



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci žalobce: **ITAB Shop Concept CZ, a.s.**, se sídlem Chrudichromská 2364, Boskovice, zastoupeného Ernst & Young, s.r.o., se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2013, č. j. 23997/13/5000-14201-706481,

t a k t o:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2013, č. j. 23997/13/5000-14201-706481, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, společnosti Ernst & Young, s.r.o., se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1.

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo k odvolání žalobce částečně změněno (v části týkající se bankovního spojení) a ve zbytku potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Boskovicích (dále jen „správce daně“ nebo též „finanční úřad“), ze dne 11. 12. 2012, č. j. 125570/12/284922705185. Tímto rozhodnutím byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 4 377 120 Kč a zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 11 519 861 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007. Současně žalobci bylo podle § 37b odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu, vyměřeno penále z částky doměřené daně a snížené daňové ztráty.

I. Vymezení věci

Žalobce je součástí mezinárodní skupiny podniků ITAB, jeho mateřskou společností je společnost ITAB Shop Concept AB, se sídlem ve Švédsku. Žalobce v roce 2007 prováděl výrobu a následnou distribuci kompletního vybavení obchodů, především regálových systémů, přičemž dodával výrobky jak spojeným osobám ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tak osobám nezávislým, mj. obchodnímu řetězci TESCO.

Na podkladě zjištění učiněných v rámci daňové kontroly správce daně i žalovaný vycházeli ze skutečnosti, že prodejní ceny za produkty dodávané obchodnímu řetězci TESCO byly velmi nízké a nedosahovaly ani úrovně vynaložených výrobních nákladů. Z této činnosti bylo tedy dosahováno pouze záporné obchodní marže. Žalovaný měl za to, že žalobce nerozhodoval o prodejních cenách vůči obchodnímu řetězci TESCO a že prodejní ceny základních produktů byly stanoveny centrálně pro celou nadnárodní skupinou ITAB. Vysoké obchodní marže pak bylo dosahováno na dodávkách speciálních produktů (vstupních systémů, samočtecích zařízení a vybavení pro lékárny) a služeb, které dodávaly zahraniční sdružené podniky, takže v konečném důsledku dosahovala celá nadnárodní skupina ITAB vysokého ekonomického profitu. Žalovaný dále dospěl k závěru, že žalobce nedostával od nadnárodní skupiny odpovídající kompenzaci, přestože z nařízení mateřské společnosti dosahoval u výroby a prodeje produktů pouze ztrátové marže a přicházel o příjmy. Nezávislý podnik by přitom takovou službu prováděl, pouze pokud by byl úhradou za tuto službu dostatečně kompenzován. Tato ztráta tak měla být kompenzována, a to úhradou za službu, kterou by dostával nezávislý podnik na základě principu tržního odstupu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, za podpůrného použití čl. 9 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Švédským královstvím č. 9/1981, Modelové smlouvy OECD a Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky. Aplikován byl také metodický pokyn D-258, vydaný ministerstvem financí (s účinností od 1. 1. 2011 se jedná o pokyn D-332), který upravuje jednotný postup při stanovení převodních cen. Z výše uvedených důvodů proto správce daně a žalovaný přistoupili ke zvýšení základu daně žalobce, resp. ke snížení jeho daňové ztráty, neboť nebyly vyfakturovány zdanitelné příjmy za služby, které

žalobce poskytl nadnárodní skupině ITAB formou prodeje vlastních výrobků za ceny nižší, než činily výrobní náklady na výrobu těchto prodaných výrobků, aniž by žalobce obdržel za tuto službu úhradu nebo jinou kompenzaci.

II. Obsah žaloby

Žalobce v podané žalobě namítal nezákonnost vydaného rozhodnutí žalovaného, kterou spatřoval především v nesprávné aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Domníval se, že toto ustanovení bylo nesprávně aplikováno na transakci s obchodním řetězcem TESCO jako nezávislým odběratelem, přestože § 23 odst. 7 zákona stanoví, že správce daně upraví základ daně poplatníka pouze tehdy, liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích.

V úvodu podané žaloby žalobce připomněl, že je vlastněn společností ITAB Shop Concept AB, IČ 556292-1089, Jönköping, Instrumentvägen 2, 553 02, Švédské království (dále jen „mateřská společnost“), a je tak součástí mezinárodní skupiny podniků ITAB. Dále uvedl, že v roce 2007 prováděl vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku výrobu a následnou distribuci kompletního vybavení obchodů, především regálových systémů. Jeho zákazníky byly jak spřízněné osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tak i osoby nezávislé, mj. obchodní řetězec TESCO, jemuž žalobce dodával své výrobky. Žalobce uvedl, že správce daně na základě obecných informací obsažených ve výročních zprávách skupiny ITAB v rozporu se skutkovým stavem dospěl k závěru, že žalobce nerozhodoval o prodejních cenách vůči nezávislému odběrateli – řetězci TESCO, ale že tyto ceny byly stanoveny centrálně mateřskou společností, a to pod úrovní výrobních nákladů, čímž žalobce přicházel o zisk. Dle názoru správce daně tak mezi žalobcem a mateřskou společností došlo k poskytnutí služby spočívající v prodeji výrobků nezávislému odběrateli (zde řetězci TESCO) za ceny nižší než pořizovací náklady, a tedy mateřská společnost jako ovládající osoba byla povinna žalobci tuto újmu kompenzovat.

V souvislosti s výše uvedeným dále žalobce namítal, že tvrzení správce daně, že zde existovala služba mezi žalobcem a jeho mateřskou společností, je zcela v rozporu se skutkovým stavem a nebyla správcem daně nijak prokázána. I pokud by ovšem žalobce tvrzenou službu mateřské společnosti poskytl, přestože tomu tak prokazatelně nebylo, nebyla za tvrzenou službu sjednána cena. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů přitom bylo možno na transakce se sjednanou cenou ve výši nula nově použít až na základě novely zákona o daních z příjmů účinné od 1. 1. 2014.

Žalobce taktéž upozorňoval, že smyslem ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je především zamezit neoprávněnému snižování základu daně poplatníka prostřednictvím transakcí se spojenými osobami. V daném případě se však o transakci mezi spojenými osobami vůbec nejednalo. Následně se žalobce neztotožnil ani s výpočtem samotného doměrku daně. Namítal, že ačkoli správce daně, resp. žalovaný, rozporoval pouze ztrátu z transakcí s jedním odběratelem – řetězcem TESCO, doměrek vypočetl tak, že jím postihl nejen transakce s řetězcem TESCO, ale také všechny zbylé transakce se spřízněnými

osobami (které ovšem byly shledány v souladu s § 23 odst. 7 zákona), jakož i transakce s dalšími nezávislými odběrateli, které předmětem posuzování vůbec nebyly.

Ke skutkovému stavu daného případu žalobce dále připomněl, že za stanovování cílů žalobce a jejich plnění, jakož i za sjednávání jednotlivých smluv, cenovou politiku ke klíčovým zákazníkům, stanovení slev a provizí a finanční politiku byli v roce 2007 odpovědní členové představenstva žalobce, případně jimi pověřeni odpovědní pracovníci. Mezi žalobcem a jeho mateřskou společností nebyla uzavřena ovládací smlouva. V důsledku tvrdých vyjednávání žalobce realizoval na dodávkách řetězci TESCO zápornou obchodní marži. Žalobce však na tyto dodávky přistoupil, neboť jeho dlouhodobou obchodní strategií bylo získat a udržet si TESCO jako klíčového zákazníka i za cenu ztrátových prodejů základních produktů a ve střednědobém horizontu mu dodávat komplexní řešení s vyšší přidanou hodnotou včetně speciálních produktů a služeb, na kterých lze realizovat vysokou obchodní marži. Žalobce doplnil, že proběhla jednání centrálního vedení skupin ITAB a TESCO, jejichž předmětem bylo rámcové nastavení spolupráce s ohledem na budoucí dodávky. V žádném případě však tato centrální jednání nestanovila (a ani nemohla stanovit) cenu a podmínky u konkrétních dodávek. Žalobce uzavřel, že díky vhodnému nastavení cen základních produktů se mu podařilo získat obchodní řetězec TESCO jako svého dlouhodobého zákazníka a stát se klíčovým dodavatelem vybavení jeho obchodů, v důsledku čehož do současnosti realizoval významný zisk. Takto popsany skutkový základ přitom měly prokazovat důkazy, jejich provedení žalobce opakovaně v průběhu řízení navrhoval, a to finanční výkazy žalobce prokazující úspěšnost dlouhodobé obchodní strategie vůči obchodnímu řetězci TESCO a rovněž svědecká výpověď Ing. A. Z., který zastával funkci obchodního ředitele a člena představenstva, týkající se okolností vyjednávání obchodů s řetězcem TESCO.

Žalobce taktéž upozornil, že správce daně ani žalovaný v rozporu s § 92 odst. 5 písm. b) a d) daňového řádu neprokázali svá tvrzení, že zde existovala transakce mezi žalobcem a jeho mateřskou společností a že by za tvrzenou službu byla sjednána cena, a neprovedli ani shora označené důkazy, které žalobce v řízení navrhoval. V rozporu se skutkovým stavem žalobce hodnotil i tvrzení správce daně, že skupina ITAB dosahovala v obchodu s TESCEM zisk díky dodávkám speciálních výrobků a služeb, které realizovaly jiné zahraniční společnosti skupiny ITAB. Žalobce v této souvislosti uvedl, že jedinou společností ze skupiny ITAB, která v roce 2007 obchodovala s řetězcem TESCO, byla sesterská společnost z Velké Británie, a to ITAB Shop Concept UK Ltd., avšak i ona realizovala z obchodů ztrátu. Nesprávnost tohoto tvrzení správce daně vyvrací dle žalobce navržený důkazní prostředek účetnictvím sesterské společnosti ITAB z Velké Británie, avšak ani ten správce daně a žalovaný v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu neprovedli. Tvrzení žalovaného, že celá skupina byla v roce 2007 zisková, je pak irrelevantní, neboť zisk prokazatelně realizovala na transakcích s jinými zákazníky, což nesouvisí s předmětem sporu. Dle názoru žalobce tak finanční orgány obou stupňů neunesly důkazní břemeno, které jim v daňovém řízení náleží, opakovaně pochybily při dokazování a nevycházely ze správného a náležitě zjištěného skutkového stavu věci.

Zároveň se správce daně dopustil pochybení také při zjišťování ceny obvyklé, neboť jako srovnatelnou nezávislou společnost vybral společnost WANZL spol. s r.o. (dále jen

„společnost WANZL“, která je 100 % vlastněna německou mateřskou společností. Žalobce upozornil, že zákon o daních z příjmů v ustanovení § 23 odst. 7 požaduje, aby cena sjednaná mezi spojenými osobami byla porovnávána s cenou sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných obchodních podmínek. Dle zprávy o vztazích za roky 2007 až 2009 přitom společnost WANZL realizovala transakce s osobami kapitálově spojenými, čímž nepochybně byla ovlivněna její ziskovost. Údaje této společnosti proto neposkytují žádnou cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami. Proto ani ziskovost společnosti WANZL nelze dle žalobce považovat za ziskovost dosahovanou z transakcí mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, jak požaduje § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu tak bylo nutno i samotnou úpravu základu daně žalobce na úroveň společnosti WANZL pokládat za rozpornou s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Ze všech výše uvedených důvodů proto žalobce závěrem navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný v úvodu svého vyjádření k podané žalobě odkázal na obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí i předložený spisový materiál. Neztotožnil se s názory žalobce obsaženými v žalobě, naopak se domníval, že věc byla posouzena v souladu se zákonem. Uvedl, že podstatou sporu je posouzení vztahu mezi mateřskou společností a žalobcem dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Provedenou daňovou kontrolou přitom správce daně zjistil, že prodejní ceny nebyly stanoveny žalobcem, ale centrálně mateřskou společností, kdy žalobce prodejem základních produktů nezávislým subjektům, zejména obchodnímu řetězci Tesco, za ceny stanovené mateřskou společností hluboko pod úroveň vlastních nákladů na jejich výrobu přicházel o zisk. Dle žalovaného však byl tento stav výhodný pro celou nadnárodní skupinu ITAB, která tím zůstala konkurenceschopná a v obchodu s obchodním řetězcem Tesco dosáhla zisku díky dodávkám speciálních výrobků a služeb, které realizovaly jiné zahraniční společnosti skupiny ITAB. Žalovaný měl za to, že nezávislý podnik by takovou službu prováděl, pouze pokud by byl úhradou za tuto službu dostatečně kompenzován. Žalovaný byl proto toho názoru, že podřazení takového vztahu pod ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů bylo nejen možné, ale také nezbytné, což vyplývá nejen z čl. 9 Smlouvy mezi Českou republikou a Švédským královstvím o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (vyhlášky ministra zahraničních věcí č. 9/1981 Sb.), ale také z Modelové smlouvy a Směrnice OECD.

Správce daně proto provedl výpočet úhrady za služby, kterou měl žalobce obdržet jako kompenzaci, aby jeho zisk byl stanoven v souladu s principem tržního odstupu. Pokud jde o samotný výpočet, žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a nesouhlasil s námitkou žalobce, že výpočet byl proveden v rozporu se základní logikou a že správce daně při zjišťování ceny obvyklé pochybil. Žalovaný konstatoval, že k výpočtu ceny obvyklé použil metodu srovnatelné nezávislé ceny a zjišťoval srovnatelné subjekty v místě a čase, což se jeví jako nejspolehlivější a nejprímější způsob pro aplikaci tržního odstupu v šetřeném případě. Finanční orgány obou stupňů tak postupovaly v souladu s pokynem

D-258, kdy k provádění srovnávací analýzy zvolily ukazatel rentability tržeb, a to s odůvodněním, že všechny srovnatelné subjekty realizují tržby v transakcích s nezávislými osobami. Žalovaný uvedl, že společnosti, které správce daně vybral na základě pečlivé analýzy jako srovnatelné subjekty, byly popsány na str. 11 a 12 odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž jako nejvhodnější, nejpríznivější a nejspolehlivější se ke stanovení nezávislé ceny jevila společnost WANZL. Správce daně a žalovaný tak při výběru srovnatelného daňového subjektu postupovali objektivně, když použili rentabilitu tržeb shodnou s rentabilitou tržeb společnosti WANZL, která se nachází v intervalu rentability tržeb uvedené v tabulce na str. 8 a 9 žalobou napadeného rozhodnutí.

K poukazům žalobce na neunesení důkazního břemene správce daně (resp. žalovaného) při stanovení základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů žalovaný konstatoval, že v předcházejícím řízení prokázal, že mateřská společnost a žalobce jako dceřiná společnost jsou spojenými osobami ve smyslu daného ustanovení, a také prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Žalovaný uvedl, že v daňovém řízení má daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Bylo proto povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V daném případě správce daně specifikoval konkrétní pochybnosti a žalobce vyzval (výzvou ze dne 10. 5. 2011, č. j. 55599/11) k prokázání skutečností při stanovení převodních cen zboží, své požadavky náležitě a konkrétně specifikoval a žalobce se svými závěry v rámci daňové kontroly opakovaně seznamoval (viz č. j. 126216/11, č. j. 101597/12, č. j. 117096/12). Finanční orgány tak postupovaly v souladu s platnými právními předpisy, když na vztah žalobce a jeho mateřské společnosti aplikovaly ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a své závěry řádně prokázaly. Nemohlo tedy dojít k porušení ustanovení § 92 odst. 2 a odst. 5 písm. b), c) a d) daňového řádu. Žalovaný proto závěrem navrhl, aby žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta.

IV. Replika žalobce

Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž namítal, že tvrzení žalovaného jsou zcela v rozporu se skutkovým stavem, neboť skupina ITAB ani žádná její zahraniční společnost v obchodu s řetězcem TESCO zisk nerealizovala a spisový materiál neobsahuje žádný důkazní prostředek, který by ziskovost skupiny v obchodu s tímto řetězcem prokazoval. Jediná společnost skupiny ITAB, která se vedle žalobce podílela na obchodech s řetězcem TESCO, byla sesterská společnost z Velké Británie, ta však realizovala z těchto obchodů ztrátu. Žalobce uvedl, že na tyto skutečnosti během řízení opakovaně upozorňoval a také opakovaně navrhoval důkazní prostředky prokazující skutkový stav, konkrétně účetnictví sesterské společnosti ITAB z Velké Británie. Žalovaný však navržené důkazní prostředky neprovedl s odůvodněním, že tyto nejsou relevantní. Žalovaný tak opakovaně pochybil při dokazování, nevycházel z náležitě zjištěného skutkového stavu věci a nezjistil co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Tím jednal v rozporu s § 92 odst. 2 a § 95 odst. 5 písm. b), c) a d) daňového řádu.

Žalobce rovněž poukázal na skutečnost, že ziskovost společnosti WANZL neposkytla v uvedené věci žádné informace o ceně, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami. Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů srovnává ceny v transakcích mezi spojenými osobami a cenami, které realizují nezávislé společnosti v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V žádném případě tedy nesrovnává ceny sjednané mezi spojenými osobami s cenami sjednanými jinými spojenými osobami. Dle Zprávy o vztazích za roky 2007 - 2009 přitom společnost WANZL realizovala transakce s osobami kapitálově spojenými a správce daně ani žalovaný neidentifikovali žádnou transakci mezi osobami nezávislými. Úprava základu daně žalobce na úroveň společnosti WANZL byla proto zcela v rozporu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Žalobce taktéž zopakoval, že žalovaný svým doměrkem postihl nejen transakce s řetězcem TESCO, ale i všechny zbylé transakce se spřízněnými osobami a transakce s dalšími nezávislými odběrateli. Žalovaný přesto tvrdil, že *„s touto logikou nesouhlasí, jelikož z předloženého účetnictví a na základě provedených šetření správce daně zjistil, že celkové tržby za prodej vlastních výrobků a služeb a prodej zboží činily 668 764 600 Kč (tj. účty 601, 602, 604), což je, jak uvedl žalobce ve svém odvolání, 15,76 % z prodejů výrobků nezávislé společnosti TESCO“*. Současně tvrdil, že *„celkové tržby za prodej vlastních výrobků a služeb a prodej zboží činily 668 131 974 Kč (tj. účty 601, 602, 604), což je, jak uvedl žalobce ve svém odvolání, 22 % z prodejů výrobků nezávislé společnosti TESCO“*. Z napadených rozhodnutí však vyplývá, že žalovaný pro účely doměrku porovnával celkovou rentabilitu tržeb žalobce s rentabilitou společnosti WANZL. Žalovaný tak svým doměrkem postihl nejen prodeje řetězci TESCO, ale všechny ostatní transakce žalobce, což je také v rozporu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobce tak setrval na svém návrhu, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a žalobci nahradil náklady soudního řízení.

V. Doplnění žaloby

V doplnění žaloby, které bylo krajskému soudu doručeno dne 14. 12. 2015, žalobce reagoval na závěry rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, dostupného na www.nssoud.cz, dle kterých *„penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svoboda čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod“*. Vzhledem k tomu, že v nyní posuzované věci bylo žalobci mj. vyměřeno penále ve výši 5 % ze snižované daňové ztráty, žalobce namítal, že se tak stalo v rozporu se zákonem, neboť s ohledem na povahu penále jako trestu měla být aplikována pozdější právní úprava obsažená v daňovém řádu, která je pro žalobce příznivější a která stanoví penále ve výši 1 %. I z tohoto důvodu proto žalobce navrhoval zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení, v němž žalovaný přistoupí k vyměření penále ústavně konformním způsobem tak, aby nebylo zasaženo do základních ústavních práv žalobce.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný výslovně souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.

Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

V posuzované věci je podstatou sporu otázka zákonnosti aplikace ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle kterého platí, že *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*. Je tedy zřejmé, že smyslem tohoto ustanovení je pro daňové účely určit a upravit postup při stanovení tzv. převodních (transferových) cen u transakcí mezi spojenými osobami tak, aby v případě těchto transakcí byl zachován tzv. princip tržního odstupu. Spojenými osobami se přitom dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů pro účely tohoto zákona rozumí

a) *kapitálově spojené osoby,*

1. *jestliže se jedna osoba podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,*
2. *jestliže se jedna osoba nepřímě podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímě podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,*

b) *jinak spojené osoby, kterými jsou osoby*

1. *kdy se jedna osoba podílí na vedené nebo kontrole jiné osoby,*
2. *kdy se shodné osoby nebo osoby blízké^{20c)} podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby ovládané stejnou ovládající osobou,*
3. *ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,*
4. *blízké,^{20c)}*
5. *které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*

Dále vzhledem k tomu, že se v daném případě jednalo o posouzení vztahu mezi žalobcem a jeho mateřskou společností se sídlem ve Švédsku, bylo nutno na základě

ustanovení § 37 zákona o daních z příjmů, dle kterého *se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak*, postupovat podle čl. 9 vyhlášky ministra zahraničních věcí publikované pod č. 9/1981 Sb., o Smlouvě mezi Českou republikou a Švédským královstvím o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku (dále jen „smlouva o zamezení dvojího zdanění“), který obsahuje vlastní definici sdružených podniků:

Jestliže

- a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu, nebo*
- b) tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu,*

a jestliže v jednom i druhém případě byly mezi oběma podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích sjednány nebo jim uloženy podmínky, které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi podniky nezávislými, mohou být do zisků tohoto podniku včleněny a následkem toho zdaněny zisky, které by byly bez těchto podmínek docíleny jedním z podniků, které však vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly.

Mezi účastníky řízení přitom není sporu o tom, že žalobce a jeho mateřská společnost jsou spojenými (sdruženými) osobami ve smyslu shora citovaných právních předpisů, přičemž mezi nimi nebyla uzavřena ovládací smlouva. Stejně tak není mezi účastníky řízení sporné, že žalobce a obchodní řetězec TESCO osobami spojenými nejsou, tj. jsou osobami nezávislými.

Žalovaný na základě provedené daňové kontroly a v jejím rámci učiněných zjištění dospěl k závěru, že pokud se jednalo o transakce spočívající v dodávkách regálových systémů obchodnímu řetězci TESCO, žalobce samostatně nerozhodoval o prodejních cenách, ale tyto byly sjednány centrálně mateřskou společností pro celou nadnárodní skupinu ITAB. Žalovaný v této souvislosti v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl (a žalobce tuto skutečnost nerozpíral), že společnost žalobce zajišťovala pro obchodní řetězec TESCO jako nezávislý subjekt výrobu a prodej základních produktů, tj. regálových systémů a pokladních boxů, a to v prodejních cenách, které byly velmi nízké a nedosahovaly ani úrovně vynaložených výrobních nákladů. Z této činnosti tak byla dosahována pouze záporná obchodní marže. Žalobce přitom za tuto službu nedostával od nadnárodní skupiny odpovídající kompenzaci, když na základě výroby a prodeje základních produktů a z nařízení mateřské společnosti dosahoval pouze ztrátové marže a přicházel o příjmy. Tato ztráta měla být tudíž dle názoru správce daně i žalovaného kompenzována o úhradu za služby, kterou by dostával nezávislý podnik na základě principu tržního odstupu tak, aby byla předmětná ztráta upravena.

Žalovaný a správce daně vycházeli z právního názoru, že v koncernu platí princip, že společnost by neměla být nucena realizovat transakce, které jsou pro ni nevýhodné. Prosadí-li ovládací osoba (typicky mateřská společnost) svým vlivem realizaci transakce, z níž vznikne společnosti majetková újma, je tato ovládací osoba povinna příslušnou újmu společnosti nahradit nejpozději do konce účetního období, popřípadě alespoň ve stejné lhůtě uzavřít se společností smlouvu, v níž budou způsob a lhůta kompenzace takové újmy dohodnuty. Vzhledem k tomu, že žalobce v daném případě neprokázal, jakým způsobem byla

ztráta vzniklá při stanovení prodejní ceny uplatněné mezi žalobcem a obchodním řetězcem TESCO ze strany mateřské společnosti kompenzována, a ani nevysvětlil, proč za svou službu nadnárodní skupině ITAB nemá ve svých výnosech adekvátní úhradu, přistoupily finanční orgány ke stanovení ceny obvyklé a ke zvýšení základu daně z příjmů o zjištěný rozdíl.

V návaznosti na výše uvedené krajský soud předně uvádí, že pokud žalobce v podané žalobě namítal, že správce daně (resp. žalovaný) v rozporu se zákonem aplikovali ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, resp. čl. 9 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, na transakci žalobce a obchodního řetězce TESCO, kteří prokazatelně nejsou spojenými osobami, ale nezávislými subjekty, nelze tomuto tvrzení přisvědčit. V daném případě totiž nedošlo k tomu, že by ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů bylo aplikováno na vztah mezi žalobcem a řetězcem TESCO, tj. na vztah dvou vzájemně nezávislých (a nikoli spojených či sdružených) osob, o čemž nebylo mezi účastníky řízení sporu. V daném případě byla pod ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, resp. čl. 9 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, podřazena transakce, kterou finanční orgány obou stupňů spatřovaly v poskytnutí služby ze strany žalobce vůči nadnárodní skupině sdružených podniků ITAB, tj. osob spojených či sdružených, a to v podobě prodeje vlastních výrobků (regálových systémů a pokladních boxů). Vzhledem k tomu, že se tak dělo za ceny nižší, než činily výrobní náklady na výrobu těchto prodaných výrobků, měl žalobce dle žalovaného obdržet od mateřské společnosti úhradu, která by takto vzniklou ztrátu kompenzovala.

Krajský soud dále konstatuje a odkazuje na již výše uvedené, že dle odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný měl na základě provedené daňové kontroly za prokázané, že prodejní ceny vztahující se k transakcím s obchodním řetězcem TESCO, z nichž bylo dosahováno záporné obchodní marže, nebyly stanoveny žalobcem (a žalobce tak neměl možnost jejich výši ovlivnit), ale byly sjednány centrálně mateřskou společností pro celou nadnárodní skupinu ITAB. Žalovaný v této souvislosti vycházel především z obsahu podání žalobce ze dne 30. 4. 2012, doručeného správcem daně 2. 5. 2012 pod č. j. 57684/12, v němž žalobce v reakci na otázky, které mu byly položeny správcem daně v rámci ústního jednání dne 10. 11. 2011, viz protokol č. j. 126216/11/284931705285) uvedl, že „(...) v některých případech za náš daňový subjekt jednaly ostatní společnosti skupiny ITAB a uzavíraly obchody, jejichž realizací byla zavázána také naše společnost. Jednalo se např. o jednání s koncernem Tesco, které z formálního hlediska zabezpečovala společnost ITAB UK Ltd. Skupina Tesco je ve srovnání se skupinou ITAB subjektem s neporovnatelně větší vyjednávací silou. Jsme si vědomi toho, že tato situace pro naši společnost nebyla výhodná. Pokud jsme však chtěli pro obchodní řetězec Tesco dodávat zboží a služby, museli jsme podmínky akceptovat, i když jsme s nimi nesouhlasili a způsobovaly nám celou řadu problémů. Logicky se střetáváme s naprosto odlišnou podnikatelskou kulturou Velké Británie“ (srovnej str. 15 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného).

Krajský soud na tomto místě nejprve připomíná, že v daňovém řízení obecně platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní k těmto svým tvrzením. Otázkou důkazního břemene a jeho rozložením v daňovém řízení se přitom Nejvyšší správní soud zabýval v celé řadě svých rozhodnutí (srovnej např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2005, č. j. 5 Afs 29/2003 - 85, dostupný na www.nssoud.cz, či rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs

24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ad.). V některých případech však toto obecné pravidlo nesení důkazního břemene neplatí a břemeno tvrzení a břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu i v případě aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (k tomu srovnej např. již výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2005, č. j. 5 Afs 29/2003 - 85, rozsudek ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31, oba dostupné na www.nssoud.cz, či rozsudek ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, publikovaný pod č. 2548/2012 Sb. NSS).

Bylo tedy na správci daně, aby prokázal, že prodejní ceny vztahující se k transakcím s obchodním řetězcem TESCO, z nichž bylo dosahováno záporné obchodní marže, nebyly stanoveny žalobcem (a žalobce tedy neměl možnost jejich výši ovlivnit), ale že tyto prodejní ceny byly sjednány centrálně mateřskou společností pro celou nadnárodní skupinu ITAB. Na správci daně, resp. žalovaném, tak bylo, aby prokázal, že ze strany mateřské společnosti došlo vůči žalobci k uložení podmínek lišících se od podmínek, které by byly sjednány mezi podniky nezávislými, následkem čehož žalobce přišel o zisky, které by byly docíleny bez těchto podmínek, avšak vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly.

Ve vztahu k učiněným závěrům finančních orgánů obou stupňů, že prodejní ceny týkající se transakcí s obchodním řetězcem TESCO byly sjednány a určeny centrálně mateřskou společností a takto také uloženy žalobci, který je musel respektovat a neměl možnost jejich výši jakkoli ovlivnit, však správce daně ani žalovaný své důkazní břemeno neunesli.

Krajský soud v této souvislosti považuje za nutné opětovně citovat vyjádření žalobce, obsažené v jeho podání ze dne 30. 4. 2012, doručeném správci daně dne 2. 5. 2012 pod č. j. 57684/12, a to celý obsah tohoto vyjádření, nikoli jen útržky vybrané žalovaným: „V některých případech za náš daňový subjekt jednaly ostatní společnosti ze skupiny ITAB a uzavíraly obchody, jejichž realizací byla zavázána také naše společnost. Jednalo se např. o jednání s koncernem Tesco, které z formálního hlediska zabezpečovala společnost ITAB UK Ltd. Ve Velké Británii však není zvykem vyhotovovat zápisy z jednání v písemné podobě, neboť dostačujícím právním titulem pro všechny soukromoprávní vztahy je ústní dohoda sjednaná před svědky. Skupina Tesco je ve srovnání se skupinou ITAB subjektem s neporovnatelně větší vyjednávací silou. Získat písemné dokumenty z jednání např. s poukazem na požadavky českého finančního úřadu není možné. Obchodní řetězec Tesco tímto způsobem postupuje vůči celé řadě dodavatelů, brání se písemným dohodám a preferuje obchodní styk na bázi prostých dodávek následovaných fakturami, které následně buď zpochybní, nebo uhradí a tím je obchodní případ uzavřen. Jsme si vědomi toho, že tato situace pro naši společnost nebyla výhodná. Pokud jsme však chtěli pro obchodní řetězec Tesco dodávat zboží a služby, museli jsme její podmínky akceptovat, i když jsme s nimi nesouhlasili a způsobovaly nám celou řadu problémů. Logicky se střetáváme s naprosto odlišnou podnikatelskou kulturou Velké Británie.“

Je tedy zřejmé, že na podkladě shora citovaného vyjádření žalobce rozhodně nelze dospět k závěru vyslovenému žalovaným, že by bylo prokázáno, že prodejní ceny byly sjednávány centrálně ze strany mateřské společnosti pro celou nadnárodní skupinu ITAB a že by jejich výši žalobce neměl možnost jakkoli ovlivnit. Z výše uvedeného vyjádření žalobce

sice vyplývá, že v některých případech uzavíraly obchody jiné společnosti ze skupiny ITAB, jejichž realizací byl následně žalobce zavázán, hovoří se zde však toliko o sesterské společnosti ITAB UK Ltd. se sídlem ve Velké Británii, nikoli o centrálním určování ceny ze strany mateřské společnosti celé nadnárodní skupině ITAB. Pokud pak žalobce dále zmiňuje, že si je vědom toho, že situace pro něj nebyla výhodná, je z kontextu celého obsahu podaného vyjádření patrné, že takto vyslovené hodnocení žalobce bylo vysloveno nikoli ve vztahu k výši prodejních cen, jak se mylně pokouší navodit dojem žalovaný, ale ve vztahu k praxi uzavírání smluv s ohledem na neexistenci písemných smluvních dokumentů v důsledku odlišné podnikatelské kultury ve Velké Británii. Vyjádření žalobce se tak vůbec nedotýká aktivit mateřské společnosti a již vůbec z něj není možno dovodit, že by mateřská společnost, pokud jde o transakce s obchodním řetězcem Tesco, diktovala žalobci podmínky a výši prodejních cen.

Vzhledem k tomu, že důkazní břemeno v tomto ohledu tíží správní orgány, je nutno pokládat za lichá také hodnocení vyslovená žalovaným, že žalobce žádnými listinnými důkazy neprokázal, že by obchodní transakce s řetězcem Tesco byly v jeho kompetenci a nikoli v kompetenci mateřské společnosti. Bylo totiž na správci daně, potažmo žalovaném, aby v řízení prokázali, že za sjednávání smluv, cenovou politiku vůči svým zákazníkům, jakož i stanovení slev a provizí byla odpovědná mateřská společnost žalobce se sídlem ve Švédsku a nikoli statutární orgány (resp. odpovědní zaměstnanci) žalobce, a že by tedy tyto otázky byly z kompetence žalobce vyňaty. K tomu ovšem v daném případě nedošlo.

Ve spisovém materiálu nejsou obsaženy žádné konkrétní listiny, ani např. korespondence mezi žalobcem a mateřskou společností, které by prokazovaly a z nichž by bylo možno dovodit, že by se mateřská společnost žalobce se sídlem ve Švédsku skutečně jakkoli podílela na řízení konkrétních transakcí mezi žalobcem a obchodním řetězcem Tesco a že by u těchto transakcí centrálně určovala prodejní ceny, včetně podmínek, které by byly pro žalobce závazné a nemohl je již nijak dále ovlivnit. V tomto ohledu nemohou být dostatečné ani poukazy žalovaného na výroční zprávy, které se nadto vyslovují k hospodaření celé nadnárodní skupiny ITAB, nikoli pouze k hospodaření mateřské společnosti se sídlem ve Švédsku, jak uvádí žalovaný. Pokud žalovaný v odůvodnění rozhodnutí odkazuje na výroční zprávy z let 2006 a 2007, tyto opětovně nejsou součástí spisového materiálu, a tedy krajský soud nebyl schopen ověřit jejich obsah; součástí spisového materiálu je toliko výroční zpráva skupiny ITAB za rok 2008. Cituje-li pak žalovaný obsah výroční zprávy za rok 2006, v níž mělo být uvedeno, že cílovými subjekty nadnárodní skupiny ITAB jsou významné evropské obchodní řetězce (potravinářské i nepotravinářské), přičemž ve výčtu je jmenovitě uvedeno i Tesco, a dále pokračuje, že prostřednictvím dceřiné společnosti v České republice byla podepsána smlouva na dva roky (2007 a 2008) s řetězcem Tesco střední Evropa na dodávky regálových systémů pro obchodní domy Tesco v České republice, na Slovensku, v Polsku a Maďarsku, které budou vyrobeny ve výrobních zařízeních skupiny ITAB v České republice, je nutno konstatovat, že se jedná o natolik obecná prohlášení, která sama o sobě nemohou prokázat, že by žalobce vystupoval v předmětných transakcích pouze jako prostředník bez jakéhokoli vlivu, jemuž byly podmínky centrálně nařizeny ze strany mateřské společnosti.

Naopak, součástí předloženého správního spisu jsou jednak Rámcová smlouva kupní č. 08/05 uzavřená mezi společnostmi ABL, s. r. o. se sídlem v Letovicích (*pozn.: závod ABL se sídlem v Letovicích specializující se na vývoj a výrobu regálových systémů byl následně společně s APOS Blansko koupen švédskou spol. ITAB a následnou fúzí vznikl žalobce, který v roce 2007 postavil novou výrobní továrnu na zelené louce v areálu průmyslového parku v Boskovicích*) a Tesco Stores SR a. s., včetně dodatku č. 1, dle kterého se prodávající mění na společnost ITAB Shop Concept CZ a. s. (tj. žalobce) a kupující zůstává v platnosti – tyto dokumenty jsou doloženy nepodepsané; avšak k těmto dokumentům je připojen také dodatek č. 2 k Rámcové smlouvě kupní č. 08/05 (ČR), již řádně podepsaný mezi prodávajícím (ITAB Shop Concept CZ a. s., tj. žalobcem) a kupujícím (Tesco Stores ČR a.s.) ze dne 16. 10. 2007, dle kterého bylo zrušeno původní znění článku II. Rámcové smlouvy o dodávkách zařízení a nahrazeno tímto novým zněním:

II. Dodávky Zařízení

1. *Prodávající dodá Kupujícímu Zařízení na základě **elektronické** objednávky Kupujícího zaslané Kupujícím Prodávajícímu emailem na emailovou adresu: oto.vojtek@itab.cz.*

Tato elektronická objednávka musí obsahovat minimálně následující údaje:

- *Označení Kupujícího a Prodávajícího*
- *Datum vystavení objednávky*
- *Typ zařízení*
- *Počet kusů*
- *Cena*
- *Datum a místo dodání*

2. *Kupní smlouva vzniká okamžikem doručení elektronické objednávky potvrzení Prodávajícím Kupujícímu **emailem**. Smluvní strany považují za dodržení písemné formy zasílání písemných projevů **emailem nebo faxem**.*

3. *V případě sporu o to, zda byl odeslán nebo přijat úkon v elektronické podobě v souvislosti se zasíláním a potvrzováním elektronických objednávek, je rozhodující údaj z adresáře elektronické pošty Kupujícího.*

Součástí spisového materiálu je rovněž dodatek č. 3 k Rámcové smlouvě kupní č. 08/05 (SR), uzavřený mezi žalobcem a TESCO STORES SR, a. s. dne 18. 11. 2008, a to z důvodu přechodu na euro, v němž bylo smluvními stranami ujednáno, že propočet peněžního plnění vykoná a za jeho správnost odpovídá Prodávající, přičemž zároveň došlo k připojení nového ceníku s uvedením cen jednotlivých výrobků v eurech. Stejně tak v seznamu smluv platných v letech 2007 - 2009 jsou Rámcová kupní smlouva č. 08/05 (uzavřená dne 17. 8. 2005), včetně jednotlivých dodatků č. 1, 2 a 3, vyjmenovány s poznámkou, že tyto byly předloženy správci daně. Je tedy zřejmé, že tyto listiny a jejich obsah naopak dokládají tvrzení žalobce, že za sjednávání jednotlivých smluv a dodávek, včetně konkrétních podmínek k nim se vztahujících, byl odpovědný přímo žalobce s tím, že pokud na úrovni centrálního vedení skupin ITAB a TESCO proběhla nějaká konkrétní jednání, bylo jejich cílem toliko nastavení obecného rámce budoucí spolupráce.

Obsahem spisového materiálu pak není ani podání sesterské společnosti ITAB s.r.o. ze dne 13. 6. 2011, č. j. 70630/11, na které žalovaný poukazuje na str. 16 odůvodnění napadeného rozhodnutí, z něhož by mělo vyplývat, že na základě centrálního ujednání

mateřské společnosti prodával žalobce své výrobky se ztrátou, což sice bylo pro žalobce nevýhodné, avšak zároveň byl tento stav výhodný pro celou nadnárodní skupinu ITAB, která zůstala konkurenční a dosahovala z obchodů s řetězcem Tesco ziskovosti díky dodávkám speciálních výrobků a služeb realizovaných jinými zahraničními společnostmi skupiny ITAB. Kromě toho, že ve správním spisu absentuje uvedené podání, z něhož tak nebylo možno ověřit, co konkrétně je jeho obsahem, je nutno konstatovat, že ani v případě, že by toto podání bylo součástí spisového materiálu, by samo o sobě nepostačovalo k prokázání tvrzených skutečností. Závěry žalovaného, že na daných transakcích s obchodním řetězcem TESCO dosahovala ziskovosti celá nadnárodní skupina, a to v důsledku dodávek specifických výrobků a služeb ze strany jiných zahraničních společností skupiny ITAB, nejsou podloženy vůbec žádnými konkrétními důkazy. Nebylo tedy možno ověřit, jaké další konkrétní společnosti z nadnárodní skupiny ITAB se měly na obchodních transakcích s řetězcem Tesco podílet, ani jaké konkrétní dodávky specifických výrobků měly realizovat, v jakém rozsahu a s jakým hospodářským výsledkem (ztrátou či ziskem). Žalobce přitom v podané žalobě namítal, že jedinou zahraniční společností ze skupiny ITAB, která v předmětném zdaňovacím období s řetězcem TESCO obchodovala, byla sesterská společnost ITAB Shop Conept UK Ltd. z Velké Británie, avšak i ta realizovala z uskutečněných obchodů ztrátu. Uvedené tvrzení žalobce přitom koresponduje s obsahem jeho výše citovaného vyjádření ze dne 30. 4. 2012, kde se hovoří o obchodech zabezpečovaných sesterskou společností ve Velké Británii. Žalobcem navržený důkazní prostředek účetnictvím této sesterské společnosti, který měl doložit jeho tvrzení o ztrátovosti uskutečněných transakcí této společnosti, pak žalovaný v řízení nepřipustil.

Pochybení při dokazování se žalovaný dopustil i v souvislosti s žalobcem navrhovanou svědeckou výpovědí Ing. A. Z., který byl v letech 2005 až 2009 místopředsedou, resp. předsedou představenstva žalobce a jehož výslech žalobce navrhoval právě za účelem prokázání okolností vyjednávání a uzavírání smluv s obchodním řetězcem Tesco. Žalovaný se v této souvislosti v odůvodnění napadeného rozhodnutí omezil toliko na strohé konstatování, že pokud byl jmenovaný Ing. A. Z. v rozhodném zdaňovacím období členem statutárního orgánu žalobce, nemohla být výpověď takové fyzické osoby o záležitostech vztahujících se k chodu obchodní společnosti v daňovém řízení hodnocena jako výpověď svědka. Žalovaný současně upozornil na znění § 96 odst. 1 daňového řádu, z něhož jasně vyplývá, že *každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkající se jiných osob, pokud jsou jí známy*. Postavení svědka tak dle žalovaného nemůže mít daňový subjekt, jehož se daňové řízení týká. Tyto závěry žalovaného, s nimiž se krajský soud ztotožňuje, ovšem nikterak nebránily tomu, aby jmenovaný byl v řízení k okolnostem uzavírání transakcí s obchodním řetězcem Tesco vyslechnut, a to v rámci účastnické výpovědi, nikoli výpovědi svědka. Jak je ovšem patrné ze spisového materiálu, k tomuto v řízení nedošlo a navrhovaná výpověď Ing. A. Z. nebyla v řízení vůbec provedena. Přestože výpověď jmenovaného mohla přispět k objasnění okolností uzavírání obchodních transakcí a smluvních vztahů s obchodním řetězcem Tesco, žalovaný k výpovědi jmenovaného nepřistoupil a tuto neprovedl.

Prisvědčit v této souvislosti nelze ani závěrům žalovaného, že tak učinil z toho důvodu, že v řízení jednoznačně vyvrátil, že k uzavření obchodního vztahu s obchodním řetězcem Tesco nedošlo ze strany žalobce, ale ze strany jeho mateřské společnosti. Jak je

patrné z výše uvedených skutečností, krajský soud se s tímto posouzením žalovaného neztotožňuje, naopak má za to, že v řízení nebyla existence řízených transakcí a diktování prodejních cen ze strany mateřské společnosti vůči žalobci vůbec prokázána. Spisový materiál v této souvislosti neobsahuje žádné relevantní důkazy, které by tuto skutečnost potvrzovaly, a naopak obsahuje listiny, které podporují tvrzení žalobce, že za sjednání smluv a konkrétních transakcí a objednávek, včetně nastavení konkrétních podmínek, byl odpovědný přímo žalobce a nikoli jeho mateřská společnost.

Vzhledem k tomu, že krajský soud v posuzované věci dospěl k závěru, že v předcházejícím řízení dosud nebyla spolehlivě prokázána existence „řízené transakce“ ze strany mateřské společnosti a tomu odpovídající poskytnutí služby ze strany žalobce jako společnosti dceřiné, neprováděl důkazy navržené žalobcem v podané žalobě (ať již výsledkem svědka Ing. A. Z., či finančními výkazy žalobce za rok 2011, jejichž prostřednictvím chtěl žalobce prokázat úspěšnost své dlouhodobé obchodní strategie vůči obchodnímu řetězci TESCO), neboť to nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti podané žaloby.

Zároveň z týchž důvodů nebylo třeba se zabývat ani navazujícími námitkami uplatněnými v žalobě, zda lze ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, aplikovat také na služby, u kterých by nebyla sjednána cena (resp. by byla sjednána ve výši 0), zda správce daně, resp. žalovaný pochybil při zjišťování ceny obvyklé s ohledem na výběr srovnatelné nezávislé společnosti, kterou byla v daném případě zvolena společnost WANZL a zda se finanční orgány dopustily pochybení také v tom ohledu, že svým doměrkem postihly všechny transakce se spřízněnými osobami, nikoli pouze sporné transakce s řetězcem Tesco. Nebyla-li totiž spolehlivě prokázána ani sama existence „řízené transakce“ ze strany mateřské společnosti, bylo by za daného stavu nadbytečné tyto otázky posuzovat.

VII. Závěr a náklady řízení

Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností shledal žalobu důvodnou a podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí předsedy žalovaného pro nezákonnost a také pro vady předcházejícího správního řízení zrušil.

Ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud dále vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení tak žalovaný opětovně posoudí důvodnost veškerých žalobcem uplatněných odvolacích námitek a zároveň ve vztahu k vyměřenému penále zohlední závěry rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, dostupného na www.nssoud.cz, viz citace pod bodem V. odůvodnění tohoto rozsudku.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, a dále v nákladech právního zastoupení v celkové výši 12 342 Kč dle vyhlášky

č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu společnosti Ernst & Young, s.r.o., zabývající se poskytováním daňového poradenství za zastupování v řízení před krajským soudem, a to za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a dvě písemná podání soudu ve věci samé – žaloba a její doplnění) dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 9 300 Kč (3 x 3 100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši 900 Kč (3 x 300 Kč). Podanou repliku krajský soud nepokládal za samostatný úkon ve věci samé, ale za součást podané žaloby, neboť v ní žalobce pouze zopakoval argumenty již v žalobě obsažené. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů o částku 2 142 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty. Celkem se tedy jedná o částku 15 342 Kč. Ke splnění uvedené povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 17. prosince 2015

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu