečnost, že daný náklad nesmí spadat pod speciální režim daňového uplatnění vyplývající z § 24 odst. 2 ZDP, což však dle žalobkyně ze ZDP nijak nevyplývá;
- b) dle žalovaného se musí jednat o náklad de facto přefakturovaný jinému subjektu, avšak aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP je možná pouze u některých typů přefakturací (situaci, kdy je náklad přeúčtován jinému subjektu, např. v situaci, kdy danému subjektu tyto náklady nepatří a je tedy zapotřebí jejich úhradu přenést na příslušný subjekt). Uvedenou restrikcí žalovaný argumentačně opřel o novelu ZDP účinnou od 1. 1. 2015, která činí z určení nákladů k přeúčtování jiné osobě výslovnou zákonnou podmínkou aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Žalovaný odkázal na důvodovou zprávu, jež uvádí, že cílem novely bylo realizovat původní záměr tohoto ustanovení. Dle žalobkyně však text důvodové zprávy naopak indikuje, že původní záměr předmětného ustanovení nebyl v jeho textu před novelizací realizován. Novelou vytýčeným směrem se ostatně neubírala ani dosavadní praxe. Jelikož novela zpřisňuje podmínky aplikovatelnosti § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, nelze akceptovat výklad žalovaného jdoucí k tíži daňových poplatníků. Naopak je zřejmé, že bylo třeba ZDP novelizovat, aby žalovaným nastíněný restriktivní výklad platil. Důvodová zpráva k původnímu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP žalovaným dovozovaný úmysl zákonodárce nevyjadřuje. Dle judikatury soudů je věcí státu, aby daňové zákony formuloval jednoznačně, přičemž je nepřípustné dovozovat na základě pozdější novelizace původní záměr zákonodárce ohledně odlišné textace zákona;
- c) samotná finanční správa není ve výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP jednotná (viz zápis z porady finančních ředitelství). Daňová správa odsouhlasila možnost aplikace tohoto ustanovení v případě finančního leasingu i standardního pronájmu v situaci, kdy dle rozpisu nájemného je jako komponenta ovlivňující jeho výši zahrnuta také hodnota účetních odpisů, jež je v praxi leasingovými společnostmi navyšována o adekvátní marži. Není proto důvodné postupovat v analogické situaci rozdílně. Dále odkázala na jiné posouzení sporné problematiky vyplývající ze zápisu Koordinačního výboru Komory daňových poradců;
- d) žalovaný dospěl k nesprávnému závěru o neztotožnění sporných nákladů s konkrétními přímo souvisejícími výnosy, neboť
 - rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2011, č. j. 8 Afs 8/2011-132, o němž žalovaný v této souvislosti své argumenty opírá, řešil odlišnou situaci než je posuzovaná věc. Ve věci řešené v uvedeném rozsudku nebyla shledána přímá souvislost mezi příjmem v podobě smluvní pokuty a cenou zaplacenou za zhotovení díla, neboť nárok na zaplacení smluvní pokuty vznikl v důsledku porušení smluvní povinnosti a nebyl nijak podmíněn zaplacením smluvené ceny díla. V případě žalobkyně však je realizace jejích příjmů přímo úměrně podmíněna vynaložením nákladů, jež jsou efektivně přeúčtovány ve skutečně vynaložené výši. Pokud by žalobkyně tyto náklady nevynaložila, nemohlo by ani dojít k realizaci příslušného výnosu. Přímá vazba nákladů na příslušné výnosy tudíž existuje. Žalovaným

zmíněný rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 6. 2014, č. j. 8 Af 63/2011-110 byl posléze Nejvyšším správním soudem zrušen;

- věcná souvislost sporných uplatněných nákladů se zdanitelnou činností žalobkyně byla prokázána, neboť byly tyto náklady nesporně vynaloženy v souvislosti s činností žalobkyně, přičemž výnosy z ní jsou považovány za plně zdanitelné. Jsou-li zahrnuty tyto náklady v ceně prodaných výrobků a tím ve zdanitelných výnosech žalobkyně, nelze než uzavřít, že byly vynaloženy ve vazbě na získávání zdanitelných příjmů;
 - u žalobkyně je v souladu s nastavením cenotvorby v rámci skupiny ztotožněna existence zdanitelného příjmu s realizací souvisejících výdajů a existuje tak dokonce i vztah přímé úměry mezi vynaloženými náklady a realizovanými zdanitelnými příjmy. Podstatou cenového nastavení v konkrétním případě je právě přenos nákladů na odběratele a způsoblost těchto se přímo projevit v ceně účtované za prodané výrobky a služby. Metoda Cost+, jak je obecně pojímána v oblasti transferových cen a jak je vymezena rovněž ve Směrnici OECD, je zobecněným přístupem, který se v praxi objevuje v mnoha modifikacích, a který je nutno posuzovat v každém konkrétním případě podle reálného dopadu do ekonomické situace poplatníka. V případě žalobkyně jsou veškeré sporné náklady zahrnuty do konečné ceny jejich výrobků v plné výši a její náklady tak efektivně nesou v plné výši její odběratelé, na čemž dvoufázová fakturace nic nemění. Koncept cenotvorby žalobkyně tak plně koresponduje s podmínkami § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a příčinná souvislost mezi vynaloženými spornými náklady a realizovanými výnosy existuje, neboť pokud by k vynaložení těchto nákladů nedošlo, nerealizoval by se v tomto rozsahu ani příjem z prodaných výrobků;
- e) žalobkyně unesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání bezprostřední přímé souvislosti sporných nákladů s konkrétními výnosy žalobkyně tím, že součástí odvolání stejně jako součástí vyjádření k výzvě správce daně ze dne 21. 2. 2012 byly vystavené faktury, z jejichž specifikace jasně vyplývá, jaké náklady (včetně čísla nákladového účtu) jsou na odběratele přenášeny, což dle žalobkyně prokazuje bezprostřední přímou souvislost mezi spornými náklady a konkrétními fakturovanými výnosy, přičemž tato je dána nejen s výnosy ze čtvrtletních vyúčtování, nýbrž primárně s průběžně vystavovanými daňovými doklady. Průběžné faktury lze v případě žalobkyně přirovnat k určité formě zálohy, která je pak čtvrtletně vyúčtována. Odběratelé pak nesou tyto skutečně vynaložené náklady. Předložené faktury jasně prokazují, že součástí fakturovaných částek za prodávané výrobky jsou jak chybějící materiál na skladě, náklady na reprezentaci, tak i nesmluvní penále a dary. Žalovaný tuto prokázanou souvislost odmítá toliko tvrzením, že čtvrtletní faktury nepředstavují přímou přefakturaci, nýbrž pouze „ziskové narovnání“;
- f) nelze souhlasit s žalovaným, pokud vytýká žalobkyni, že jí zastávaný výklad § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP by vedl k nerovnému postavení daňových subjektů, neboť v rámci transakcí s nespojenými osobami nemůže docházet k tak podrobnému rozkrytí nákladové kalkulace, jež by aplikaci tohoto ustanovení odůvodňovala. Žalobkyně má však specifické postavení, neboť má na rozdíl od běžného dodavatele zaručenu návratnost jím vynaložených nákladů v podobě autokorekce ceny dle výše skutečně vynaložených nákladů. Žalobkyně nenese podnikatelské riziko, které je prostřednictvím přefakturace přenášeno na odběratele. Tento postup je plně v souladu s metodikou

v oblasti převodních cen stanovenou v pokynech Generálního finančního ředitelství a směrnicích OECD. Běžné výrobní daňové subjekty sice do prodejních cen alokují odhad svých nákladů, nicméně to, zda tento odhad nalezne odraz v reálné ceně dosažené na trhu, je již čistě na jejich riziku.

5. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Shrnul, že žalobkyně realizuje veškeré své výnosy výhradně na základě smluv o výrobě a dodání zboží uzavřených s ní spojenými osobami dle § 23 odst. 7 ZDP. V souladu s těmito smlouvami byla cena žalobkyní prodáváných výrobků stanovena ve výši skutečně vynaložených nákladů zvýšených o přírůžku stanovenou v příslušné smlouvě. Dle žalobkyně tento smluvní mechanismus zajišťuje, že jakákoliv částka na straně nákladů generuje daňovému subjektu identický výnos a tím jsou splněny podmínky pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Dle žalovaného však mezi spornými daňově neuznatelnými náklady a výnosy z prodeje výrobků nelze spatřovat přímou souvislost. Skutečnost, že při stanovení převodní ceny daňový subjekt vychází ze všech nákladů, tj. i z nákladů v podobě daňově neuznatelných darů, reprezentace, pokut, atd. neznamená, že lze shledávat v této kalkulaci ceny výrobku přímou souvislost s předmětnými daňově neuznatelnými náklady. Jedná se pouze o metodu stanovení převodní ceny, která má zaručit, že daňový subjekt stanoví ceny v řízené transakci v souladu s principem tržního odstupu. Zdůraznil, že žalobní námitky jsou v zásadě totožné s odvolacími, tudíž se s nimi již v rozhodnutí vypořádal. K žalobním bodům uvedl:

- ad a) jak uvedl na str. 7 napadeného rozhodnutí, je z pohledu koncepce a vnitřní logiky zákona nutné aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP vyloučit rovněž na ty druhy nákladů, které mají speciální režim daňového uplatnění vyplývající z § 24 odst. 2 ZDP. Je nutné vycházet z předpokladu, že nebylo záměrem zákonodárce, aby v rámci typově stejné skupiny ustanovení (tj. v rámci pozitivního vymezení daňových nákladů dle § 24 odst. 2 ZDP) byla regulována daňová uznatelnost jednoho druhu nákladů odlišným způsobem ve více písmenech stejného typu ustanovení. V důvodové zprávě k zákonu č. 267/2014 Sb. je k § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP uvedeno, že se toto ustanovení neaplikuje v případě, kdyby mělo za následek dvojí uplatnění jednoho výdaje. Využít toto ustanovení nelze, pokud má nedaňový výdaj zvláštní daňový režim (zejm. režim rezerv, opravných položek, nabývacích cen podílu, pohledávek, výdajů na spotřebované pohonné hmoty, pokud poplatník využil paušální výdaj na dopravu, oceňovacích rozdílů, finančního leasingu, odpisů);
- ad b) v rozhodnutí není uvedeno, že § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP je aplikovatelný jen na žalovaným zmíněný konkrétní příklad přeúčtování nákladů, žalovaný uváděl popsanou situaci toliko jako typický příklad. Dle judikatury Ústavního soudu je třeba při výkladu právních norem nutné posoudit vykládanou právní normu nikoli jen gramaticky, nýbrž i z pohledu historicko-teleologického výkladu a hledat cíl, pro který ji společnost v daném znění přijala. Podmínka existence přímo souvisejících příjmů (výnosů), byla prokazatelně součástí právní úpravy v roce 2009. Bylo-li třeba novelizovat ZDP, pak ne do zajištění ve vztahu k případu žalobkyně. Odkazem na novelu ZDP a důvodovou zprávu k ní žalovaný pouze potvrzoval správnost svého výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP;
- ad c) zápis z porady finančních ředitelství, na niž žalobkyně odkazuje, se týká prokázání přímé souvislosti nákladových úroků v jednotlivých leasingových smlouvách daňového subjektu, který podniká v odvětví finančního a operativního leasingu a

splátkového prodeje a úvěru Diskuse se konkrétně týkala leasingové společnosti, která si vezme od mateřské společnosti úvěr a testováním na nízkou kapitalizaci generuje nedaňové úroky podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. Za tento úvěr pořídí majetek, na který dále uzavírá leasingové smlouvy, ze kterých subjektu plynou úrokové výnosy. Jedná se tedy o naprosto odlišnou situaci než v případě žalobkyně, neboť přímou souvislost v případě řešeném v zápisu lze spatřovat v tom, že za úvěry od spojených osob byl pořízen majetek, na který subjekt uzavřel leasingové smlouvy. Taktéž v případě řešeném v zápisu Koordinačního výboru Komory daňových poradců se jedná o jinou situaci, a to zcela specifickou problematiku nadlimitních odpisů osobních automobilů kategorie M1, související se zavedením limitu ceny nebo zvýšené vstupní ceny u osobního automobilu kategorie M1 zákonem č. 438/2003 Sb. Závěr byl učiněn takový, že leasingová společnost je dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP oprávněna zahrnout nadlimitní odpisy do daňově uznatelných nákladů do výše části příjmu z leasingových smluv odpovídající kapitálové části leasingové splátky řádně zaúčtovaných do výnosů, pokud tyto výnosy přímo souvisí s těmito nadlimitními odpisy a ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném nebo v předcházejících zdaňovacích obdobích. Ačkoli je výše nadlimitních odpisů pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP prokazována taktéž kalkulací (rozpisem výše splátky nájemného), přímá souvislost nedaňových nákladů s konkrétními příjmy je na rozdíl od případu žalobce zřejmá;

- ad d) žalovaný si je vědom toho, že rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 8/2011-132 se týká jiného případu. V napadeném rozhodnutí však byly z tohoto rozsudku převzaty pouze obecné závěry, tj. definice přímé souvislosti nákladů a výnosů vyplývající z § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 8 Af 63/2011-110 byl zrušen až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Ve zrušujícím rozsudku ze dne 16. 7. 2015, č. j. 9 Afs 213/2014-73 Nejvyšší správní soud uvedl: *„Je sice pravda, že zdejší soud obecně dovodil, že u výdajů (nákladů) uvedených v § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů nemusí být splněna podmínka jejich vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, která je stanovena v § 24 odst. 1 uvedeného zákona, ale že u výdajů dle § 24 odst. 2 postačí souvislost s činností poplatníka, nikoli s jeho příjmy. Uvedené obecné pravidlo se však neuplatní ve vztahu k § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, a to vzhledem k dikci tohoto ustanovení. Jak již soud uvedl v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 2/2007 - 99, publ. pod č. 2226/2011 Sb. NSS: „Umožňuje-li § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů zahrnout mezi výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů také některé nedaňové výdaje, stanoví pro takový postup několik podmínek. První z nich je, že je možné tyto výdaje uplatnit pouze do výše příjmů s nimi souvisejících. Takto jednoznačně definovaná podmínka přitom bezpochyby vylučuje možnou aplikaci obecného principu, podle něž u výdajů podle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů není potřeba prokazovat jejich souvislost s příjmy. Podmínka totiž nejen omezuje výši, do níž lze výdaje uplatnit, ale tuto výši odvozuje od příjmu, který musí být jednoznačně ztotožněn a to v souvislosti s konkrétním výdajem.“ Z citovaného je zřejmé, že pro aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP nepostačuje, aby byla prokázána souvislost s činností poplatníka, ale je nezbytné, aby poplatník prokázal, že tyto nedaňové výdaje přímo souvisí s konkrétními zdanitelnými příjmy, tj. musí prokázat výši nedaňových nákladů, které současně musí jednoznačně ztotožnit s konkrétními přímo souvisejícími výnosy. Zahrnutí nákladů (včetně daňově neuznatelných) do ceny výrobků je v podnikatelské sféře jev zcela obvyklý a nemá za následek to, že by se tyto náklady, které jsou v ZDP definovány jako náklady, které nebyly vynaloženy na dosažení,*

zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 25 ZDP, staly náklady daňově uznatelnými. Skutečnost, že při stanovení převodní ceny žalobkyně vychází ze všech nákladů, tj. i z nákladů v podobě daňově neuznatelných darů, reprezentace, pokut, atd., neznamená, že lze shledávat v této kalkulaci ceny výrobků přímou souvislost s předmětnými daňově neuznatelnými náklady. Jedná se pouze o metodu stanovení převodní ceny, která má zaručit, že žalobkyně stanoví ceny v řízené transakci v souladu s principem tržního odstupu. Žalovaný však ve využití metody stanovení převodní ceny přímou souvislost nespatřuje. Jedná se pouze o ocenění transferů, kdy v mezinárodním měřítku jsou uplatňovány principy a postupy upravené ve Směrnici OECD o převodních cenách;

ad e) s otázkou doložení vazby nákladů a výnosů žalobkyní předloženými fakturami se žalovaný vypořádal na str. 9 až 11 rozhodnutí. Přímou souvislost nákladů s výnosy žalobkyně nedoložila ani čtvrtletním vyúčtováním ve formě čtvrtletních dobropisů a faktur a nelze ji spatřovat ani v průběžně vystavované fakturaci;

ad f) určení metody převodních cen závisí na povaze transakce a na srovnatelných datech. Nadnárodní společnosti mají při aplikaci převodních cen na výběr z pěti různých metod uvedených ve Směrnici OECD a taktéž popsanych v Pokynu D-258, které se liší typem uskutečněných transakcí a dostupností srovnatelných dat, nelze je tedy aplikovat na každou obchodní transakci. Aplikovatelnost metod závisí zejména na srovnatelnosti s nezávislou metodou, funkčním a rizikovým profilem a ekonomickými okolnostmi. Jak vyplývá z Pokynu D-258, funkční analýza znamená nalezení a porovnání činností a míry odpovědnosti (rizika) jednotlivých sdružených podniků ve srovnání s nezávislými podniky, které jsou klíčové pro určení přiměřené odměny podniku ve formě transferové ceny. Jednotlivé podniky mohou být pověřeny výkonem různých funkcí uvnitř skupiny nadnárodních podniků a mohou nést různou míru rizika, které podstupují při své činnosti. V posuzované věc z jednotlivých smluv i prohlášení odběratelů vyplývá, že v případě žalobkyně se jedná o smluvního výrobce. Obecně lze konstatovat, že smluvní výrobci mají nižší rizikové i funkční profily, kdy smluvní výrobce představuje výrobní společnost, která realizuje svou produkci na základě předem dohodnutého množství výrobků na zakázku a jeho odbyt je zajištěn, přičemž zásadní rizika spojená s umístěním vyrobeného zboží na trhu nese obchodní partner. Podle Směrnice se metoda nákladů a přírážky nejčastěji využívá v případech, kdy se mezi spřízněnými podniky prodávají polotovary, kdy se mezi sdruženými subjekty uzavřely dohody o společném využívání vybavení či dlouhodobých dohod o nákupu a dodávce. Zvolení vhodné metody převodní ceny záleží především na základě provedené srovnávací a funkční analýzy, kdy s ohledem na vykonávané funkce a na souhrn postupovaných rizik, se může jevit žádoucí, aby společnost dosahovala stabilního zisku.

6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Krajský soud rozhodoval o věci samé bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

7. V první řadě se krajský soud zabýval tím, zda žalovaný odstranil nepřezkoumatelnost původního rozhodnutí o odvolání, kterou mu vytknul Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 26. 6. 2014, č. j. 22 Af 115/2012 – 43. Krajský soud závázal žalovaného následujícím

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

právním názorem: „Krajský soud se ztotožňuje s námitkou žalobce, že žalovaný ani správní orgán I. stupně nevyložili, jaký je rozdíl mezi jimi požadovaným postupem a postupem žalobce z hlediska podmínek pro aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. V napadeném rozhodnutí správní orgán opakovaně toliko uvádí, že ze struktury neuznatelných nákladů není možno v případě žalobce dovodit konkrétní přímo související výnos, což považuje krajský soud za zcela nedostatečné za situace, kdy žalobce předložil smlouvy s odběrateli, v nichž je uveden způsob fakturace ceny výrobků, a především jednotlivé faktury, přičemž z faktury č. X vystavené dne 30. 4. 2009, resp. její přílohy, je nepochybné, že žalobce část žalovaným neuznaných nákladů přeučtoval odběrateli, tedy tyto jeho náklady našly odraz v ceně odebíraných výrobků (příjem žalobce). K těmto listinám se žalovaný nijak nevyjádřil. Podle ustanovení § 102 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), v odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí... Žalovaný však v odůvodnění svého rozhodnutí neuvedl, jak dospěl ke svému závěru, že ze struktury neuznatelných nákladů není možno v případě žalobce dovodit konkrétní přímo související výnos. V posuzované věci v napadeném rozhodnutí absentují jakékoli konkrétní úvahy, kterými se správní orgán řídil při hodnocení podkladů pro vydání rozhodnutí, které měl k dispozici, a při výkladu právních předpisů. Takový postup je v rozporu s citovaným ustanovením § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu a činí rozhodnutí nepřezkoumatelným. Správní orgán ve svém rozhodnutí musí uvést své konkrétní úvahy, na jejichž základě dospěl k závěru, že způsob stanovení ceny výrobků, jak jej dokládá žalobce, a faktury, kterými žalobce odběratelům přeučtoval jednotlivé položky nákladů, jež správní orgán následně vyloučil z daňově uznatelných nákladů, nemohou být považovány za splňující podmínku ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Pouze takto je rozhodnutí správního orgánu přezkoumatelné. Jak již judikoval zdejší soud v rozsudku ze dne 25. 1. 2007, č. j. 19 Cad 88/2006-7, rozhodnutí musí být jasné a přesvědčivé nejen pro účastníky správního řízení, ale i pro ostatní orgány a osoby, aniž by se k pochopení rozhodnutí musely seznamovat s obsahem správního spisu. Tak tomu v případě napadeného rozhodnutí žalovaného z výše uvedených důvodů není.“

8. Nepřezkoumatelnost tedy Krajský soud v Ostravě shledal zejména v absenci zdůvodnění závěru žalovaného, že ze struktury neuznatelných nákladů není možno v případě žalobkyně dovodit konkrétní přímo související výnos, a dále v absenci vypořádání se žalobkyní předloženými listinami, tj. smlouvami s odběrateli, v nichž je uveden způsob fakturace ceny výrobků, a především jednotlivými fakturami. Konkrétně Krajský soud v Ostravě uvedl, že z faktury č. X vystavené dne 30. 4. 2009, resp. její přílohy, je nepochybné, že žalobkyně část žalovaným neuznaných nákladů přeučtovala odběrateli, tedy tyto jeho náklady našly odraz v ceně odebíraných výrobků (příjem žalobkyně).
9. Dle názoru krajského soudu v posuzované věci žalovaný vytýkané nedostatky odůvodnění svých závěrů odstranil. Žalobkyní předloženým dokladům se věnoval žalovaný zejména na str. 9 až 11. Žalovaný nejprve uvedl, jak je v žalobkyní předložených smlouvách o výrobě a dodání zboží, konkrétně v jejich čl. 4 písm. f), popsán způsob stanovení převodní ceny produktů mezi danými spojenými osobami (kontrahujícími společnostmi I.-R.), a to na základě nákladů výrobce (zde žalobkyně), dle vysvětlení v příloze 2, navýšených o zisk, který odpovídá vynaloženému majetku, postoupeným rizikům a činností vykonaným kteroukoli ze smluvních stran. Uvedené „vysvětlení v příloze 2“ obsahuje samotnou metodiku stanovení převodní ceny, spočívající v deklarované dohodě smluvních stran, že budou průběžně, dle aktuální potřeby mezi sebou převádět výrobky za cenu, která je rovna 103 % nákladů dle přílohy č. 2 s tím, že čtvrtletně smluvní strany uplatňují míru navýšení

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

či ponížení cen o odchylky (rozdíl mezi standardními a skutečně vynaloženými náklady zahrnující očekávané odchylky v cenách za materiál a v použití materiálu, a očekávané odchylky v přepočtu cen) a alokace pokrývající nepřímé výrobní náklady a obecné a administrativní náklady kalkulované procentním přepočtem na veškerý objem prodané výroby (náklady na pronájem, odpisy, náklady výrobních nákladových center...), přičemž z obecných nákladů jsou výslovně vyloučeny úrokové náklady a odepisování goodwillu).

10. Popsanou metodiku stanovení převodní ceny shrnul žalovaný tak, že smluvní strany vymezují jako základ výpočtu převodní ceny skutečně vynaložené náklady, kam zahrnují i provozní náklady podniku, přičemž tento základ zvyšují o ziskovou přírážku. Dle žalovaného však samotná skutečnost, že při stanovení převodní ceny vychází smluvní strany ze všech nákladů (tj. i nákladů v podobě daňově neuznatelných darů, reprezentace, pokut aj.) neznamena, že lze v samotné této kalkulaci ceny výrobků shledat přímou souvislost s předmětnými daňově neuznatelnými náklady [pozn. soudu – skutečnost, že sporné náklady jsou samy o sobě položkami, které § 25 odst. 1 písm. f), n) a t) ZDP posuzuje jako daňově neuznatelné, není mezi účastníky sporné]. Žalovaný uvedl, že žalobkyně a jejími smluvními partnery zvolená metoda stanovení převodní ceny má toliko zaručit, že je cena v řízené transakci v souladu s principem tržního odstupu, přičemž hodnotu nákladových položek ve zvoleném kalkulačním vzorci lze sice získat z podnikového účetního systému, avšak výše ziskové přírážky již běžně (tj. v případě nezávislých společností) k dispozici nebývá. Dále žalovaný podpořil svůj závěr o nemožnosti nalezení přímé souvislosti mezi popsáním stanovením převodní ceny na straně jedné a daňově neuznatelnými náklady na straně druhé argumentem, že pokud by do kalkulačního vzorce byly přiřazovány pouze přímé a nepřímé náklady výroby, musela by být k dosažení obvyklé ceny na trhu zisková přírážka k těmto nákladům vyšší, jelikož by nesloužila pouze k tvorbě zisku, ale musela by zohledňovat i náklady s výrobní procesem nesouvisející. Právě volba výše ziskové přírážky tedy dle žalovaného v případě řízených transakcí a stanovení ceny metodou náklady a přírážka musí být učiněna tak, aby nebyl princip nezávislého vztahu zpochybněn.
11. Na str. 10 napadeného rozhodnutí se dále žalovaný výslovně věnoval listinám, doloženým žalobkyní k odvolání, mj. i faktuře č. X vystavené odběrateli I.-R. E. S. Ltd. na částku 92 562,02 EUR a k ní připojenému přehledu, tj. podkladu pro platbu týkající se výrobní smlouvy za I. čtvrtletí roku 2009. Uvedl, že žalobkyně sice jednotlivé položky na faktuře provázala s náklady na jednotlivých analytických účtech, přičemž totéž učinila i v rozpisech k předloženým čtvrtletním dobropisům a faktuře, čímž osvětlila, v jaké konkrétní faktuře se projevila jaká konkrétní částka nákladů zachycených na účtech č. X, X, X, X, X a X, avšak žalovaný tyto listiny nepovažuje za řádnou identifikaci přímo souvisejícího výnosu, neboť předmětné čtvrtletní dobropisy a faktury jsou fakticky pouhým ziskovým narovnáním, tj. korekcí spočívající v rozdílu mezi plánovanými a skutečnými náklady. Dále žalovaný dodal, že předmětné čtvrtletní dobropisy a faktury nepovažuje za přímou přefakturaci nákladů v podobě reprezentace, darů, manka a penále, nýbrž za „pouhé“ vyúčtování finálního výnosu za dodaná plnění, která v sobě sice mohou obsahovat kalkulaci různých nákladů, avšak nejde o jejich přímou přefakturaci.
12. Krajský soud k uvedeným hodnotícím úvahám žalovaného uvádí, že žalovaný jimi zcela naplnil požadavek soudu vyslovený ve zmíněném kasačním rozsudku. Žalovaný své úvahy velmi podrobně a srozumitelně rozvedl a s odvolacími námitkami poukazujícími na žalobkyní předložené listiny se vypořádal. Žalovaný tak naplnil požadavek § 116 odst. 2

daňového řádu. Žalobkyně ostatně v nyní posuzované věci nenamítá, že by žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí požadavkům zrušujícího rozsudku nedostál a že by tak bylo i nové rozhodnutí o odvolání nepřezkoumatelné. Žalobkyně podanou žalobou, jak je v odst. 4 shrnuto, napadá věcnou správnost žalovaným zastávaného názoru o neaplikovatelnosti § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2009 na posuzovanou věc a správnost žalovaným učiněného výkladu tohoto ustanovení.

13. Podle § 24 odst. 1 věta první ZDP *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

Podle odst. 2 písm. zc) ZDP *výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.*

14. Podle § 25 odst. 1 ZDP *za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména*

...

f) penále, úroky z prodlení a pokuty s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. zi), přirážky k pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a k pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, regulační a sankční opatření ve mzdové oblasti,

...

n) manka a škody přesahující náhrady s výjimkou uvedenou v § 24,

...

t) výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary. Za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně.

15. Žalovaný na str. 7 žalobou napadeného rozhodnutí podrobil § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP systematickému, gramatickému a teleologickému výkladu a dospěl k závěru, že toto ustanovení pozitivně vymezuje podmínky, za nichž se pokládají určité druhy výdajů (nákladů) za daňově účinné. Aplikace tohoto ustanovení pak dle žalovaného předpokládá splnění dvou podmínek. První z nich je věcná (druhovká) podřaditelnost pod režim § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, k čemuž dále dodal, že předmětné ustanovení je zřetelně možné aplikovat na výdaje výslovně uvedené v § 25 ZDP a naopak je z pohledu vnitřní koncepce a logiky zákona nutné vyloučit aplikaci daného ustanovení na ty druhy nákladů, které mají speciální režim daňového uplatnění vyplývající z § 24 odst. 2 ZDP.

16. Vůči posledně uvedené tezi žalovaného směřuje žalobní bod a), jímž žalobkyně vytýká žalovanému, že konstruuje podmínku aplikovatelnosti daného ustanovení, která z textu zákona nevyplývá. K této námitce krajský soud toliko uvádí, že žalovaný, jak je výše uvedeno, netvrdil, že jím formulovaná negativní podmínka je výslovně vyjádřena v zákoně, nýbrž ji dovodil „z vnitřní koncepce a logiky zákona“. Na této úvaze neshledává krajský soud nic závadného a ostatně ani obsahově nesprávného. Žalovaný se zkrátka snažil vyjádřit, že poměrně obecně formulovaný § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP není možné

aplikovat v případech, na které lze aplikovat konkrétnější ustanovení jednotlivých písmen § 24 odst. 2 ZDP, neboť by tím zřetelně došlo k situaci, kdy by na jeden a týž náklad byla aplikovatelná dvě různá ustanovení. Jelikož však žalobkyně současně uvedla, že se posuzované věci tento dílčí závěr žalovaného netýká, má soud za to, že není na místě se touto námitkou více zabývat. Námitka je tedy lichá.

17. Druhou podmínkou aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP je dle výkladu provedeného žalovaným na str. 7 žalobou napadeného rozhodnutí skutečnost, že příslušné nedaňové náklady musí být de facto přímo „přefakturovány“ jiné osobě a tímto vstoupit do zdanitelných příjmů ve stejném nebo minulých zdaňovacích obdobích. Daňový subjekt pak dle žalovaného stíhá důkazní břemeno v dvojím smyslu, a to jednak jako povinnost prokázat, že tyto nedaňové výdaje přímo souvisí s konkrétními zdanitelnými příjmy (prokázat výši nedaňových nákladů a tyto jednoznačně ztotožnit s konkrétními přímo souvisejícími výnosy), a dále jako povinnost prokázat, že tyto konkrétní zdanitelné příjmy byly součástí výnosů v daném nebo minulých zdaňovacích obdobích.
18. Krajský soud uvádí, že výkladem a podmínkami aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP se již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jedním z prvních rozhodnutí, v němž se touto problematikou zabýval, je rozsudek ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006-80, v němž bylo řešeno, zda lze § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP aplikovat na případ nákladů, které daňový subjekt uplatnil jako náklady na opravu hmotného majetku (budov pilnice a bednárný poškozených požárem), avšak orgány finanční správy byly tyto posouzeny jako náklady na výstavbu těchto objektů, a to v souvislosti s příjmy plynoucími z uzavřené pojistné smlouvy. Nejvyšší správní soud uvedl následující: *„Při aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je třeba chronologicky postupovat tak, že nejprve je třeba posoudit, zda v souzené věci jde o výdaje, na které se uvedené ustanovení vztahuje, a teprve v případě kladného zodpovězení této otázky je třeba posuzovat, zda je dána souvislost s příjmy, vůči kterým jsou výdaje s poukazem na toto ustanovení uplatňovány. Předmětem, na který se vztahuje § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, jsou výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Smyslem tohoto ustanovení je, a v tom je třeba stěžovateli přisvědčit, umožnit, aby za situace, kdy mezi konkrétními příjmy a výdaji, které by jinak uznatelné nebyly, existuje vzájemná souvislost a jsou součástí nákladů a výnosů ve stejném zdaňovacím období, bylo lze i tyto jinak neuznatelné výdaje (náklady) uplatnit. Předmětné ustanovení sice odkazuje na § 25 při vymezení, o které výdaje (náklady) se může jednat, je však třeba přesto posoudit, zda uvedené pravidlo lze aplikovat vůči všem výdajům (nákladům) tam uvedeným, či zda lze, a je třeba, mezi těmito výdaji (náklady) diferencovat. Z § 25 zákona o daních z příjmů vyplývá, že ve skutečnosti neupravuje homogenní skupinu výdajů (nákladů), které za daňově uznatelné považovat nelze. Je třeba vidět to, že účelem § 25 není stanovit, zda tam uvedené druhy výdajů (nákladů) nelze považovat za výdaje absolutně, tzn. v celém rozsahu, daňově neuznatelné, či zda je případně za zákonem stanovených podmínek postupně uplatňovat lze, ale účelem tohoto ustanovení je vymežit, které typy výdajů (nákladů) za daňově uznatelné považovat nelze. Výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku a nehmotného majetku se pak od ostatních výdajů (nákladů) daňově obecně neuznatelných liší tím, že je ve skutečnosti uznat lze, avšak nikoli jednorázově v jednom zdaňovacím období v plné výši, ale postupně, prostřednictvím odpisování (§ 26 a násl. zákona o daních z příjmů).“* Tyto závěry pak za zásadní označil Nejvyšší správní soud rovněž v usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014-125.

19. Další závěry uvedené v rozsudku sp. zn. 5 Afs 95/2006, jakož i ve zmíněném usnesení rozšířeného senátu však již na posuzovanou věc vztáhnout nelze, neboť popisovaly specifickou problematiku výdajů na pořízení hmotného majetku, jejichž zvláštnost spočívá v tom, že na rozdíl od ostatních nákladů obecně neuznatelných dle § 25 ZDP, tyto náklady obecně uznat lze, avšak nikoli jednorázově, nýbrž postupně v podobě odpisů. Dále se pak Nejvyšší správní soud zabýval interpretací § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP rovněž v rozsudku ze dne 29. 4. 2011, č. j. 8 Afs 8/2011-132, v němž řešil, zda lze aplikovat uvedené ustanovení na případ vynaložení kupní ceny domu jakožto výdaje souvisejícího s příjmem ze smluvní pokuty. Obecné výklady předmětného ustanovení učiněné Nejvyšším správním soudem žalovaný uvedl na str. 11 napadeného rozhodnutí.
20. Krajský soud pak uvádí, že výklad žalovaného je s citovanými judikaturními závěry v souladu. Žalobkyně se v podané žalobě (žalobní bod b) přesprávil upíná na žalovaným použitý pojem „přefakturace“. Žalovaný však, jak soud v odst. 17 uvedl, hovořil o „de facto přímé přefakturaci“, přičemž podmínky aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP vyjádřil až dále, kdy pod písmeny a. a b. uvedl skutečnosti, které musí daňový subjekt prokázat v případě, pokud chce na (jinak daňově neuznatelné) náklady aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Pokud dále v žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný odkazuje na novou právní úpravu, účinnou ode dne 1. 1. 2015 a důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb., pak nelze dovodit, že by se jednalo o argumentaci stěžejní. Krajský soud pak rovněž nesouhlasí se závěrem žalobkyně, že by z citované důvodové zprávy k novele ZDP mohlo být dovozováno, že by úprava účinná v posuzovaném zdaňovacím období (viz odst. 13 rozsudku) skýtala prostor pro výklad zastávaný žalobkyní.
21. K námitce uvedené v bodě c), tj. údajným nejasnostem samotné finanční správy při aplikaci předmětného ustanovení, se krajský soud plně ztotožňuje s názorem prezentovaným žalovaným ve vyjádření k žalobě, a sice, že v žalobkyní namítaných dokumentech uvádění případy jsou zcela skutkově odlišné od posuzované věci, tudíž nelze mezi hledáním jejich řešení nalézt jakoukoli souvislost s posuzovaným případem. Námitka je tedy rovněž lichá.
22. Ve vztahu ke klíčové sporné problematice, a to nutnosti ztotožnění předmětných nedaňových nákladů s konkrétními přímo souvisejícími příjmy, pak krajský soud souhlasí s žalovaným, že v samotném zahrnutí určitých výdajových položek do kupní ceny výrobku na základě předem stanoveného kalkulačního vzorce ani ve spárování dobropisem či čtvrtletní fakturou vyčíslených nákladů s výnosy z kupní ceny fakturovanými v předchozích fakturách nelze shledat splnění povinnosti prokázání přímé souvislosti těchto nedaňových nákladů právě s výnosy vyčíslenými na předmětných fakturách. Žalobkyně totiž předložením příloh faktur prokázala, že určité výdaje sama dala do spojitosti s určitými příjmy, neuvedla však, proč tak učinila, resp. nevysvětlila, proč se domnívá, že tak učinit mohla a že mezi těmito výdaji a příjmy existuje skutečný reálná věcná souvislost. Spočívá-li jediné věcné zdůvodnění v poukazu na smluvní ujednání o tvorbě ceny, jde o zdůvodnění nedostatečné. Žalovaný na str. 13 napadeného rozhodnutí příkladem uvádí, v jakých případech by bylo lze o souvislosti některých ze sporných nákladů s příjmy uvažovat, což dle názoru soudu velmi ilustrativně ukazuje rozdíl mezi skutečným prokázáním požadované souvislosti a pouhým odkazem na kalkulaci převodní ceny. Žalobkyně skutečně ničím nedoložila, že by bez vynaložených darů, penále, manka, či nákladů na reprezentaci výnosů uvedených na konkrétních fakturách v konkrétních obdobích nedosáhla. Žalobní bod e) je tak rovněž nedůvodný, neboť žalobkyně důkazní břemeno na ni kladené skutečně neunesla.

23. Krajský soud se ztotožňuje s žalovaným v závěru, že pouhý závazek odběratele zaplatit v ceně kupovaných výrobků dodavateli veškeré náklady zachycené v účetnictví dodavatele, tj. de facto předem dané uznání odběratele, že v dodavatel může do ceny výrobků promítnout veškeré výdaje, které mu při jeho činnosti vzniknou, neznamená, že stát musí veškeré tyto do ceny zahrnuté náklady uznat jako daňově účinné. Samotné zahrnutí položky do ceny daňovou uznatelnost nákladu nezaručuje. Pokud by tomu tak bylo, nehovořil by zajisté § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP o nákladech „*přímo souvisejících*“, nýbrž by plně postačovala pouhé přefakturace, k níž by žádná souvislost nebyla potřebná. Potřebná a určující by byla toliko vůle, či závazek odběratele tyto náklady uhradit.
24. Krajský soud shodně s žalovaným považuje žalobkyní zastávaný závěr za zcela nepřiměřeně extenzivní a míjející se s účelem vykládaného ustanovení. V případě jeho přijetí by pak musel být i účetní odpisy vyhodnoceny jako daňově uznatelné dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, pokud by byly výslovně na základě smluvního ujednání učiněny součástí převodní ceny, tj. do ní zakalkulovány, ačkoli to Nejvyšší správní soud ve zmíněné usnesení ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014-125 výslovně vyloučil. Výklad žalobkyně vede nutně k závěru, že pouze v důsledku zahrnutí do převodní ceny mezi spojenými osobami se daňově jinak neuznatelný náklad stane daňově účinným, tj. nákladem snižujícím základ daně. Tak tomu však dle názoru krajského soudu není. Existence věcné souvislosti nákladu a výdaje nemůže spočívat v pouhé skutečnosti, že byl předmětný náklad součástí cenové kalkulace, jež je v případě obchodování mezi spojenými osobami výslovně rozkryta ve smluvním ujednání.
25. Rozkrytí kalkulace převodní ceny, jak logicky v napadeném rozhodnutí zdůvodňuje žalovaný, je v případě žalobkyně zdůvodněno snahou doložit dodržení povinnosti tržního odstupu dle § 23 odst. 7 ZDP, tj. povinnosti obchodovat v cenách, které nejsou „pokřiveny“ skutečností, že smluvními partnery jsou spojené osoby. Žalovaný přilehavě uvedl, že pro určení souladu transakcí mezi spojenými osobami s principem tržního odstupu jsou porovnávány s nezávislými transakcemi. Kalkulační vzorec a zejména výše ziskové přírážky musí být zvolena tak, aby nebyl zpochybněn princip nezávislého vztahu, a je nutné vycházet ze srovnatelných transakcí, které jsou realizovány s nezávislými společnostmi. V případě realizace prodejů stejných výrobků nespojeným osobám, tj. v nezávislých transakcích, by smluvní ujednání včetně fakturace nemohlo obsahovat takovéto detailní odkrytí kalkulace ceny včetně výše přírážky, přesto pokud jsou podmínky těchto transakcí srovnatelné s transakcí závislou, kalkulační vzorec a výše přírážky by měla být stejná. Přírážku lze stanovit odlišně, ale musí být dostatečně zdůvodněno, proč k rozdílu došlo.
26. V podrobnostech krajský soud odkazuje na žalobou napadené rozhodnutí, které hodnotí v jeho argumentaci jako precizní a přesvědčivé.
27. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
28. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 28. června 2018

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu