



ČESKÁ REPUBLIKA

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, 747 70 Opava - Komárov

zastoupený Ernst & Young, s.r.o.

sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1 - Nové Město

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

Shodu s prvopisem potvrzuje

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2016 č. j. 23331/16/5200-11431-706481,  
ve věci daně z příjmů právnických osob

**takto:**

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 6. 2016 č. j. 23331/16/5200-11431-706481 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 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:**

1. Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 2. 8. 2016 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2016 č. j. 23331/16/5200-11431-706481 (dále jen „napadené rozhodnutí“), potvrzující rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 6. 2015 č. j. 134235/15/4232-22794-805723, kterým byla žalobci zvýšena daňová povinnost za rok 2009 o částku 28 181 600 Kč, vyplývající ze zvýšení zdanitelných příjmů za prodej vlastních výrobků sesterským společnostem a za distribuci nakoupených výrobků od sesterských společností, neboť byly prodávány za ceny lišící se od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými subjekty, přičemž uvedený rozdíl nebyl uspokojivě doložen.
2. Žalobce uvedl, že správce daně dne 28. 11. 2011 u něj 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, kterou 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;

Shodu s prvopisem potvrzuje

b) nákup zboží od TEVA Pharmaceutical CR s.r.o. (dále jen „TEVA Praha“) za účelem jeho distribuce na slovenský trh a

c) prodej vlastních výrobků společnosti TEVA Praha za účelem jejich distribuce na český trh. Vzhledem k tomu, že společnost žalobce a společnost TEVA DE a TEVA Praha jsou společnosti spojené, byla za účelem dodržování principu převodních cen vypracována dokumentace (Příručka pro převodní ceny 2007 TEVA Evropa – dále jen „Příručka TEVA“), jejíž závěry správce daně výslovně akceptoval a žalobci ji respektoval, přesto správce daně v každé z uvedených oblastí dodatečně doměřil daň.

3. Dále žalobce namítl porušení procesních povinností správce daně při ukončení daňové kontroly.
4. Jednotlivé žalobní námitky žalobce rozvinul, jak je uvedeno níže. Krajský soud s ohledem na složitost věci pro přehlednost vypořádá zvlášť každý okruh, ke kterému se jednotlivé námitky vztahují, tedy ke každé uvede stanovisko žalovaného, zjištění krajského soudu ze správního spisu a právní posouzení. Na úvod krajský soud konstatuje, že 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.

**Ad. a) prodej vlastních výrobků společnosti TEVA DE za účelem jejich distribuce na německý trh.**

5. TEVA DE je distributorem farmaceutických výrobků žalobce pro německý trh a jako distributor vykonává omezené funkce a nese omezená rizika. Dle shora uvedené Příručky TEVA má dosahovat provozního zisku v rozpětí 1,3 % až 4,9 %. Žalobce nese zbývající zisk nebo ztrátu. Správce daně prověřoval náklady nárokové TEVou DE, neboť žalobce podle správce daně při prodeji vlastních výrobků na německém trhu v roce 2009 realizoval ztrátu.

**První námitka – nezákonné posouzení domnělého dvojího uplatnění kompenzace z titulu hrozící expirace**

6. 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 písařskou chybu, správně má být uvedeno 2009). V roce 2009 došlo k faktické likvidaci expirovaných léků, na které byly v roce 2008 vytvořeny opravné

Shodu s prvopisem potvrzuje

položky. TEVA DE do vyúčtování TPA<sup>1</sup> vůči žalobci za rok 2009 zahrnula 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. Správce daně 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 správce daně 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 správce daně doklad k vyúčtování TPA za rok 2009 neobsahuje žádné zápisy rušící opravné položky, které TEVA DE vytvořila v roce 2008. Žalovaný se s tímto závěrem správce daně ztotožnil.

7. S tím žalobce nesouhlasil. Žalobce k prokázání svého tvrzení o tom, že rozpuštění opravných položek v roce 2009 bylo zahrnuto do vyúčtování TPA, předložil prohlášení Dr. R. B., pracujícího pro TEVA DE na pozici ředitele daní, které však správce daně jako důkaz neuznal, neboť čestné prohlášení samo o sobě neprokazuje tvrzení daňového subjektu, když takové prohlášení nečiní obsah listin pravdivým. Podle žalobce je takový postup nezákonný, neboť správce daně nemůže odmítnout oficiální obchodní listinu společnosti TEVA DE, podepsanou odpovědnou osobou, zejména v situaci, kdy pouze potvrzuje ostatní důkazní prostředky.
8. Dále žalobce předložil k důkazu informaci společnosti TEVA DE k dobropisu č. 29002614, týkající se předmětné transakce, kterou správce daně rovněž jako důkaz neosvědčil s odůvodněním, že *„kolegové z Německa se již jednou spletli, když omylem vykázáli nesprávná data v rámci vyúčtování TPA z TEVA DE za zdaňovací období 2008“*. S tím žalobce nesouhlasí, neboť mezi tvrzením *„už se jednou spletli“* a odmítnutím důkazního prostředku nevidí žádnou příčinnou vazbu.
9. Dále žalobce namítl, že závěr správce daně je nelogický i z matematického hlediska. Pokud v roce 2009 společnost TEVA DE do vyúčtování TPA zahrnula náklad 31 055 000 Kč (1 152 497 Eur) na likvidaci bez zohlednění rozpuštěných opravných položek, pak by takový náklad muselo vyúčtování TPA obsahovat. V roce 2009 však celkové vyúčtování u všech likvidací činilo pouze 904 620 Eur, kdy se jedná se o likvidaci jiného zboží. Náklad ve výši 31 055 000 Kč (1 152 497 Eur) tedy prokazatelně nemohl být zahrnut v části 904 620 Eur a nemohl být tedy uplatněn dvakrát.
10. Žalobce dále nesouhlasil s mezinárodním dožádáním, které správce daně provedl, neboť nemohl osvědčit skutkový děj.

---

<sup>1</sup> TPA - transfer pricing adjustment; pozn. soudu: tzv. vyúčtováním TPA dochází ve skupině TEVA k úpravě původně sjednaných deformovaných cen s respektováním pravidel obsažených v dokumentech Příručka pro převodní ceny od r. 2007 TEVA EVROPA (dále „Příručka TEVA“) a Směrnice transferové (převodní) ceny Tevy Czech Industries, s. r. o. za rok 2009 (dále jen „Směrnice“)

11. Podle žalobce je proto závěr správce daně o dvojím uplatnění nákladu na likvidaci ve výši 1 152 497 Euro nezákonný a nezákonné je i napadené rozhodnutí, které došlo k závěru stejnému.

Druhá námitka – nesprávné posouzení uznatelnosti nákladů na restrukturalizaci

12. Žalobce dále namítl nesprávné posouzení otázky uznatelnosti nákladů na restrukturalizaci, které společnost TEVA DE v prověřovaném období vynaložila v souvislosti s akvizicí skupiny PLIVA skupinou TEVA. V Německu v roce 2009 probíhalo spojení distribuce obou skupin, jehož cílem měla být maximální kombinace výhod obou distributorů. TEVA DE je přitom distributor, který smluvně nese pouze omezené funkce a rizika. Náklady na spojení proto nemohla nést v plné výši. Část těchto nákladů ve výši 99 636 Euro (2 634 000 Kč) se smluvně zavázal nést žalobce. Žalovaný však tyto náklady vyloučil, neboť podle něj nelze v daném případě spatřovat jakoukoliv přímou a bezprostřední vazbu na transakce, jež mezi takto spojenými osobami jsou uskutečňovány. S ohledem na princip tržního odstupu se tyto náklady nemohou odrážet na hospodářském výsledku žalobce. Podle žalobce jsou tyto závěry v rozporu s posouzením právní otázky daňové uznatelnosti vynaložených nákladů a jsou v rozporu se spisem. Mezi žalobcem a TEVA DE byla uzavřena distribuční smlouva, na základě které TEVA DE přenesla na žalobce poměrnou část takových nákladů, která byla přiřaditelná k očekávanému růstu prodejů plynoucích z možnosti používat distribuční kanály PLIVA. Žalobce tak vynaložil náklady, které vedly přímo a bezprostředně ke zvýšení jeho příjmu.

*Stanovisko žalovaného*

13. Žalovaný ani s jednou námitkou nesouhlasil. Ke dni 31. 12. 2008 společnost TEVA DE k zboží v pořizovací ceně 31 055 000 Kč vytvořila opravnou položku ve výši 100 % pořizovací ceny a žalobce o tuto částku snížil své tržby ve zdaňovacím období 2008 (součást vyúčtování TPA roku 2008) a částku uhradil společnosti TEVA DE. Tato opravná položka se nepromítla do snížení pořizovací ceny zboží, které bylo vykázáno v zásobě ke dni 31. 12. 2008 a nepromítla se ani do snížení nákladů souvisejících s distribucí zboží na německém trhu za zdaňovací období 2009. Doklad k vyúčtování TPA TEVA DE 2009 neobsahuje žádné zápisy rušící opravné položky ve výši, které TEVA DE, vytvořila ke dni 31. 12. 2008 a při prodeji zboží či vrácení zboží nebo likvidaci měla dané opravné položky rozpustit v roce 2009. Tato skutečnost se měla projevit ve vyúčtování TPA za rok 2009, což se však nestalo.
14. Žalobce na výzvu správce daně neprokázal, že náklady na restrukturalizaci byly nákladem na distribuci prodávaných výrobků. Cílem restrukturalizace firmy bývá obnovit nebo zvýšit ziskovost. Nelze tak souhlasit s tvrzením žalobce, že náklady na restrukturalizaci by bylo možno přiřadit k nákladům souvisejícím s distribucí nakoupených výrobků jiné společnosti a tím ovlivnit výši jejich nákupní ceny. Byť soukromé právo umožňuje stanovení jakýchkoliv podmínek cenové kalkulace, takové ujednání v rovině daňového práva obstat nemůže.

*Zjištění ze správního spisu*

Shodu s prvopisem potvrzuje

15. Ze správního spisu krajský soud zjistil, 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 záležitosti 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, která jsou následně tzv. vyúčtováním TPA upraveny o smluvně nesená rizika a náklady tak, aby se ve výsledku dosáhlo ceny jako mezi nezávislými subjekty.
16. Distributoři s omezeným rizikem a omezenými odpovědnostmi na trhu podle Příručky TEVA vykonávají základní distribuční funkce jako nabývání vlastnického práva ke zboží, řídí své zákazníky, vykonávají funkce propagandy a marketingu, mají omezená rizika s ohledem na nedobytné pohledávky, vyvinuli si vlastní prodejní síť a jsou oprávněni obdržet nízkou marži, výrobce nebo držitel práv duševního vlastnictví zbývající zisk. Příručka stanoví dva způsoby výpočtu odměny distributora. První výpočet začíná provozním ziskem<sup>2</sup> jako výchozím bodem (3% % provozního zisku) a druhý začíná předpokládanou hrubou marží (25%).
17. 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.
18. 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

---

<sup>2</sup> Provozní zisk, zisk před započtením úroků, daní a odpisů (EBITDA, zkratka z [anglického](#) názvu Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization - [zisk](#) před odečtením [úroků](#), [daní](#), [odpisů](#)

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 společností 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 vykázala 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 vykázáno 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<sup>3</sup> 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 – po skončení daňové kontroly předložením zprávy o daňové kontrole, kterou žalobce odmítl podepsat – dodatečným platebním výměrem upravit základ daně o tuto částku, s tím, že po úpravě cena odpovídá Příručce TEVA a Směrnici a je tedy cenou obvyklou.

19. 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.

---

<sup>3</sup> Náklady na pořízení zboží, likvidace, předání vzorků lékařům, kontroly kvality

20. 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 TEVě DE za prodejní ceny, které byly následně upravovány prostřednictvím vyúčtování TPA, které bylo zpracováno TEVou 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 TEVou 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.
21. Žalobce do ceny, dosažené s TEVou DE zahrnul rovněž náklady na restrukturalizace ve výši 99 396 tis. EUR, a to v souvislosti s akvizicí PLIVA skupinou TEVA. Správce daně tyto náklady z vyúčtování TPA vyloučil, neboť se podle jeho názoru nemohou odrazit na hospodářském výsledku žalobce, a výslednou cenu obvyklou vypočetl bez těchto nákladů. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tento závěr správce daně potvrdil.

*Právní posouzení:*

Ad. nezákonné posouzení domnělého dvojího uplatnění kompenzace z titulu hrozící expirace

22. Krajský soud považuje za podstatné nejprve zdůraznit, z jakého hlediska je posuzován daň z příjmu žalobce. Žalobce totiž výnosy dosahoval z obchodních transakcí mezi spojenými osobami. Na tento případ dopadá ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle kterého *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu*. 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.
23. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje

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 tvrzení i důkazní zpět daňový subjekt. Nesplní – li daňový subjekt tuto svou povinnost, je správce daně povinen upravit základ daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. ledna 2011 č. j. 7 Afs 74/2010 – 81).

24. 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<sup>4</sup>, tak v Německu<sup>5</sup> 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.
25. Správce daně proto postupoval tak, že výslednou cenu porovnal s postupy, stanovenými Příručkou TEVA a Směrnicí, se závěrem, zjistil, 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 nerozporoval, 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 předmětný 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;

<sup>4</sup> § 10 zák. č. 526/1990 Sb., sdělení Ministerstva zdravotnictví č. 40/2012 Sb. o vydání cenového předpisu 1/2012/FAR o regulaci léčivých přípravků a potravin pro zvláštní účely

<sup>5</sup> Nařízení o cenách léků (Arzneimittelpreisverordnung), z 17. 5. 1977, vydané na základě §78 zákona o léčivech (Arzneimittelgesetz)

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, jak bylo vysvětleno shora.

26. 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.
27. 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.
28. 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.

#### Ad nesprávné posouzení uznatelnosti nákladů na restrukturalizaci

29. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně požadoval po žalobci, aby prokázal, že deklarované náklady na restrukturalizaci byly nákladem na distribuci prodávaných výrobků. Žalobce však žádný písemný důkazní prostředek, který by danou skutečnost dokládal, nepředložil, a proto tato skutečnost nebyla prokázána. Žalovaný s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 99/2012-52 z 13. 3. 2013, podle kterého *„stěží se lze domnívat, že by společnost uzavřela obchodní transakci, z níž by jako výrobce nedosahoval žádného zisku“*, což je přesně situace, která nastala, a dovodil, že mezi nezávislými subjekty by nedošlo k tomu, aby náklady na restrukturalizaci nesl subjekt, do jehož výnosů se tento náklady bezprostředně neodrazí.
30. Krajský soud se s názorem žalovaného ztotožňuje. Z Příručky TEVA sice vyplývá, že TEVA DE jako distributor nese pouze omezená rizika spojená s distribuční funkcí a vykonává funkci propagace a marketingu, vyplývá z ní však také, že distribuční subjekty mohou být dočasně ve ztrátách v provozních výsledcích následkem jiných činitelů, než je nesprávná převodní cena, jako např. špatné vedení, nepříznivé hospodářské podmínky a nevratné náklady, např. náklady na restrukturalizaci. Je tedy zřejmé, že i Příručka TEVA předpokládá, že náklady na restrukturalizaci ponese distributor. Pokud tomu tak nebylo a pokud žalobce požadoval, aby náklady na restrukturalizaci trhu v Německu byly daňově

Shodu s prvopisem potvrzuje

uznatelnými ve smyslu § 23 odst. 1 zákona o dani z příjmu, pak je nutné, aby prokázal předpoklady pro jejich uplatnění vyplývající z tohoto ustanovení, tedy věcnou a časovou souvislost s dosahovanými zisky. Pokud se tak nestalo, nesplnil svoji důkazní povinnost, kterou měl a správce daně nepochybil, pokud tento náklad z daňově uznatelných nákladů vyloučil a žalovaný jeho rozhodnutí potvrdil. Úvaha žalovaného totiž ob stojí nejen z hlediska zásady obvyklosti cen mezi spojenými osobami, vyplývající ze shora citovaného § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ale zejména z hlediska zásady věcné a časové souvislosti uplatněných výdajů, vyplývajících z § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého *rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období provedených podle dalších odstavců zákona o daních z příjmů.* Tato žalobní námitka tak není důvodná.

**Ad b) nákup zboží od TEVA Pharmaceutical CR s.r.o. (dále jen „TEVA Praha“) za účelem jeho distribuce na slovenský trh (žalobce v pozici distributora)**

První námitka: Chybné vyhodnocení cílové odměny žalobce v rámci distribuce zboží od TEVA Praha na slovenský trh

31. Žalobce od roku 2009 dodává na slovenský trh výrobky společnosti TEVA Praha, čímž se dostal do řetězce výrobce → TEVA PRAHA → žalobce → zákazník, s tím, že společnost TEVA Pharm Slovakia, s. r. o. od vstupu žalobce jako distributora na slovenský trh dodává zboží nikoliv zákazníkům, ale žalobci. Důvodem je zjednodušení administrace vůči slovenským zákazníkům. Žalobce přitom nenese prakticky žádná rizika. Žalovaný akceptoval žalobcovy podklady pro stanovení cen mezi spojenými osobami, Příručku TEVA a Směrnici, včetně zde obsažené definice distributorů, charakterizovaných jako distributoři „s omezeným rizikem a odpovědnostmi na trhu, protože vykonávají základní distribuční funkce jako nabývání vlastnického práva na zboží, řízení svých zákazníků, odpovědnost (do jisté míry) za marketing, nesou omezená podnikatelská rizika s ohledem na nedobytné pohledávky a vyvinuli si vlastní prodejní síť“. Žalobce žádnou vlastní prodejní síť nevyvinul, ani nemá odpovědnost za místní marketing. Definici distributora tak nesplňuje. Definici distributora splňuje spojení třech subjektů, žalobce, společnosti TEVA Praha a TEVA SK, mezi které je dělena předvídaná marže 1,3 % - 4,9 %. Správce daně však má za to, že tento postup je v rozporu s Příručkou TEVA a Směrnicí, že předvídaná marže náleží každému distributorovi, a žalovaný se s tímto závěrem ztotožnil.
32. Žalobce však tvrdí, že správcem daně přijatý výklad je v rozporu Příručkou pro převodní ceny a zakládá nezákonnost rozhodnutí. Je nelogické, aby v případě, že na trhu jsou tři distributoři, každý z nich měl mít plnou marži, zejména za situace, kdy činnost žalobce jako jednoho z distributorů není spojena prakticky s žádným rizikem a představuje pouze administrativní rutinní úkony.
33. Žalobce k prokázání svého tvrzení navrhl k důkazu Výklad příručky pro převodní ceny 2007, podaný panem Itey Pinto, vedoucím oddělení převodních cen skupiny TEVA, který však správce daně jako důkaz osvědčující tvrzení žalobce neuznal, protože byl předně

Shodu s prvopisem potvrzuje

podán teprve po třech a půl letech od zahájení daňové kontroly (což je pravda) a dále je v rozporu s Příručkou TEVA, což však pravda není.

34. Dále žalobce navrhl porovnání rozdělení distributorské marže v jiné části skupiny, a to v řetězci dodávající zboží na polský trh, k čemuž žalovaný v rozhodnutí neuvedl nic.
35. Nakonec navrhl výslech pana P., což žalovaný neprovedl pro nadbytečnost.

Druhá námitka: Stanovení výše provozní marže jedním číslem místo rozpětím

36. Žalobce dále namítl nesprávnost postupu žalovaného, který při výpočtu ceny obvyklé použil marži ve výši 3%. Podle konstantní judikatury (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 74/2010 – 81) je referenční cena stanovena intervalem, nikoliv absolutním číslem, což by podle žalobce mělo splňovat uváděné rozpětí 1,3 % - 4,9 %; pokud má žalovaný za to, že sjednaná cena nebyla cenou obvyklou, měl použít v souladu s citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu nejnížší hodnotu tohoto rozpětí, která je pro žalobce nejprůzračnější. Žalovaný nerespektoval ani důkazní návrhy žalobce a vyšel pouze se Směrnicí, nikoliv ze Studie PWC a Stanoviska specializovaného finančního orgánu.

*Stanovisko žalovaného*

37. Žalovaný s touto žalobní námitkou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Odkázal na napadené rozhodnutí a zdůraznil, že správce daně zjistil, že žalobce z prodeje zboží na slovenský trh nerealizoval žádný zisk, resp. realizoval ztrátu, neboť nepožadoval úhradu vlastních provozních nákladů a 3% provozní zisk, ačkoliv podle Příručky TEVA a Směrnice provozní náklady vstupují do převodní ceny zboží a žalobce jako distributor má nárok na jejich náhradu. Do sjednaných cen nebylo zahrnuto ani kurzové riziko, ač zahrnuto být mělo. Správce daně proto přistoupil ke zvýšení základu daně pro porušení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. S tím se žalovaný ztotožňuje, žalobce porušil pravidla platná pro skupinu TEVA při stanovení cen a závěr správce daně je tak správný.
38. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou chybného stanovení výše provozní marže. Odkázal na své původní rozhodnutí a zdůraznil, že žalobce v průběhu daňového řízení nikdy nepředložil celou Studii PWC, pouze jeden list této Studie. Žalobce původně správci daně uvedl, že marže byla stanovena uvedeným rozpětím, ale že cílem je dosažení 3% provozní marže, tedy mediánu; v odvolání následně tvrdil, že mu měla být přičtena spodní hranice marže, což jsou vzájemně rozporná tvrzení. Současně však žalobce uplatnil marži nulovou, ve výsledku ztrátovou. U žalobce nebylo možno přihlédnout k žádnému intervalu, když výše marže vycházela z přírážky, kterou definoval jako průměrnou žalobce v příručce TEVA a Směrnici na základě přiřazených funkcí a rizik.

*Zjištění ze správních spisů*

39. Ze správních spisů a napadeného rozhodnutí vyplývá, že 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. Společnosti jsou součástí jedné skupiny, tzv. Evropské skupiny TEVA. Ve smlouvě bylo ujednáno, že celní a daňová zatížení nese prodávající, žalobce stanoví kupní cenu a společně dohodou cenu pro slovenský trh, která

Shodu s prvopisem potvrzuje

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 přefakturovávat TEVA Praha. Cena za služby a činnosti poskytované žalobcem byla dohodnuta jako odpovídající veškerým skutečně vynaloženým nákladům navýšeným o marži 5%.

40. 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). Správci daně však vznikly pochybnosti o tom, zda výsledná cena odpovídá ceně, dosažené při respektování příručky TEVA a Směrnice, tedy ceny obvyklé, a žalobce vyzval k odstranění jeho pochybností. Žalobce svůj postup odvodnil 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<sup>6</sup> studie pro roky 2005 – 2007. Stanovení marže rozpětím je rovněž v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu.
41. 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 pana I.P. 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 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, 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.
42. O odvolání žalobce, ve kterém své již vznesené námitky zopakoval, rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím a se závěry správce daně se ztotožnil. Žalobce podle žalovaného

---

<sup>6</sup> Pozn. soudu: Benchmarking je řízení, při kterém jsou porovnávány podnikatelské procesy a nabídky plnění s referenčními údaji, vyhodnocenými jako nejlépe identifikovatelné a pocházejí jak z vnějšího tak vnitřního prostředí.

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 svědky P. 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, která byl povinen zahrnout do vyúčtování TPA.

*Posouzení krajským soudem*

43. Krajský soud předesílá, shodně jako v bodě 22. tohoto rozsudku, že na žalobce, který výnosy dosahoval z obchodních transakcí mezi spojenými osobami, dopadá ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které na tomto místě soud pro přehlednost cituje opětovně, *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.*
44. Smyslem daného ustanovení je zajistit, aby nedošlo k nezákonnému transferu zisku mezi závislými osobami a tím snížení základu daně. Zjišťuje se cena obvyklá, nikoliv cena přiměřená, neboť ve vztahu mezi spojenými osobami se musí uplatnit přísnější kritérium, když podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů cena nesmí být nejen zjevně nepřiměřená, nesmí přesahovat cenu obvyklou vůbec (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2008 č. j. 8 Afs 72/2007-65). Jedná se o tzv. zkoumání tržního odstupu, jehož základem je provedení srovnávací analýzy, kde je nutno najít k řízeným transakcím (tedy transakcím mezi spojenými osobami) srovnatelné nezávislé transakce (srov. bod 29. odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 101/2012-31 z 23. 1. 2013). Pro konstatování rozdílu mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami a cenou sjednanou mezi nezávislými osobami má správce daně důkazní povinnost. Pokud správce daně rozdíl konstatuje a k němu svou důkazní povinnost splní, musí dát daňovému subjektu prostor pro spolehlivé doložení (vysvětlení) tohoto rozdílu; v tuto chvíli přechází důkazní povinnost na daňový subjekt (srov. citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 101/2012-31).
45. V posuzovaném případě byl naplněn první předpoklad pro postup podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tedy že se jedná o osoby spojené ve smyslu citovaného ustanovení (toto nebylo mezi účastníky sporné). Co se týče existence rozdílu mezi cenami mezi spojenými osobami a cenami obvyklými, které správce daně správně zjišťoval, vyšel správce daně z metodiky, vypracované v rámci skupiny TEVA tak, aby odpovídala ceně obvyklé ve shora uvedeném smyslu. Tuto metodiku jak správce daně tak i žalovaný shledali správnou, vedoucí ke zjištění ceny obvyklé. Srovnávací analýza proto nebyla

Shodu s prvopisem potvrzuje

provedena a správce daně a žalovaný se zaměřili na dodržení pravidel, zakotvených v přijaté metodice, jinými slovy na to, zda při stanovení výsledné ceny byla dodržena Příručka TEVA a Směrnice, a krajský soud se s tímto postupem ztotožňuje; bylo by zbytečným formalismem trvat na vypracování vlastní srovnávací analýzy, pokud zde je k dispozici již vyhotovený postup, který zohledňuje specifika dané skupiny. Jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 2. 2004 č. j. 7 A 72/2001 – 53 „*není –li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly k spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat*“; k těmto závěrům se Nejvyšší správní soud přihlásil též v rozsudku č. j. 1 Afs 101/2012-31 z 23. 1. 2013.

46. Mezi účastníky je sporné, zda dosažená cena byla stanovena v souladu s touto metodikou. Krajský soud k tomu předepisuje, že k prokázání rozdílu mezi cenou stanovenou žalobcem a cenou určenou v souladu s metodikou, má důkazní povinnost správce daně; pokud je správce daně povinen prokázat, že dohodnutá cena je rozdílná od ceny obvyklé, musí nutně nést v tomto případě důkazní povinnost o porušení přijaté metodiky, jejíž dodržení ke stanovení ceny obvyklé vede. Tuto svou povinnost správce daně splnil, neboť mezi účastníky není sporu o tom, že žalobce se při stanovení kupní ceny zboží od TEVA Praha od přijaté metodiky odchýlil, když nepožadoval stanovenou odměnu 3% provozního zisku.
47. Za této situace bylo na žalobci, aby zjištěný rozdíl upokojivě vysvětlil a k tomu měl povinnost důkazní. Žalobce rozdíl odůvodnil existencí tří společností, které na distribuci participovali, nesli určitá rizika a výsledná marže tak byla mezi ně poměrně rozdělena podle jimi neseného rizika. K prokázání svého tvrzení navrhl jednak výklad Směrnice prostřednictvím „Studie PWC“, výslech svědka a porovnání s rozdělením marže na jiných trzích (Polsko). Správce daně tyto důkazy odmítl pro nadbytečnost, s tím, že „*nemohou zvrátit listinné důkazy*“ a že „Studie PWC“ nebyla předložena kompletní; k navrženému porovnání s jiným trhem se nevyjádřil vůbec, a žalovaný se s jeho závěry ztotožnil. Takový postup však nemůže obstát. Má – li žalobce povinnost vysvětlit a prokázat odklon od Příručky TEVA a Směrnice a tím vzniklý rozdíl v dosažené ceně, nelze poté, co vysvětlení poskytl, k tomu navržené důkazy bez jejich provedení odmítnout s paušálním odůvodněním, že by závěry, vyplývající z příručky TEVA a Směrnice, nemohly být takto zvráceny; takový výklad by totiž znemožnil prokázat jakýkoliv odklon od metodiky přijaté v Směrnici a Příručce. 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 dostupu). 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 a její akceptací správcem daně 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 dostup a tedy cenou obvyklou. Neprovedením navržených důkazů a nevyjádřením se k námitce analogického postupu na jiných trzích tak zatížil žalovaný daně řízení vadou, které mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje

48. Žalobce dále namítl, že při stanovení ceny obvyklé měl správce daně vyjít nikoliv z konkrétního čísla dosahované marže, ale z intervalu; navrhoval interval vyplývající ze „Studie PWC“, přičemž za cenu obvyklou je cena vypočtená ze spodní hranice zjištěného rozpětí.
49. Podle krajského soudu lze žalobci přisvědčit pouze částečně. V rozsudku ze dne 27. 1. 2011 č. j. 7 Afs 74/2010 – 81 Nejvyšší správní soud skutečně uzavřel, že zjišťuje – li správce daně *„referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených a reálných cen (...), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, které je pro daňový subjekt nejvýhodnější“* (ke shodnému závěru dospěl v rozsudku ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105). V posuzované věci však správce daně nezjišťoval referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách, neboť – jak bylo vysvětleno v bodě 45. tohoto rozsudku – vycházel z metodiky stanovení cen, přijaté v Příručce TEVA a Směrnici, a zkoumal, zda ji žalobce dodržel. Za této situace nelze aplikovat pokyn Nejvyššího správního soudu o použití té důkazně fixované ceny, které je pro daňový subjekt nejvýhodnější, tedy spodní hranici zjištěného intervalu, protože důkazně fixována je cena jedna – 3% marže, žádný interval zjištěn nebyl.
50. Zjištění rozdílu mezi posuzovanou cenou a cenou obvyklou je však pouze 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. Správce daně tak postupoval a žalobce namítl, že by skutečně z Příručky TEVA pro distributory vyplývá marže 3% provozních nákladů, nelze tento postup aplikovat vždy, a to s poukazem na výklad k Příručce TEVA; v případě žalobce je situace specifická tím, že rizika distributora nesou tři subjekty, nikoliv žalobce sám. Za této situace se měl správce daně a žalovaný zabývat jak výkladem Příručky TEVA, tak specifickou situací žalobce. 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. Krajský soud opětovně připomíná, že pro daňové řízení není podstatné dodržení metodiky, stanovené ve skupině TEVA, ale zjištění, zda mezi posuzovanou cenou a cenou obvyklou existuje neodůvodněný rozdíl.
51. Obě žalobní námitky, vztahující se k cenám dosaženým mezi žalobcem v pozici distributora a společností TEVA Praha, jsou proto důvodné, neboť žalovaný neprovedením navržených důkazů zatížil řízení vadou, které mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

**Ad c) prodej vlastních výrobků společnosti TEVA Praha za účelem jejich distribuce na český trh**

Shodu s prvopisem potvrzuje

První námitka: Nesplnění podmínek pro uplatnění postupu průměrování nákladů (pomůcek)

52. Žalobce neprodává výrobky na českém trhu přímo, ale 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. 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 žalovaným resp. správcem daně sporné.
53. 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. K uvedené výši nákladů dospěl správce daně na základě těchto zjištění u TEVA Praha:
- obrátová předvaha byla předložena pouze podle syntetických nikoliv analytických účtů a výpisy z účtů neobsahovaly žádnou specifikaci, ke kterému dodavateli se zboží a náklad vztahuje;
  - po analýze přehledu nákladů fakturovaných TEVou Praha správce daně zjistil, že obsahují také náklady na skladování u společnosti Movianto, jejíž skladovací prostory byly využívány nejen pro zboží k distribuci na český trh, ale také na slovenský trh, z čehož dovodil, že cca 28% odměny společnosti Movianto podle poměru skladování výrobků na český a slovenský trh nesouvisí s výrobky žalobce, což mělo být při alokaci nákladů rovněž zohledněno. Společnost Movianto fakturovala služby ve výši 16 728 400 Kč ročně.
54. Správce daně na základě uvedených zjištění změnil alokaci celkových nákladů podle pomůcek o 100 mil. Kč. Žalobce s tímto nesouhlasí, neboť nejenže prokázal skutečnou alokaci marketingovým nákladů, ale navrhoval a předkládal důkazy podle pokynů správce daně a použití pomůcek tak bylo nezákonné. Žalobce neměl žádnou motivaci pro nesprávnou alokaci nákladů, neboť při prodeji zboží dosahoval hrubé marže v řádu desítek procent a celkový zisk v roce 2009 činil 848 mil. Kč.

Nesprávný postup uplatnění průměrování nákladů

55. Správce daně vypočetl podíl tržeb z prodeje výrobků žalobce na celkových tržbách TEVA Praha tak, že tržby TEVA Praha za prodej výrobků žalobce ve výši 754 750 tis. Kč podělil celkovými tržbami TEVA Praha 2 059 370 tis. Kč, což činí 36,6%. Uvedené částky jsou nesporné. Žalobce upřesnil, že 2 059 370 tis. Kč je součet tržeb za prodej zboží žalobce (754 750 tis. Kč) + za prodej zboží od ostatních dodavatelů TEVA (481 997 tis. Kč) + prodej zboží od Pliva ČR (361 476 tis. Kč) + prodej zboží k distribuci na slovenský trh (452 629 tis. Kč) + ostatní aktivity (8 518 tis. Kč). Zjištěným procentem násobil náklady TEVA Praha (celkem s marží 653 695 tis., bez marže 645 972 tis. Kč), avšak nelogicky ponížené o náklady vztahující se k distribuci na slovenský trh (154 385 tis. Kč), čímž dospěl k částce 177 607 tis Kč. Důvodem pro vyloučení nákladů je úvaha správce daně, že se jedná o marketingové služby, které TEVA Praha nakoupila primárně od TEVA SK (TEVA Praha zajišťuje marketing na Slovensku prostřednictvím TEVA SK), což je úvaha logicky nesprávná, neboť TEVA Praha náklady vynaložila právě tím, že je nakoupila od TEVA Sk (třetí strana), stejně tak jako v Česku řadu nákladů na marketing vynaložila na služby

Shodu s prvopisem potvrzuje

reklamních agentur (třetích stran). Nadto je postup matematicky chybný, neboť vyloučení nákladů, byl –li by k tomu důvod, by muselo vést rovněž k poměrnému snížení tržeb. V případě správného výpočtu správcem daně použitou nepřímou alokací by výše nákladů činila 239 252 tis. Kč.

56. Kromě této matematické a logické chyby 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, však 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) celkovým 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. S tímto vysvětlením žalobce správce daně nesouhlasil a názor žalobce zamítl s odůvodněním, že „*vzájemné porovnávání alokovaných nákladů není alokační metodou*“, čemuž žalobce nerozumí. Napadené rozhodnutí je tak nesrozumitelné, neboť v rámci uvedené metody nejsou porovnávány alokované náklady, a žalovaný se tak s žalobcovou námitkou nevypořádal. Údaje o nákladech a tržbách jsou přitom mezi účastníky nesporné. Rozhodnutí žalovaného je tedy zatíženo matematickou chybou, je založeno na nepřesné metodě a je proto rovněž v rozporu se skutečnostmi, které v řízení vyšly najevo.

*Stanovisko žalovaného:*

57. Žalovaný ani s touto žalobní námitkou nesouhlasil a odkázal na své rozhodnutí; podtrhl, že společnost TEVA Praha nakupovala zboží od žalobce za cenu nikoliv obvyklou a následně formou dobropisů (vyúčtování TPA) prováděla dorovnání ceny, nicméně opět v rozporu s postupy v dokumentaci k převodním cenám (Příručka TEVA a Směrnice) tak, aby distribuční společnost dosáhla marže 3%. Marketingové náklady vzniklé společnosti TEVA ČR byly žalobci vyúčtovány samostatně a oceněny metodou Cost+ s použitím marže 5%. Správce daně oprávněně posoudil skutečnost, že prodejní cena nebyla v předmětné transakci stanovena podle tržního odstupu a v souladu s dokumentací k převodním cenám, a proto navýšil základ daně o 79 162 000 Kč.

*Zjištění ze správního spisu:*

58. Mezi žalobcem a společností TEVA Praha byla uzavřena rámcová kupní smlouva dne 1. 10. 2006, na základě které žalobce dodával veškeré zboží určené pro český trh výhradnímu odběrateli – distributorovi TEVA Praha. 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 vykazala nakoupené výrobky od žalobce v částce 728 384 tis. Kč. Účetnictví žalobce tak nebylo vedeno průkazným způsobem K výzvě správce daně žalobce na svém tvrzení setrval.

59. Žalobci byly společností TEVA Praha fakturovány marketingové služby ve výši 277 193 394 Kč, které zaúčtoval jako daňově účinný náklad. Správce daně vyzval žalobce k doložení fakturované výše, k čemuž žalobce důkazy nepředložil, pouze uvedl, že náklady byly společností TEVA Praha vynaloženy na lokální podporu prodeje a marketingového portfolia žalobce v souladu se Směrnicí tak, že náklady přímo přiřaditelné byly alokovány v poměru realizovaných tržeb. Správce daně vyzval žalobce k doložení listin, prokazujících výši fakturovaných marketingových služeb, na kterou žalobce nereagoval předložením listin, ale vyjádřil názor, že postupem správce daně je porušeno ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu. Správce daně proto žalobce seznámil se svým závěrem, že má pochybnosti o stanovení ceny zboží a dodatečné úpravě cen pomocí vyúčtování TPA ve správné výši, s tím, že žalobce neprokázal požadovaný rozpor u fakturovaných marketingových služeb, neboť služby se nevztahovaly pouze k tržbám dosaženým na prodané zboží od žalobce. Správce daně proto přistoupil ke stanovení administrativní ceny výpočtem podle Směrnice (alokování nákladů, rizik a odměny ve výši 3% provozního zisku). Výpočet administrativní ceny byl proveden korekcí položek ve vyúčtování TPA. Pro stanovení nákladů vyšel správce daně z nesporných údajů od společnosti TEVA Praha při zjištění podílu tržby v teritoriu – podíl konkrétního výrobce.
60. Úprava cen, která nebyla provedena na dílčí artikl, ale na celkové náklady a celkové tržby, byla provedena vyúčtováním TPA na základě podkladů TEVA Praha, na základě čehož vystavil žalobce dobropisy ve výši 76 242 tis. Kč., představující rozdíl mezi celkovými tržbami a celkovými náklady. Správce daně posoudil takto stanovenou cenu jako cenu v rozporu s principem tržního odstupu a v rozporu se Směrnicí a Příručkou TEVA.
61. Na celkových tržbách z prodeje zboží se podle správce daně výrobky žalobce podílel v 36,65% (zaokrouhleno 37%) (tržby od žalobce 728 384 tis Kč/celkové tržby 1 987 648 tis. Kč). Celkové náklady TEVA Praha činily 634 404 tis. Kč, od nich správce daně odečetl náklady vztahující se k prodanému zboží na Slovensku 154 385 tis. Kč a výslednou částku vynásobil 37%, výsledek 177 607 tis. Kč. K tomu připočetl stejný podíl na vykázaných kurzových rozdílech po odečtení ostatních finančních nákladů, což mělo být rovněž zahrnuto do vyúčtování TPA a snížil náklady distributora TEVA Praha a dále stejný podíl na vykázaných tržbách z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu. Náklady na prodané zboží proto správce daně snížil oproti žalobcem udávané částky 694 309 tis Kč na 496 278 tis Kč (rozdíl 198 031 tis. Kč) a v důsledku toho daňový základ zvýšil poté, co žalobce seznámil s výsledky kontrolních zjištění a daňovou kontrolu ukončil projednáním zprávy o daňové kontrole, o 79 162 tis. Kč dodatečným daňovým výměrem.
62. K odvolání žalobce žalovaný napadený dodatečný platový výměr potvrdil. K odvolací námitce sporného výpočtu alokovaných nákladů, který je rovněž předmětem žaloby, uvedl, že správce daně správně vyloučil ze zjištěných nákladů ty, které jistě s distribucí výrobků žalobce na českém trhu nesouvisí (Slovensko) a správně tak náklady, alokované žalobci, vypočetl v částce 177 607 tis. Kč. Tento postup je na místě v situaci, kdy žalobce nesplnil svou důkazní povinnost a nenabídl žádné relevantní informace, na jejichž základě by bylo možno podílové náklady stanovit přesněji. K matematické chybě nedošlo. K odvolací námitce neakceptování žalobcem navržené metody výpočtu alokace nepřímých nákladů, kterou žalobce uplatnil i v žalobě, žalovaný uvedl, že souhlasí se správnou úvahou

Shodu s prvopisem potvrzuje

správce daně, kdy za procentní podíl je nutno považovat 37%. Žalovaný proto uzavřel, že prodejní cena byla nastavena v maximální prodejní ceně, která převyšovala ceny uplatněné na trhu, nebylo postupováno podle Příručky TEVA a Směrnice. Vycházeje z nesporného předpokladu, že cena za poskytnutí marketingových a propagačních služeb, která ovlivňuje výši prodejní ceny, nemá být součástí její výše, uzavřel, že veškeré náklady je nutno přiřadit a alokovat do její hodnoty. Vzhledem k tomu, že správce daně správně stanovil výši procentního podílu na stanovení alokace nákladů, které souvisí s fakturovanými marketingovými a propagačními službami, správně vypočetl rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou a správně zvýšil základ daně.

*Posouzení krajským soudem*

63. Předně je nutno zdůraznit, že i v tomto případě bylo aplikováno ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu*. Správce daně vyšel ze zjištění, že žalobce a distributor TEVA Praha jsou osoby spojené, a zabýval se otázkou, zda existuje rozdíl mezi cenou sjednanou mezi nimi a cenou obvyklou (referenční). Při konstatování existence rozdílu pak stanovil cenu obvyklou, nestanovil tedy daň podle pomůcek ve smyslu § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, jak žalobce v žalobce uvádí s námitkou, že pro stanovení daně dle pomůcek nebyly splněny podmínky. Pro postup správce daně, kdy cenu mezi spojenými osobami upraví tak, aby byla cenou obvyklou, musí být splněny podmínky uvedené ve shora citovaném § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nikoliv podmínky vyplývající z § 98 odst. 1 daňového řádu. Žalobní námitka porušení podmínek pro stanovení daně dle pomůcek tak není důvodná.
64. Jak již krajský soud uvedl výše, byť pro daňové řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese jak povinnost tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti, tak 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 referenční. Poté je povinen poskytnout daňovému subjektu prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlit; zde má povinnost tvrzení i důkazní zpět daňový subjekt. Nesplní-li daňový subjekt tuto svou povinnost, je správce daně povinen upravit základ daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. ledna 2011 č. j. 7 Afs 74/2010 – 81).
65. V posuzovaném případě správce daně podle názoru krajského soudu prokázal skutečnosti, odůvodňující pochybnosti o správnosti předloženého účetnictví ve vztahu k evidovaným tržbám, když touto skutečností je rozpor (nesporný) mezi tržbami evidovanými žalobcem a částkou, kterou vykázala TEVA Praha za pořízení zboží od žalobce. Stejně tak prokázal skutečnosti, odůvodňující pochybnosti ohledně uplatněných výdajů na marketingové

Shodu s prvopisem potvrzuje

služby, fakturovaných žalobci společností TEVA Praha, spočívající v tom, že se tyto nevztahovaly jen k tržbám dosaženým žalobcem v roce 2009 (rovněž nesporné). Není tedy správné tvrzení žalobce, že správce daně žalobcovo účetnictví nikdy nezpochybnil. Správce daně správně reagoval na vzniklou situaci tak, že žalobce vyzval podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Žalobce však žádný důkaz nenavrl (ani tuto skutečnost nečiní předmětem žaloby).

66. V obvyklém případě má nesplnění důkazní povinnosti daňovým subjektem za následek neuznání uplatněného výdaje. V posuzovaném případě je situace komplikována tím, že jde o osoby spojené, kde přistupuje při posouzení základu daně a stanovení daně korektiv obvyklosti ceny z hlediska nezávislých osob. Správce daně proto správně zohlednil interní skupinovou metodiku, která podle správce daně i žalovaného vede ke stanovení takové ceny obvyklé (ceny respektující tržní odstup), přičemž tento způsob stanovení ceny zohledňuje mj. různou diferenciaci - alokaci nákladů podle konkrétní transakce. Zde je mezi účastníky nesporné, že náklady na marketing nese výrobce nikoliv distributor, a cena je proto mj. ovlivněna tzv. dorovnáním (přeúčtováním) nákladů od distributora žalobci jako výrobci, čemuž odpovídá sjednaná marže. Jak již bylo vysvětleno výše, důkazní povinnost k existenci rozdílu mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou, a tedy k výši referenční ceny, nese primárně správce daně.
67. Lze ze shora uvedeného vyplývá, že žalobce splnil svou povinnost tvrzení a důkazní ohledně výše na něj přenesených nákladů, které uplatnil při stanovení ceny, a k čemuž byl vyzván správcem daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Otázkou je, zda svou povinnost důkazní k výši ceny obvyklé (referenční) splnil správce daně.
68. Při určení ceny obvyklé správce daně postupoval podle Směrnice a Příručky TEVA, což je, jak uvedeno výše, možný postup, a přiřadil náklady metodou nepřímé alokace podle vlastního výpočtu ze známých (nesporných) údajů. Základní koeficient stanovil podílem tržeb společnosti TEVA Praha z prodeje výrobků žalobce k tržbám této společnosti celkem, vzhledem k tomu, že distribuuje výrobky nejen žalobce, a dospěl k - mezi účastníky nespornému - podílu 36,6% (37%). Pokud stejným způsobem měly být zjištěny náklady, přiřaditelné žalobci, pak však musely být tímto procentem násobeny opět veškeré náklady, které společnost TEVA Praha vynaložila (jejich výše rovněž není sporná); v opačném případě by totiž nemohl být z matematického hlediska zachován poměr nákladů přiřaditelných žalobci vůči stejnému celku. Vyšel - li žalovaný z obecného předpokladu, že tržby z prodeje konkrétního výrobku jsou vůči celkovým tržbám z prodeje všech výrobků ve stejném poměru, jako náklady z prodeje konkrétního výrobku vůči celkovým nákladům, nelze měnit složení celkových nákladů. Jinými slovy, jsou-li složeny celkové tržby z tržeb z prodeje výrobků od žalobce, prodeje na Slovensku a ostatních tržeb, pak poměr tržeb z prodeje výrobků od žalobce vůči celkovým tržbám bude stejný, jako poměr nákladů na prodej výrobků od žalobce vůči celkovým nákladům pouze tehdy, pokud celkové náklady budou tvořit náklady na prodej výrobků od žalobce, náklady na ostatní prodej a náklady na prodej na Slovensku. Krajský soud souhlasí 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

Shodu s prvopisem potvrzuje

dopustil logické chyby. Žalovaný tuto chybu neodstranil, a proto je již z tohoto hlediska napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné a žalobní námitka je důvodná.

69. Současně, i v tomto případě měl správce daně povinnost se svým závěrem o výši referenční ceny seznámit žalobce a dát mu věcný a časový prostor k vyjádření, což se stalo. Žalobce danou možnost využil a navrhl jiný, podle něj přesnější, způsob výpočtu přiřaditelných nákladů, uvedl i důvody, proč jej za přesnější považuje. Za této situace, 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. Vzhledem k tomu, že 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, lze 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 (k obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 74/2010 – 81 z 27. 1. 2011). Vzhledem k tomu, že žalobce k výzvě správce daně důkazy k fakturované výši nepředložil, byl zde podle názoru krajského soudu pro takovou hypotetickou úvahu prostor, byť stále se zřetelem k důkazní povinnosti správce daně; jeho úvaha však musí být o to konkrétnější a přesnější. Taková úvaha však v napadeném rozhodnutí chybí, referenční cena je stanovena nepřezkoumatelně a i tato žalobní námitka je důvodná.

### Procesní pochybení při daňové kontrole

70. Žalobce nakonec namítl porušení procesních ustanovení v rámci daňové kontroly, neboť jej správce daně neseznámil se svým stanoviskem k jeho vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění.
71. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu, předpokladem pro ukončení daňové kontroly podpisem zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 daňového řádu) je seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolních zjištění. Na tyto může daňový subjekt reagovat, vyjádřit se k výsledkům kontrolních zjištění a navrhnout jejich doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolních zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout další doplnění (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Pokud správce daně neseznámil žalobce se svým stanoviskem k jeho vyjádření ke kontrolním zjištěním a přistoupil k ukončení daňové kontroly, pochybil, neboť zpráva o daňové kontrole by měla procesní situaci daňového subjektu přesně objasnit, tedy i uvést, že k změně kontrolního zjištění na základě jeho vyjádření nedošlo. Tato skutečnost je však seznatelná z postupu správce daně, který tím, že přistoupil k ukončení daňové kontroly, implicitně vyjádřil, že ke změně kontrolních zjištění nedošlo. Toto pochybení správce daně tak nemohlo mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť nemohlo zasáhnout do práv žalobce; žalobce mohl námitky uplatnit v odvolání a vzhledem k absenci koncentrace daňového řízení mohl v odvolání uplatnit i nové skutečnosti. Tato námitka žalobce tak není důvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje

### **Závěr a náklady řízení**

72. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí trpí jednak podstatným porušením ustanovení řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci (v případě neprovedených důkazů), tak nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů (k vyloučení nákladů na slovenský trh a k neakceptaci žalobcem navrženého způsobu výpočtu alokace nákladů), což jsou vady předvídané v ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s., soud je podle tohoto ustanovení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s.
73. 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 žalobce 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. dubna 2018

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje

Shodu s prvopisem potvrzuje