



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové, ve věci žalobce **Obchody AZETKO s.r.o.**, se sídlem Česká 685/333, Kopřivnice, zastoupené obchodní korporací Daně & Daně s.r.o., Oborného 10, Ostrava – Mariánské Hory, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2015 č. j. 33812/15/5200-11431-706481, ve věci daně z příjmů právnických osob,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 33812/15/5200-11431-706481 ze dne 15. 10. 2015 **se z r u š u j e** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 19.456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Daně & Daně s.r.o., Oborného 10, Ostrava – Mariánské Hory.

Odůvodnění:

I. Stanovisko žalobce

Žalobou se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 14. 12. 2015 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2015 č. j. 33812/15/5200-11431-706481 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný částečně změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), a to dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob č. j. 2346880/14/3213-05302-802425 ze dne 7. 7. 2014, kterým byla žalobci z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 o částku 140.790,- Kč a současně mu bylo vyměřeno penále a dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob č. j. 2346917/14/3213-05302-802425 ze dne 7. 7. 2014, kterým byla žalobci z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 o částku 93.860,- Kč a současně mu bylo vyměřeno penále, a to tak, že doměřená daň z příjmů za dobu od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 byla snížena ze 140.790,- Kč na 86.830,- Kč a penále bylo rovněž sníženo a doměřená daň za období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 byla snížena z částky 93.860,- Kč na 72.010,- Kč a současně bylo změněno i penále.

Žalobce s napadeným rozhodnutím nesouhlasí, a to ze dvou důvodů.

1. Předně namítl nedostatečně zjištěný skutkový stav pro závěr, že společnost Quantus consulting s. r. o. (dále jen „QC“), která je osobou spojenou s žalobcem ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů), nedodávala žalobci služby IT za ceny obvyklé ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (tzv. referenční ceny). Žalobce vytkl žalovanému, že srovnatelnost cen posoudil na bázi nákladů, což považuje za nepřipustné. Dále namítl, že neprovedl srovnávací analýzu ve smyslu pokynu D – 332 - sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny č. j. 39/86 829/2009-393 (dále jen „pokyn D – 332“). Ze srovnávací analýzy podle pokynu D – 332 vyplývají okolnosti, které je třeba zohlednit, a způsob, jakým mají být zohledněny. Zejména nebyl zohledněn bod 1. – vlastnosti majetku a služeb a dále bod 4. – ekonomické okolnosti. Dále nebylo zohledněno, že společnost QC oproti srovnávaným subjektům poskytuje žalobci další služby, takže referenční ceny nebyly stanoveny mezi porovnatelnými subjekty.

Dále namítl, že volba metody pro zjištění referenčních cen je chybná a neodůvodněná. Správce daně použil metody CUP a Cost +. Žalovaný, aniž by provedl další analýzu a aniž by svůj postup jakkoliv odůvodnil, použil metodu TNMM, tedy transakční metodu čistého rozpětí. O tom, že došlo ke změně volby metody, se žalobce dozvěděl až z rozhodnutí a změnu metody nijak neodůvodnil. Podle žalobce tak žalovaný rozhodl bez dostatečně zjištěného skutkového stavu a porušil zásadu dvouinstančnosti řízení.

2. Žalobce dále namítl chybné posouzení výdajů, které žalobce uplatnil v roce 2010 a 2011, a které žalovaný neuznal ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů. Žalobce žádnou likvidaci zásob neprovedl.

Žalobce předmětný majetek skutečně chybně zaúčtoval, nic však to nemění na tom, že se jedná se o jeho výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť jde o majetek, který žalobce použil jednak jako vzorové zboží v prodejně a jednak pro vlastní spotřebu.

II. Stanovisko žalovaného

Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Porovnání nákladů a fakturované částky u cen sjednaných mezi žalobcem a společností QC vedlo správce daně k pochybnostem o stanovení ceny. Proto byly vybrány společnosti A, B, C, a D na základě kritérií, zda mají jak kamenný obchod, tak i e-shop, zda prodávají zboží formou internetového obchodu a sortiment byl zvolen vzhledem ke kontrolované společnosti. Při porovnání cen správce daně použil metody CUP a Cost+, žalovaný použil metodu transakčního rozpětí cen (metoda TNMM) z důvodu přesnějšího výsledku, na základě kterého došlo ke změně prvostupňového rozhodnutí. Obě metody vedly k závěru, že mezi žalobcem a společností QC byly sjednány ceny, které neodpovídají ceně obvyklé. Správce daně a žalovaný vyzvali žalobce k doložení důvodů pro stanovení cen mezi žalobcem a společností QC, přičemž žalobce žádný konkrétní důkaz nepředložil. Předložil pouze obecné informace získané z Google.cz a Seznam.cz.

Žalovaný vskutku změnil správcem daně použitou metodu na metodu transakčního rozpětí cen, s tímto postupem žalobce seznámil již dne 16. 7. 2015 a svůj postup odůvodnil, žalobce se s tímto mohl seznámit a na něj reagovat. Zásadu dvojinstančnosti tak žalovaný neporušil.

K námitce chybné či chybějící strukturální analýzy žalovaný uvedl, že při hodnocení externích služeb IT je indiferentní, s jakým spotřebním zbožím společnosti obchodují a žalovaný považoval proto tento bod za bezvýznamný. Stejně tak je bezvýznamné místo, ze kterého se obchoduje. Pro výběr porovnávaných společností byla zvolena kritéria, jak je uvedeno výše. Ve zbytku žalovaný odkázal na své napadené rozhodnutí.

K chybnému posouzení uplatněných výdajů žalovaný uvedl, že žalobce nezahrnul do konečného zůstatku k 31. 12. každého zdaňovacího období na sklad zboží, které nebylo v průběhu roku prodáno v daném zdaňovacím období, přesto bylo pohybem „výdaj“ vyskladněno a pořizovací cena byla ponechána v nákladech společnosti. Žalobce uvedl, že zboží bylo použito jako ukázkové k možnosti vyzkoušení zákazníkem, a proto dochází k jeho rychlému opotřebení. Podle žalovaného je přitom nutno postupovat podle § 24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů, a provedenou likvidaci znehodnocených zásob doložit a prokázat příslušným protokolem, což žalobce neučinil.

III. Posouzení krajským soudem

Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 152/2002 Sb. soudního řádu správního (dále

jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

A. Skutková zjištění ze správních spisů

V kontrolovaném období se žalobce zabýval nákupem a prodejem krbů, kamen, krbových vložek, zahradní techniky a dalšího souvisejícího zboží. Provozoval prodej zboží prostřednictvím kamenné prodejny v Kopřivnici a z části byl prodej uskutečňován prostřednictvím internetových obchodů. Předmětem podnikatelské činnosti žalobce je maloobchod prováděný prostřednictvím internetu a kamenné prodejny a také činnosti v oblasti informačních technologií a poradenství, programování, správa počítačového vybavení, činnosti charakteru poskytování software, zpracování dat, hostingové a související činnosti a webové portály.

Žalobce v letech 2010 a 2011 uplatnil v daňově účinných nákladech faktury od společnosti QC za provedené softwarové práce spojené s pronájmem webových stránek a e-shopu, za rok 2010 ve výši 582.000 Kč a za rok 2011 rovněž 582.000 Kč. Společnost QC má jediného jednatele pana J. M., který je současně jednatelem žalobce a vlastní 50% ve společnosti žalobce a 100% obchodního podílu ve společnosti QC. Společnost QC fakturovala žalobci dohodnutou cenu za pronájem doménových jmen, pronájem webhostingu a aplikace internetového obchodu a technické záležitosti s tím spojené, Společnost QC se v daném období zabývala nákupem a prodejem autobaterií pomocí internetového obchodu a pronájmem internetových obchodů.

Správce daně provedl u žalobce za zdaňovací období 2010 a 2011 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob, zprávu o této daňové kontrole s žalobcem projednal dne 30. 6. 2014.

Správce daně zjistil náklady QC k vyfakturovaným službám v roce 2010 ve výši 18.030 Kč, což představuje čistý zisk 96,90%, a v roce 2011 ve výši 66.907 Kč, což představuje čistý zisk 88,50%; současně zjistil, že v roce 2010 náklady na služby QC představovaly u žalobce 2,57% dosaženého obrátu, v roce 2011 3% dosaženého obrátu. Správce daně vytipoval subjekty A, B, C, D jako porovnávané subjekty na základě tří kritérií – porovnávané společnosti jsou provozovateli internetových obchodů, bez daných služeb by nemohly provádět svou podnikatelskou činnost a mají živnost nákup a prodej, provozovaný jak v kamenném obchodě tak prostřednictvím e-shopu. U těchto společností zjistil výši obvyklých externích nákladů na správu e-shopu, resp. jaké náklady vynaložili na zabezpečení internetových obchodů, v rozpětí 0,05%, 0,52%. Dále provedl šetření u IT dodavatelů, kteří nabízeli obdobné IT služby spojené s webovými aplikacemi a cílili na zákazníky s podnikatelskou činností prodej zboží a služeb (kamenná provozovna a e-shop), a kteří prováděli kompletní tvorbu web prezentací, internetových obchodů, internetový marketing, SEO služby, SW poradenství a správu a údržbu internetových stránek, stejně jako společnost QC u žalobce. Jednalo se o dodavatele, kteří výsledný produkt tvoří sami, popř. spolupracují s dalšími

programátory a grafiky. Zjistil propoččet nákladů a 10 webových aplikací v rozpětí 4.000 Kč – 80.000 Kč za rok.

Jako nejvhodnější pro stanovení ceny obvyklé mezi spojeným osobami správce daně poté stanovil metodu srovnatelné nezávislé ceny (CUP). Správce stanovil obvyklou cenu pro čtyři složky, ze kterých se skládá cena QC. Cena za pronájem domén a pronájem webhostingu, kterou stanovil pomocí zjištěných nákladů a přírážky v rozpětí 3% - 7% a upravil ta žalobcem vykázanou cenu na cenu obvyklou 2.337 Kč/ rok v roce 2010 a 10.306 Kč/ rok v roce 2011. Cenu za pronájem aplikace e-shopu stanovil shodně jako žalobce, tj. ve výši 57.600 Kč/ rok, neboť byla žalobcem uplatněna ve výši obvyklé. Cenu za služby zahrnující údržbu a správu webových aplikací (SEO, servis 24/7, záloha dat) správce daně upravil podle rozpětí zjištěných cen na částku celkem 45.000 Kč (při deseti aplikacích). Na základě těchto dílčích závěrů správce daně uzavřel, že transferové ceny mezi spřízněnými osobami žalobce a společností QC nejsou tvořeny na základě tržního odstupu a rozdíl oproti správcem daně zjištěnými obvyklými (referenčními) cenami činil v roce 2010 částku 477.000 Kč a v roce 2011 463.000 Kč.

Správce daně vyzval žalobce k prokázání a doložení zjištěného rozdílu mezi žalobcem uplatněnými cenami a cenami obvyklými. Žalobcem předložené vyjádření s důkazními návrhy – výpisy z internetových stránek www.hosting.cz/hledej a www.komart.cz správce daně posoudil tak, že žalobce žádná nová tvrzení ani důkazy neposkytl, přesto vyhověl námitce žalobce, že z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá stanovení referenční ceny podle horní hranice zjištěného rozpětí, což správce daně neučinil, a na základě toho upravil rozdíl mezi zjištěnými obvyklými cenami a žalobcem uplatněnými cenami v roce 2010 na částku 472.000 Kč a v roce 2011 na částku 464.000 Kč. Následně správce daně přistoupil k doměření daně shora citovanými platebními výměry, přičemž o odvolání žalobce proti nim rozhodl žalovaným napadenými rozhodnutími, ve kterých se závěry správce daně ztotožnil, s výjimkou zvolené metody pro zjištění referenčních cen, kdy žalovaný vyšel z metody TNMM, což vedlo ke snížení zjištěného rozdílu a v důsledku toho ke snížení doměřené daně.

Správce daně v rámci daňové kontroly prověřil skladovou evidenci zásob a zjistil rozdíly v částkách mezi náklady na pořízení zboží zaznamenanými v účetnictví (náklady na faktury přijaté – účet MD 504) a příjmy zboží na sklad, s čímž žalobce seznámil dne 13. 11. 2013. Na základě tohoto seznámení žalobce dne 21. 11. 2013 předložil opravené sestavy skladové evidence. Seznam byl rozdělen na položky – prodej, výdej, spotřeba, dobropisy a majetek. Položka „majetek“ byla vykázána v záporné hodnotě pro rok 2010 – 268.480 Kč a pro rok 2011 -64.190,61 Kč. V záporných hodnotách byla uvedena i položka spotřeba. Správci daně tak vznikly pochybnosti o správnosti vedené skladové evidence a vyzval žalobce dne 11. 12. 2013 k prokázání, že částky byly stanoveny ve správné výši. Na to žalobce uvedl, že položky označené jako „majetek“ byly zařazeny do majetku společnosti jako vybavení showroomu provozovny a pro běžný chod společnosti. Vybavení showroomu je pro opotřebení již neprodejný. Správce daně na základě toho konstatoval, že žalobce k 31. 12. každého zdaňovacího období nezahrnul do konečného zůstatku zásob na sklad zboží, které v podnikání sloužilo jako ukázkové.

Toto zboží nebylo v daném zdaňovacím období prodáno, přesto bylo vyskladněno pod druhem pohybu „výdej“ a jeho pořizovací cena byla ponechána v nákladech společnosti. Některé položky byly prodány v následujících letech, což svědčí o tom, že neprodejné nebyly. Svou podstatou se stále jedná o skladové zásoby, které podléhají inventarizaci, a jejich pořizovací cena přináleží do celkové hodnoty zboží na skladě. Správce daně proto navýšil daňový základ pro rok 2010 o částku 268.481 Kč a pro rok 2011 o 64.194 Kč; pro rok 2011 však z důvodu prodeje odečetl náklady na prodanou položku o 34.042,56 Kč, čímž se základ daně zvýšil celkem o 30.148 Kč. Se svými závěry žalobce seznámil. S žalobcovou námitkou, že náklady na vybavení showroomu jsou náklady na dosažení příjmů, se žalovaný ztotožnil s tím, že je mohl uplatnit pouze za podmínek §24 odst. 2 písm. zg) zákona o daních z příjmů, což se nestalo. Správce daně následně vydal napadené platební výměry a o odvolání proti nim žalovaný rozhodl v napadených rozhodnutích.

B. Právní posouzení

1. Nedostatečně zjištěný skutkový stav pro stanovení referenční ceny

Podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, *liš-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.*

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).

Pro posouzení, zda správce daně při úpravě základu daně respektoval naplnění podmínek daných § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tak soud vycházel z následujících tezí a stanovisek.

V daném 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. Co se týče existence rozdílu mezi cenami mezi spojenými osobami a cenami obvyklými, které správce daně správně zjišťoval, je to správce daně nikoliv žalobce, kdo ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 101/2012-31 z 23. 1. 2013). Zjištění ceny mezi spojenými osobami nečinilo potíže a není ani mezi účastníky sporné. Sporné však je zjištění referenční ceny.

V případě, že správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách mezi nezávislými subjekty, jak tomu bylo v posuzovaném případě, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené

osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávali cenu spojené osoby. Výsledkem pak bude zjištěný důkazně fixovaný interval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 31. 3. 2009 č. j. 8 Afs 80/2007-105).

Jedná se o tzv. princip zkoumání tržního odstupu, zakotvený právě v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (srov. shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 101/2012-31). Základem pro uplatnění tržního odstupu je provedení srovnávací analýzy, kde je nutno najít k řízeným transakcím (tedy transakcím mezi spojenými osobami) srovnatelné nezávislé transakce (srov. bod 29. citovaného rozsudku č. j. 1 Afs 101/2012-31).

Kritéria srovnávací analýzy stanoví pokyn D – 332, který byl vydán zejména za účelem sjednocení a usnadnění postupu při oceňování transferů uvnitř nadnárodních společností, a to jak ze strany daňové správy, tak ze strany daňových subjektů, nicméně s ohledem na dikci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se uplatní i v případě, kdy spojené osoby jsou daňovými rezidenty České republiky. K tomu, aby mohly být transakce, či podmínky, za kterých se uskutečňují, považovány za srovnatelné, musí být naplněno jedno z následujících kritérií:

- a) žádný z rozdílů mezi řízenou a srovnatelnou transakcí by neměl zásadně ovlivnit podmínku, která je prověřována, tedy případně zjištěné rozdíly mohou být považovány pro účely porovnání za nevýznamné, nebo
- b) je možné provést přiměřené úpravy tak, aby byl vyloučen vliv zjištěných rozdílů.

Pokyn definuje pět faktorů určujících srovnatelnost (bod 2.2). Jedná se o 1. vlastnosti majetku a služeb, 2. vykonávané funkce (tzv. funkční analýza); 3. smluvní podmínky, 4. ekonomické okolnosti, 5. podnikatelské strategie. Pokyn dále stanoví dalších pět faktorů, které je třeba vzít do úvahy: 1. zjištění, zda deklarovaná transakce skutečně proběhla, 2. zjištění, zda kontrolovaná transakce nesouvisí úzce s jinou; v některých případech nelze posuzovat jednotlivé transakce samostatně; 3. zjištění, zda nejsou ve smluvních podmínkách obsaženy vzájemné kompenzace, např. proti dodávce zboží jsou účtovány služby, o jejichž cenu je pak snížena cena zboží; 4. užití a srovnání údajů za více zdaňovacích období a 5. porovnání zisku a ztrát v rámci celé skupiny.

Na základě provedené srovnávací analýzy lze přistoupit ke zjištění výše referenčních (pokyn používá pojem „převodních“) cen, přičemž pokyn doporučuje užití pěti základních metod pro zjištění převodních cen, popř. kombinaci těchto metod. Jsou rozděleny do dvou skupin: a) tradiční transakční metody a b) ziskové transakční metody. Mezi tradiční transakční metody patří metoda nezávisle srovnatelné ceny (metoda CUP), dále metoda ceny při opětovném prodeji (metoda RPM) a metoda nákladů a přírážky (metoda Cost+). Tradiční transakční metody vychází vždy ze znalosti ceny, případně ze znalosti hrubého obchodního rozpětí (hrubé marže). Mezi ziskové transakční metody, které zkoumají zisky, plynoucí z transakcí mezi sdruženými podniky, patří metoda rozdělení zisku a transakční metoda čistého rozpětí (metoda TNMM), která zkoumá čisté ziskové rozpětí ve vztahu k příslušnému základu.

Kritéria, které správce daně zohlední při posouzení obvyklosti cen, a to jak pro volbu srovnatelných subjektů, tak pro metodu, kterou se dojde k referenční ceně, jsou správní úvahou a musí být určeny tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat. Nevymyká-li se správní úvaha uvedeným pravidlům, soud ji respektuje a nenahrazuje svojí úvahou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2004 č. j. 7 A 72/2001-53, či citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 101/2012-31). Z účelu pokynu D – 332 v něm uvedeném (sjednocení a usnadnění postupu při oceňování transferů mezi spojenými společnostmi jak u daňové správy, tak u daňových subjektů) vyplývá, že zde vyjmenovaná kritéria srovnávací analýzy a uvedené metody zjištění převodních cen slouží správnímu orgánu jako vodítko, k čemu má zejména přihlídnout a mezi kterými transakčními metodami volit, a současně daňovému subjektu orientaci, jak bude správní orgán postupovat a která kritéria zohledňovat. Vzhledem k doporučujícímu charakteru jednotlivých kritérií se ale nejedná o závazný postup, od kterého by se nebylo možno odchýlit. Zvolí – li správní orgán jiná objektivní kritéria a svůj postup přezkoumatelným způsobem odůvodní, včetně toho, proč se odchýlil od kritérií srovnávací analýzy a metod, uvedených v pokynu D – 332, a vede – li tento postup k spolehlivému a přezkoumatelnému úsudku o určení a výši referenčních cen, soud takovou úvahu respektuje. Odůvodnění odklonu od kritérií srovnávací analýzy daných pokynem D – 332 je o to významnější, pokud se jich daňový subjekt dovolává.

Na základě výsledků srovnávací analýzy zvolí správní orgán některou z metod pro určení referenční ceny. I tato volba je správní úvahou, která musí být přezkoumatelná, přičemž kritérium přezkoumatelnosti platí jak pro volbu některé z doporučených metod či jejich kombinaci, tak proto, že se správní orgán přikloní k metodě zcela jiné.

Poté, co správní orgán splní svou důkazní povinnost k zjištění rozdílu mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami a cenami obvyklými, má daňový subjekt právo zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlit, k čemuž má povinnost tvrzení a povinnost důkazní; nesplní – li je („...*není – li tento rozdíl uspokojivě doložen...*“, § 23 odst. 7 první věta zákona o daních z příjmů), jsou teprve splněny podmínky pro úpravu základu daně správcem daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 7 Afs 95/2012 – 47, popř. citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 101/2012 – 31).

Ze správního spisu vyplývá, že žalobce v odvolání proti napadeným platebním výměrům vytýkal správci daně nezohlednění okolností uzavřených obchodních případů. Správce daně měl podle žalobce přihlížet k práci jednatele žalobce pro společnost QC bez nároku na odměnu. Správce daně neměl ani opomenout body 2.2.4. srovnávací analýzy podle pokynu D – 332, kterými jsou ekonomické okolnosti, tedy porovnání podmínek na trhu (geografické umístění, velikost trhu, rozsah konkurence, dostupnost obdobného produktu, úroveň nabídky a poptávky, kupní síla, výrobní náklady, dopravní náklady, čas - sezónní uplatnění novinek apod.) a regulace trhu atd., a bodu 2.2.5., podnikatelská strategie, například snaha o průnik na nový trh, kdy ceny mohou do značné míry být zkresleny vyššími náklady na zavedení produktu na trh při současném uplatnění prodejní ceny tohoto podkladu.

Podobné námitky žalobce vznesl i ve vyjádření se k výsledkům odvolacího řízení dne 13. 8. 2015, kde – kromě namítané nevhodnosti zvolené transakční metody a neodůvodnění volby – namítal nevhodně provedenou srovnávací analýzu v rozporu s pokynem D – 332 a v důsledku toho chybně vybrané porovnávané subjekty. Zdůraznil nezohlednění odlišnosti rozsahu služeb u poskytovaných porovnávaných společností a mezi žalobcem a společností QC a zejména nesouhlasil s nezohledněním obratu obchodovaných komodit u porovnávaných společností.

Žalovaný své úvahy, které ho vedly k volbě kritérií, podle kterých zvolil porovnávané subjekty, a k volbě transferové metody, v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem neodůvodnil. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že kritéria zvolená správcem daně a žalovaným jsou tři. Jedná se o provozovatele internetového obchodu, bez daných služeb by tyto společnosti nemohly provádět svou podnikatelskou činnost a jedná se o provozovatele internetových obchodů s živností na nákup a prodej zboží, které své zboží prodávají jednak na kamenném obchodě a zároveň ke svému podnikání používají i internetové obchody – tzv. e-shop. Pokud správce daně a žalovaný považovali tato kritéria za rozhodující a ostatní kritéria, vyplývající z pokynu D – 332, za bezvýznamná, měli uvést, proč. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že se shora vyjmenovaných pěti základních faktorů srovnávací analýzy se žalovaný zabýval pouze bodem 1. vlastnosti majetku a služeb a částečně bodem 4. ekonomické okolnosti a 5. podnikatelské strategie. Z dalších pěti faktorů, které mají být podle pokynu D – 332 vzaty do úvahy, nebyly vzaty žádné a žalovaný nijak neodůvodnil, proč je ve své úvaze vynechal. Z uvedeného je zřejmé, že srovnávací analýza nebyla správcem daně provedena přezkoumatelným způsobem a žalovaný, který tento postup správce daně aproboval, zatížil řízení vadou nepřezkoumatelnosti.

Žalovaný a správce daně se vyjádřili pouze k níže uvedeným kritériím, jejichž opomenutí žalobce v odvolání namítal, a která žalobce učinil i předmětem žaloby.

Žalovaný se vypořádal s odvolací námitkou nezohlednění mzdových nákladů jednatele žalobce pracujícího pro společnost QC, tak, že správce daně vycházel pouze z nákladů, které společnost QC vskutku vykazovala ve svém účetnictví. Pokud neměla ve svém účetnictví zaúčtovány mzdové náklady na jednatele žalobce pana Míčka za provedenou práci pro společnost žalobce, nelze správci daně vytýkat, že k nim nepřihlížel. Správci daně nepřísluší spekulovat o výši mzdových nákladů dodavatelské společnosti QC za provedené služby. Správce daně vycházel z celkových nákladů, které společnost QC vynaložila na služby poskytnuté žalobci, tedy těch, které byly zaznamenány v účetnictví dodavatelské společnosti.

S tímto se krajský soud ztotožňuje. Správce daně je nepochybně povinen vycházet z údajů, které jsou objektivní, tedy objektivně zachytitelné. Pokud žalobce má za to, že výše nákladů vůči společnosti QC je ovlivněna neúčtovanými mzdovými náklady jednatele žalobce, je povinen uvést, jakým konkrétním způsobem a své tvrzení prokázat, tak, aby rozdíl mezi cenami byl uspokojivě vysvětlen, což neučinil a správce daně a žalovaný tak této skutečnosti nemohli přihlídnout.

K nedodržení srovnávací analýzy v bodě 2.2.4. a 2.2.5. žalovaný uvedl, že v daném případě, kdy se jedná o internetový obchod a o služby poskytnuté formou internetového obchodování, není podstatná podmínka, aby porovnávané společnosti a společnosti spojené obchodovaly na stejném místě (geograficky). Poskytnutí softwarových služeb není místně geograficky omezeno, stejně jako prodej zboží prostřednictvím internetových sítí. Žalovaný ji proto nezohlednil. Nezabýval se ani tím, zda ceny nebyly zkresleny v důsledku snahy o proniknutí na trh, neboť v daném místě se jedná o zavedenou společnost se zavedeným programem podnikání.

Krajský soud se s posouzením tohoto bodu rovněž ztotožňuje, přičemž předloženou správní úvahu považuje za logickou. Žalovaný však nevyčerpal ostatní do úvahy přicházející kritéria srovnávací analýzy, vyplývající z pokynu D – 332, uvedenými pod body 2. 2. 4. a 2. 2. 5. Srovnáním ekonomických okolností se rozumí nejenom geografické umístění a velikost trhu, ale zohlednění i dalších ukazatelů: rozsah konkurence, dostupnost uvedeného produktu, úroveň nabídky a poptávky, kupní síla, apod. Správce daně ani žalovaný se však jimi nijak nezabývali a ani neuvedli, zda a proč je považují za irelevantní. Co se týče podnikatelské strategie, u posuzovaných společností není jejich podnikatelský strategie zhodnocena vůbec, žalovaný se vyjádřil pouze ke společnosti žalobce a společnosti QC. V tomto směru je správní úvaha žalovaného a správce daně rovněž neúplná a nepřezkoumatelná.

Jak vyplývá z pokynu D – 332, na základě výsledků srovnávací analýzy je zvolena metoda pro zjištění převodních cen. Správce daně uvedl, že volí metodu nezávisle srovnatelné ceny (metoda CUP), nicméně z rozhodnutí vyplývá, že zvolil kombinaci metody CUP a metody nákladů a přírážky (metoda Cost +). Volbu metody správce daně nijak neodůvodnil. Žalovaný však použil transakční metodu čistého rozpětí. K této volbě uvedl (str. 41), že *„odvolací orgán uvádí jako příhodnější, tj. vypovídající v daném případě poměrový ukazatel porovnávající náklady na externí služby ve vztahu k obratu, a to v intervalu výše uvedeném, viz tabulka č. 8. Daňová povinnost je na základě daňového ukazatele stanovena rozdílem mezi cenou jím sjednanou a horní hranicí tohoto rozpětí.“* Shodně odůvodnil změnu metody stanovení cen žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečностями a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č. j. 21425/15/5200-11431-706481, kde na str. 21 v posledním odstavci uvádí: *„odvolací orgán uvádí jako příhodnější, tj. vypovídající v daném případě poměrový ukazatel porovnávající náklady na externí služby ve vztahu k obratu, a to v intervalu výše uvedeném, viz tabulka č. 8“.* Důvod, proč žalovaný metodu TNMM považuje za „příhodnější“, však žalovaný neuvedl. Krajský soud dospěl k závěru, že i v tomto směru žalovaný zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, neboť ke zvolené metodě neuvedl žádnou přezkoumatelnou správní úvahu. K porušení zásady dvojinstančnosti sice nedošlo, protože žalobce byl žalovaným se změnou metody seznámen před rozhodnutím ve věci, důvody, pro které se tak stalo, však vysvětleny nebyly; konečně neuvedl je pro svou volbu ani správce daně.

Jak bylo uvedeno výše, žalovaný a správce daně mají povinnost tvrzení a povinnost důkazní k zjištění existence rozdílů a jeho výše mezi cenami sjednanými mezi závislými společnostmi a cenami obvyklými. V posuzovaném případě však tuto svou povinnost nesplnili, neboť závěr o existenci a výši rozdílu mezi cenami učinili

nepřezkoumatelným způsobem. Žalobce tak nebyl povinen přednést tvrzení a důkazy k uspokojivému vysvětlení rozdílu mezi cenami. Jím předloženými důkazy k objasnění obvyklosti cen, které žalovaný shledal příliš obecnými, se tak krajský soud nezabýval.

Vznesená žalobní námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu k existenci rozdílu mezi cenami, sjednanými mezi žalobcem a společností QC a cenami obvyklými, je tedy důvodná, neboť rozhodnutí žalovaného je v části zjištěné referenční ceny nepřezkoumatelné, když žalovaný nepostupoval podle pokynu D – 332 a odchýlení se od tohoto pokynu nijak neodůvodnil a neodůvodnil volbu použité transakční metody. Krajský soud proto rozhodnutí postupem podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému dalšímu řízení.

2. Skladové zásoby

Podle ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je *základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.*

Podle odstavce 10 téhož ustanovení, *pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.*

Dle odstavce § 3 odst. 1 věty první zákona č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, ve znění účinném pro účetní zdaňovací období roku 2010 a 2011 (dále jen „ZoÚ“), *účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období"); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti.*

V případě účetních jednotek je vedení účetnictví ovládáno vícero navzájem podmíněnými principy, jež musí být dodrženy, aby byl naplněn smysl samotného procesu vedení účetnictví, kterým je dosažení ideálního stavu spočívajícího ve správném, úplném, průkazném, srozumitelném a přehledném účetnictví zaručujícím trvalost účetních záznamů. Jedním z takových elementárních principů je právě účtování předmětných účetních operací podvojnými zápisy. Subprincipem a zároveň východiskem pro uplatnění principu podvojnosti je princip souvztažnosti spočívající v existenci dvou souvztažných účtů, na které se zaznamenává určitý účetní případ. Tyto účty musí odpovídat obsahu účetního případu. Musí být vybrány tak, aby zápis na ně měl smysl a co nejlépe zachycoval příslušnou účetní operaci, ke které došlo a kterou je potřeba zaúčtovat. Vlastní zápis účetního případu musí být formálně a věcně správný. Každý z takto souvztažných účtů má dvě strany, na něž se příslušné účetní operace zaznamenávají. Samotná podvojnost zápisu poté vyjadřuje tu skutečnost, že každý účetní případ musí být zaznamenán stejnou peněžní částkou na dvou souvztažných účtech, kdy na jednom účtu je účetní operace zaznamenána na levé straně účtu (strana „má dát“) a na druhém účtu je tatáž operace zanesena

na pravé straně účtu (strana „dal“). Se shora uvedeným je rovněž úzce spjat akruální princip, jenž vyjadřuje pravidlo, že operace se účtují v době, kdy se uskutečnily, a nikoliv až v době, kdy byly přijaty nebo vydány peněžní prostředky s nimi související.

Optikou výše uvedených účetních zásad je třeba pohlížet i na posuzovaný případ. Pro správné stanovení základu daně se v dané věci vychází z výsledku hospodaření žalobce, který je zjistitelný právě z žalobcem vedeného účetnictví; dochází zde tedy k prolínání dvou právních oblastí, kdy zejména daňová právní úprava je přímo závislá na právní úpravě účetnictví. Aby mohl být správcem daně zjištěn správný daňový základ a z něho poté vyčíslená i samotná daňová povinnost žalobce, je nezbytné, aby tento vedl své účetnictví ve smyslu shora předestřených zásad. Hospodářský výsledek účetní jednotky je představován rozdílem dosažených výnosů a vynaložených nákladů na podnikatelskou činnost. Z logiky věci poté vyplývá, že vynaložené náklady a oproti nim dosažené výnosy jsou navzájem provázány; jinými slovy řečeno, podnikatelské subjekty záměrně vynakládají náklady s cílem co největšího dosažení výnosů, čímž směřují k zamýšlenému zisku, tj. samotné podstatě podnikání. Pakliže v posuzovaném případě žalobce ponechal pořizovací cenu předmětného zboží v nákladech, aniž by v témže zdaňovacím období účtoval k tomuto zboží o výnosech, dopustil se neoprávněného snížení základu daně, přičemž je třeba vytknout, že v posuzované věci není mezi stranami sporu o tom, že předmětný majetek byl chybně účtován, kdy tuto skutečnost uvádí v žalobě i sám žalobce. Pokud však žalobce ke konci předmětných zdaňovacích období provedl vyskladnění dotčeného zboží na prodejnu, tato operace byla zanesena na levé straně jednoho účtu coby náklad, měla být při respektování zásady podvojnosti tatáž účetní operace zaznamenána na opačné (pravé) straně jiného (souvztažného) účtu, coby výnos z prodeje předmětného zboží. *Ad absurdum* by každý pohyb zboží ze skladu na prodejnu umožňoval daňovým poplatníkům snížení základu daně o náklad představující pořizovací cenu zboží, ačkoliv zboží nebylo v témže zdaňovacím období prodáno a fakticky nadále zůstává v zásobě daňového poplatníka a jako takové podléhá inventarizaci.

Rovněž nelze přisvědčit argumentaci žalobce ohledně analogie jednorázového uplatnění nákladů a procesu odpisování hmotného majetku dle ustanovení § 26 a násl. zákona o dani z příjmů. Jak uvádí sám žalobce, odpisováním se rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu. Z uvedeného je patrné, že se v případě odpisování musí jednat o hmotný majetek sloužící k zajištění příjmů, a nikoliv o majetek, se kterým daňový poplatník obchoduje. Tento zcela logický závěr je podpořen i ustanovením § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů vyjímající z hmotného majetku zásoby. Pakliže v rámci skladových pohybů předmětného zboží bylo s tímto manipulováno, avšak zboží fakticky stále zůstalo skladovými zásobami, není možné uvažovat o případným odpisech, zvláště, pokud se s tímto zbožím později obchodovalo (některé bylo v následujících letech prodáno) v rámci podnikatelské činnosti žalobce. V kontextu shora uvedeného lze naopak přisvědčit argumentaci žalovaného, že žalobce mohl uplatnit náklady na snížení daňového základu v případě existence vzájemných výnosů dosažených v témže zdaňovacím období anebo v případě prokazatelně provedené likvidace dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) zákona

o daních z příjmů, obzvláště, pokud žalobce deklaroval neprodejnost vystavovaného zboží. Závěrem se soud neztotožnil ani s tvrzením žalobce, že i přes chybné účtování se měl žalovaný s touto skutečností argumentačně vypořádat. Základní princip rozložení důkazního břemene v daňovém řízení spočívá v zatížení daňového subjektu tímto břemenem ohledně jím tvrzených skutečností, zejména v daňovém tvrzení a jiných podání. Bylo tedy na žalobci, aby tvrzené skutečnosti týkající se využívání předmětného majetku řádně prokázal, což však neučinil. S ohledem na výše uvedené důvody soud tudíž shledává námitku žalobce ohledně skladového hospodářství nedůvodnou.

IV. Náklady řízení

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 čtyři úkony právní služby: příprava převzetí zastoupení, sepsání žaloby, vyjádření ke stanovisku žalovaného a replika k dalšímu vyjádření žalovaného podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, čtyřikrát 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 možností žalovaného.

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

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 9. listopadu 2017

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu