



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdu a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **Elektromodul s.r.o.**, se sídlem Školní 521, Toužim, zastoupený Mgr. Monikou Deislerovou Wetzlerovou, advokátkou se sídlem B. Smetany 2, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2015, č. j. 30 Af 36/2014 – 91,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 5. 2014, č. j. 12941/14/5000-14201-706012, změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Karlovarský kraj, Územní pracoviště v Karlových Varech (dále jen „správce daně“), na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 ze dne 15. 8. 2013, č. j. 680763/13/2401-24803-402529, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob v částce 22 470 Kč a dále dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 19 727 076 Kč, tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob se mění z částky 22 470 Kč na částku 0 Kč a doměřuje se daňová ztráta nižší o částku 18 748 853 Kč. Současně se mění částka penále ve výši 20 %

z doměřené daně z částky 4494 Kč na částku 0 Kč a dále penále ve výši 5 % z dodatečně snížené daňové ztráty z částky 986 353 Kč na částku 937 442 Kč. Současně žalovaný za uvedené zdaňovací období změnil výpočet daně z příjmů právnických osob.

Rozhodnutím ze dne 26. 5. 2014, č. j. 12958/14/5000-14201-706012, změnil žalovaný k odvolání žalobce dodatečný platební výměr správce daně na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ze dne 15. 8. 2013, č. j. 680942/13/2401-24803-402529, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 3 167 000 Kč, tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob se mění z částky 3 167 000 Kč na částku 2 971 400 Kč. Současně žalovaný změnil výpočet daně z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období.

V obou případech bylo předmětem věci posouzení, zda byla žalobcem dodržena zákonná podmínka podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), podle níž ceny sjednané v obchodním vztahu (v řízených transakcích) s mateřskou společností odpovídají cenám, které by byly sjednány nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tzv. princip tržního odstupu), resp. zda byl případně zjištěný rozdíl mezi nimi uspokojivě doložen. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce v obou zdaňovacích obdobích uvedenou podmínku nedodržel, proto byla provedena úprava stanovené referenční ceny s ohledem na zjištěné cenové rozmezí. Přitom vzal žalovaný v úvahu skutečnost, že v daných zdaňovacích obdobích byl žalobce ovlivněn stejnými ekonomickými vlivy a podnikal za obdobných ekonomických podmínek (např. dopad hospodářské krize) jako nezávislé subjekty v běžných obchodních vztazích, které vykonávají stejnou nebo obdobnou činnost, a žalovaný přihlédl k té mezní hodnotě cenového rozpětí, která je pro žalobce nejvýhodnější.

Žalobce podal dne 23. 7. 2014 žalobu u krajského soudu, ve které především namítal, že obvyklá cena nebyla v řízení před správními orgány žádným způsobem zjištěna a stanovena. Správce daně se nejprve zabýval tím, jak žalobce stanoví ceny za výrobky dodávané v rozhodných zdaňovacích obdobích svému jedinému odběrateli – společnosti Elektrokontakt GmbH, která vlastnila podíl ve výši 7/16 na základním kapitálu žalobce. Poté správce daně zkoumal ekonomické výsledky náhodně vybraných (tzv. nezávislých) společností, konkrétně jejich tržby, provozní náklady a hospodářské výsledky. Z těchto údajů správce daně vypočetl fiktivní marži, kterou podle jeho názoru dosahovaly nezávislé společnosti. Správce daně ovšem nezkoumal (a ani nemohl zkoumat) ceny, za které nezávislé společnosti prodávají svojí produkci, neboť tyto ceny nelze z veřejně přístupných zdrojů zjistit. Správce daně v podstatě dospěl k závěru, že pokud nezávislé společnosti vykázaly v roce 2008 lepší hospodářské výsledky než žalobce, musely mít jinak stanovené ceny než on. Správce daně však neuvedl, v čem spočívá nesprávný postup při stanovení cen u žalobce. Žalovaný poté tyto nesprávné právní úvahy správce daně akceptoval a zahrnul je do napadených rozhodnutí. Z výpovědi svědka Ing. M. G. přitom plyne, že ceny výrobků žalobce byly v roce 2008 stejné jako v roce 2007, ale vlivem globální ekonomické krize došlo k prudkému poklesu výroby, takže výnosy z menšího počtu výrobků byly nižší a nepokryly náklady, které v řadě případů nelze omezit zdaleka tak rychle, jak rychle klesá odbyt výrobků a objem výroby. Ztráta žalobce v roce 2008 tedy nebyla způsobena nesprávně stanovenými cenami, ale poklesem objemu výroby. Z úvahy žalovaného, že

pokračování

žalobce nereagoval na propad výroby v roce 2008 a převodní ceny nenavýšil, je patrné, že žalovaný vychází z předpokladu, že nezávislá společnost v případě poklesu odbytu výrobků zvýší jejich ceny, aby si zachovala zisk, nemá oporu v reálném fungování tržních vztahů. Rozhodnutí žalovaného vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2009 je rozhodnutím závislým na rozhodnutí žalovaného, které se vztahuje ke zdaňovacímu období roku 2008. Ve zdaňovacím období roku 2009 správní orgány neshledaly nesprávnost cen stanovených žalobcem za jeho výrobky. Rozhodnutí správních orgánů, které se týkají zdaňovacího období roku 2009, vychází z toho, že daňová ztráta za rok 2008 byla stanovena nesprávně a není možné ji odečíst od daňového základu za zdaňovací období roku 2009. V případě zrušení rozhodnutí, která se vztahují ke zdaňovacímu období roku 2008, tento předpoklad odpadne a daňová ztráta bude uplatněna po právu.

Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 31. 7. 2015, č. j. 30 Af 36/2014 - 91, žalobu zamítl.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost.

II. Podstatný obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Namítá, že krajský soud nesprávně vyložil § 23 odst. 7 větu první zákona o daních z příjmů, neboť finančními orgány stanovené obvyklé ceny jsou založeny pouze na jejich spekulacích; ve skutečnosti finanční orgány nezjistily žádné reálné ceny, za jaké byly prodávány výrobky vyráběné stěžovatelem mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích. Nelze se ztotožnit s názorem, že obvyklé ceny lze zjistit tak, že se výrobní náklady jednoho výrobce zvýší o ziskovou přírážku jiného výrobce. Takto je podle stěžovatele možné zjistit pouze fiktivní ceny, za něž se ve skutečnosti neobchoduje. Snad by touto postupu bylo možné přisvědčit za situace, v níž by snaha finančních orgánů o zjištění skutečných převodních cen byla neúspěšná, ale v projednávané věci se finanční orgány o takové zjištění ani nepokusily. Obvyklé ceny proto zjištěny nebyly; finanční orgány je stanovily spekulativně a na základě nesprávného výběru podniků k porovnání ziskové přírážky. Krajský soud pominul, že primárně měly finanční orgány zjišťovat ceny sjednané mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích, a toleroval, že tak neučinily. Krajský soud dále nijak nezdůvodnil, jaké úvahy ho vedly k přesvědčení, že výběr podniků pro stanovení ziskové přírážky splňoval znak „za obdobných podmínek“, neboť jen uvedl, že finanční orgány vycházely z databází AMADEUS a ALBERTINA, ale zcela pominul žalobní námitku, že finanční orgány nezjišťovaly, do jaké míry je zisková přírážka srovnávaných podniků tvořena činností stejnou či obdobnou činností stěžovatele, zda se jedná o podniky vyrábějící za stejných či obdobných podmínek. V řízení před finančními orgány tak nebyla prokázána odlišnost cen, za něž stěžovatel prodával své výrobky, od cen, které byly sjednány mezi nespojenými subjekty v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a to

zejména proto, že ceny, které by byly sjednány mezi nespojenými subjekty v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, nebyly finančními orgány spolehlivě zjištěny.

Nepodložený je také závěr krajského soudu, že v žalobě stěžovatel nenamítal, že předmětný rozdíl mezi cenami (ziskovými přírážkami) doložil, ale finanční orgány jeho specifickou situaci neuznaly. Krajský soud totiž staví na roveň pojem „cena“ s pojmem „zisková přírážka“, ale jeho úvaha nemá oporu v zákoně, neboť § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů jednoznačně hovoří o odlišnosti cen, nikoli o odlišnosti ziskových přírážek. Uvedené zaměňování dvou pojmů je charakteristické také pro řízení před finančními orgány, které nezjišťovaly obvyklé ceny, ale konstruovaly fiktivní obvyklé ceny na základě ziskových přírážek. Finanční orgány tak dovodily, že ztrátu stěžovatele způsobily nesprávně stanovené ceny, přestože jim vysvětloval, že ve skutečnosti byla ztráta způsobena prudkým poklesem výroby a odbytu, neboť náklady na výrobu klesaly podstatně pomaleji než výnosy z prodeje výrobků. Tento propad výroby zasáhl i spojené osoby, stejně jako následná ztráta, o čemž krajskému soudu předložil důkazy. Stěžovatel namítá, že krajský soud sice konstatoval, že k poklesu výroby vlivem globální ekonomické krize došlo u celé řady společností, ale již neakceptuje, že celá řada společností se z tohoto důvodu dostala do ztráty, popř. do mnohem vážnějších problémů než stěžovatel, aniž by tento stav byl způsoben nesprávně stanovenými cenami. Úvaha žalovaného o nutnosti zvýšení cen jako adekvátní reakci na propad výroby je zcela nesprávná a žádný nezávislý subjekt by tímto způsobem nemohl v běžných tržních vztazích postupovat. Krajský soud se však zřejmě k názoru žalovaného přiklání, ačkoli jeho úvahy nejsou z napadeného rozsudku patrné.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti a uvedl, že správci daně vznikly v důsledku skutečnosti, že stěžovatel vykázal daňovou ztrátu a dosažené výnosy z prodeje jeho produkce byly nižší než vykázané náklady související s výrobou výrobků prodávaných spojené osobě, pochybnosti o tom, zda byly ceny mezi spojenými osobami stanoveny v souladu se zásadou tržního odstupu, neboť dle stěžovatelem předložené Dokumentace k zúčtovacím cenám s platností pro rok 2008 (dále jen „Dokumentace“) měly být převodní ceny stanoveny tak, aby pokryly náklady s připočtením ziskové přírážky. Náklady stěžovatele však pokryty nebyly a nebyla sdělena ani výše ziskové přírážky, která byla při stanovení cen použita. Proto správce daně zjišťoval výši ziskové přírážky vyhledáním obdobných podniků v databázích AMADEUS a ALBERTINA, přičemž vycházel z dostupných účetních údajů v těchto databázích. Vybrány byly české daňové subjekty, které nejsou součástí žádného koncernu, čímž byla splněna podmínka nezávislosti stanovených cen, a rovněž byly vybrány společnosti s druhy činností, které uvádí v databázi AMADEUS také stěžovatel. Správce daně nejprve provedl výběr 20 nezávislých subjektů se srovnatelnými obchodními vztahy za účelem zjištění jejich marží v roce 2008, a zjistil, že nejnižší marže činila 0,82% a nejvyšší marže 6,39%. Po vyjádření stěžovatele správce daně provedl nový výběr srovnatelných nezávislých subjektů a nejnižší zjištěná čistá zisková přírážka činila 0,29% a nejvyšší 14,78%. Z účetních dokladů rovněž správce daně ověřoval, jakým způsobem se zvolená metoda stanovení cen promítla do výsledku hospodaření stěžovatele ve zdaňovacím období roku 2008, v němž bylo dosaženo záporného výsledku. Správce daně z tzv. KL – zpráv za roky 2007, 2008 a 2009 za použití

pokračování

všech nákladů, které se do KL – zpráv zahrnují a slouží jako podklad pro stanovení výpočtu cen a výnosů vztahujících se k těmto nákladům, zjistil, že marže pro rok 2007 činila 0,688%, pro rok 2008 činila 0% (vzhledem k vykázané ztrátě) a pro rok 2009 činila 3,532%.

Hlavním předmětem činnosti stěžovatele přitom byla v roce 2008 dle Smlouvy o výrobě ve mzdě a dodávkách kabelových sad a komponentů uzavřené pro daný rok mezi společnostmi Elektrokontakt GmbH (dál jen „EK“) a stěžovatelem dne 19. 12. 2007 (dále jen „Smlouva o výrobě“) výroba kabelových sad a komponentů ve mzdě z poskytnutého materiálu pro motorová vozidla podle určené specifikace a v požadované kvalitě a termínech. Z Dokumentace je zřejmé, že v daném případě mateřská společnost EK určovala podmínky dodávek zboží co do množství, kvality a druhu, jakož i další podmínky činnosti stěžovatele. Stěžovatel přitom nijak nezajišťoval další odbyt výroby, proto na něj nelze přenášet rizika s ním související. V rámci rozložení funkcí a rizik mezi stěžovatelem a mateřskou společností má stěžovatel pouze funkci výrobní, proto nese jen rizika související s výrobní činností. Ke ztrátám stěžovatele by tak mohlo dojít jen v případě, pokud by jím byla vykazována nízká efektivita práce. Z obsahu spisu ovšem neplyne, že by stěžovatel neplnil své povinnosti vyplývající ze smluveného množství a kvality dodávek dle Smlouvy o výrobě; nebyl proto důvod, aby vykazoval ztráty. Ztráty nevznikly vinou stěžovatele, který je nemohl nijak ovlivnit, ale vznikly v důsledku nesprávného stanovení cen v roce 2008, neboť pokud by byly ceny stanoveny v souladu s Dokumentací a s principem tržního odstupu, pokryly by náklady s přírážkou a stěžovatel by nemohl skončit ve ztrátě. Nesprávnému stanovení cen nasvědčuje také rozhodnutí společnosti EK o podstatném navýšení cen pro rok 2009.

Správce daně tedy určil obvyklou převodní cenu porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, přičemž vycházel ze zjištěných ziskových přírážek. Cenu obvyklou správce daně z objektivních důvodů stanovil jako hypotetický odhad opřený o logickou úvahu a svou ekonomickou zkušenost (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012 – 52). Žalovaný zdůraznil, že stěžovatel nepředložil řádnou kalkulaci stanovených cen ani výši ziskové přírážky použité při stanovení převodních cen a neprokázal tak dodržení principu tržního odstupu. Naopak správce daně prokázal, že nastavení převodních cen je s principem tržního odstupu v rozporu. Výše obvyklé ceny byla následně upravena s ohledem na zjištěné cenové rozpětí a doměřená daň a daňová ztráta byla upravena za použití nejnižší zjištěné ziskové přírážky. V úvahu byla vzata také skutečnost, že v posuzovaném zdaňovacím období byl stěžovatel ovlivněn stejnými ekonomickými vlivy a prověřované obchodní transakce probíhaly za obdobných podmínek jako transakce nezávislých subjektů, které vykonávají shodnou nebo podobnou činnost. Bylo přitom přihlédnuto k mezní hodnotě, která byla pro stěžovatele nejvýhodnější, neboť pokud by stěžovatel stanovil převodní cenu se ziskovou přírážkou na této nejnižší možné hranici, splnil by podmínku srovnatelnosti cen stanovených mezi spojenými subjekty a subjekty nezávislými.

V replice stěžovatel uvedl, že vyjádření žalovaného je vnitřně rozporné a v podstatě potvrzuje výhrady, které má stěžovatel proti rozsudku krajského soudu i napadeným správním rozhodnutím. V této souvislosti poukázal na věty ve vyjádření žalovaného, a to:

1) „Účastník řízení tedy opětovně uvádí, že správce daně určil obvyklou převodní cenu porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, přičemž vycházel ze zjištěných ziskových přírážek.“ a 2) „Cenu obvyklou správce daně z objektivních důvodů stanovil jako hypotetický odhad opřený o logickou úvahu a svou ekonomickou zkušenost [...]“. Z citovaných pasáží podle stěžovatele plyne, že správce daně konstruoval obvyklou cenu tak, že výrobní náklady jednoho výrobce zvýšil o ziskovou přírážku jiného výrobce a takto získal hypotetický odhad obvyklé ceny. Jedná se ovšem jen o spekulaci. Stěžovatel proto setrval na svých předchozích stanoviscích.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejdříve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel zejména namítá, že finanční orgány ani nezjišťovaly obvyklou cenu výrobků vyráběných stěžovatelem mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích, ale zjištěnou obvyklou cenu založily jen na svých spekulacích, přičemž shodně s krajským soudem nerozlišují pojmem „cena“ a „cenová“ přírážka. Uvedené námitky důvodné nejsou.

V daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). V některých případech však toto obecné pravidlo neplatí a břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů. Správce daně může úpravu základu daně provést teprve tehdy, jsou-li splněny zákonné podmínky pro takový postup. Ve smyslu § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů musí být především prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu uvedeného ustanovení, tedy že se jedná o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojení ekonomickému nebo personálnímu. Tato skutečnost není v nyní projednávané věci spornou. Při posouzení, zda správce daně při úpravě základu daně respektoval naplnění podmínek § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů, je nutné, jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31, vycházet z následujících východisek: „V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito

pokračování

osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že aby mohl správce daně provést srovnání, musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé. Nutnou (nikoli) dostačující podmínkou úpravy základu daně je existence rozdílu mezi cenami. Správce daně tedy ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Zjištění ceny skutečné zpravidla nebude činit obtíže, jelikož se jedná o skutečnost rozhodnou pro určení základu daně a uvedenou obvykle v účetnictví nebo jiné povinné evidenci zkoumaných osob nebo samotného daňového subjektu. Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, je referenční (obvyklá) cena v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, 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 sjednávaly cenu spojené osoby. Rovněž pokud správce daně zjišťuje 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 konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z rozmezí ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS). I když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, tj. unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Ten, komu má být základ daně upraven, totiž ještě musí dostat prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě (viz též rozsudek NSS č. j. 7 Afs 74/2010 – 85) vysvětlit a doložit. V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních podmínek pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů, opět daňový subjekt. Ten musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Je tedy nyní na daňovém subjektu, aby vzniklý a správcem daně zjištěný a odůvodněný rozdíl cen prokázal. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně správcem daně nepřipadá v úvahu.“

Zpravidla tedy bude obvyklá cena určena porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. V této souvislosti je ovšem s ohledem na argumentaci stěžovatele nezbytné zdůraznit, že aby mohla být tímto způsobem obvyklá cena určena, musí jít v první řadě o subjekty

srovnatelné s posuzovaným daňovým subjektem (v tomto případě se stěžovatelem). K otázce srovnatelnosti Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 6. 2014, č. j. 7 Afs 96/2012 – 75, uvedl následující: „Srovnatelností je nutno rozumět to, že ve zhruba podobném rozsahu provozovaly uvedené subjekty také jednu z činností, které provozoval i stěžovatel (distribuce zdravotnických prostředků v České republice). (...) Je zcela přípustné, a zvláště pak logické, v případě, že zdaňovaný subjekt v rámci skupiny spojených osob plní určitou specifickou, specializovanou roli pro celou skupinu či její významnou část nebo profituje z obecné obchodní pozice skupiny na trhu dané například její celkovou tržní silou, věhlasem či z jiných skupinových synergií, aby se parametry jeho jednotlivých dílčích činností (typicky hrubé ziskové přírážky a obecně nejružnější parametry cen či dodací podmínky) lišily od parametrů dosahovaných subjekty, které v rámci skupiny spojených osob nepůsobí. Plní-li právně samostatná osoba v rámci skupiny spojených osob fakticky roli pobočky, výrobního závodu, subdodavatele, dílčí složky či zastoupení v určitém regionu, jsou ekonomické podmínky její činnosti zpravidla výrazně odlišné od situace, kdy by stejné činnosti vykonávala samostatně a komplexně, bez začlenění v rámci skupiny spojených osob. Právně samostatná osoba v rámci skupiny spojených osob musí být v takovém případě posuzována podle toho, jakou roli v rámci skupiny hraje a musí být porovnávána se subjekty plnícími podobnou roli. Je-li například taková osoba výrobním závodem neprovádějícím samostatný vývoj, samostatnou obchodní činnost a nepůsobící na trhu jako samostatná „značka“, je zcela logické, že bude při prodeji svých výrobků dosahovat jiných (zpravidla nižších) cen a ziskových přírážek, než pokud by šlo o osobu autonomní po výrobní, vývojové i distribuční stránce. Stejně tak v případě, že právně samostatná osoba využívá při své činnosti „podporu“ od jiných osob v rámci skupiny spojených osob, je logické, že taková „podpora“ má nějakou ekonomickou hodnotu a není v rozporu s ekonomickými principy běžných obchodních vztahů, pokud za ni dotyčná osoba „zaplatí“ i jinou formou než prostřednictvím cen ujednaných s konkrétním partnerským subjektem v rámci skupiny spojených osob.“

Rovněž v nyní projednávané věci je třeba postavení stěžovatele spojeného se společností EK posuzovat podle toho, jakou roli v rámci tohoto spojení hraje.

Postavení stěžovatele ve skupině společností v rámci výrobního sdružení Nexans autoelektrik včetně stanovení metody zúčtovacích cen v rámci VÚA definuje Dokumentace, podle které je Nexans autoelectric GmbH řídící společností s vedoucím strategickým postavením v tomto sdružení společností a zejména přijímá veškerá rozhodnutí, která určují vývoj a další existenci koncernu. Společnost EK je pak výrobní a obchodní společností. Z hlediska stanovení metody zúčtovacích cen v rámci sdružení společností – Nexans autoelectric – výrobní úsek Autoelektrika jsou použitou metodou v případě zušlechťovacích výkonů, které se týkají nyní projednávané věci, „Náklady s přírážkou“, neboli „Náklady plus“. K této metodě je v Dokumentaci uvedeno: „Protože společnosti mimo Německo, které provádí pouze zušlechťování ve mzdě, nenesou žádná rizika, nýbrž fungují jen jako odloučené výrobní provozy v zemích s nízkými mzdovými náklady, stanoví se zúčtovací ceny na základě příslušné nákladové situace společnosti. K tomuto účelu se nejdříve vypracuje plán nákladů, tzv. „rozpočet“. Jako základ pro zušlechťovací výkon slouží výrobní minuty, které se zjišťují na základě pracovních operací obsažených ve výrobcích. Tj. pro každou pracovní operaci je stanoven určitý normovaný čas, který se stanoví podle postupu REFA. Ze součtu všech pracovních operací včetně případných přírážek za manipulaci atd.

pokračování

vyplývá celkový čas výrobku. Součet všech výrobních minut je zase základem pro plánování obrátů, potřebného personálu a všech ostatních nákladů spojených s výrobou. Všechny výnosy a náklady společnosti, provádějící zušlechťování ve mzdě, lze vyjádřit nejen v penězích, nýbrž také v penězích vztahených k výrobní minutě. Srovnáním sazby za výnosovou hodinu s plánovanou nákladovou/výrobní hodinou se zjistí, na jaké nákladové úrovni bude společnost pravděpodobně pracovat v příštím roce. „Rozpočet“ pro příští rok se sestavuje ve 4. čtvrtletí. Zpravidla se během běžného obchodního roku dvakrát překontroluje na podkladě přepracovaného plánu nákladů (Forecast) v květnu a ve 4. čtvrtletí. Následná kalkulace se provádí v rámci měsíční KL – zprávy – zprávy ekonomických ředitelů, která porovnává plánované hodnoty „Rozpočtů“, resp. „FC“ se skutečností.

Hlavní cíl spočívá v tom, aby firma, provádějící zušlechťování ve mzdě, mohla pokrýt své náklady s připočtením ziskové přírážky. Aby ceny obstály ve srovnání s cenami cizími, dbá se přitom na to, aby ceny zušlechťovacích prací byly pokud možno stabilní. Vícenáklady, které zčásti zavíjí firma provádějící zušlechťování ve mzdě sama, nejsou ihned důvodem zvýšení ceny. Jen v případě, že zušlechťující firma bude schopna prokázat, že svou nákladovou situaci nemůže vhodnými opatřeními zlepšit, budou ceny na smluvním základě upraveny. Naopak se může rovněž stát, že se situace s ohledem na nákladylepší např. díky změně struktury výrobků tak, že se zúčtovací ceny sníží.“

V případě stěžovatele bylo podle Dokumentace a Smlouvy o výrobě jeho úkolem provádět zušlechťování ve mzdě, vyrábět kabelové sady a komponenty ve mzdě z materiálu poskytnutého zadavatelem – společností EK podle specifikace výroby a v společnosti EK požadované kvalitě a v termínech, přičemž společnost EK stanovovala dodací množství, vyhotovovala měsíční plány dodávek, z nichž vyplýval výrobní program stěžovatele, výrobní množství, kvalita vyráběné produkce a dodací lhůty. Stěžovatel byl rovněž oprávněn a zavázán udělovat zakázky subdodavatelům na Slovensku a v České republice, udržovat kapacity dle plánu vypracovaného společností EK a shromažďovat při výrobě vzniklé odpady materiálu a kabelových sad centrálního skladu materiálu.

Z definování rizik a funkcí stěžovatele v Dokumentaci a Smlouvě o výrobě tedy plyne, že ceny fakturované společnosti EK měly být stanoveny tak, aby pokrývaly veškeré (nezaviněné) náklady s připočtením ziskové přírážky. Finanční orgány proto správně konstatovaly, že z uvedených dokumentů charakterizujících postavení a funkci stěžovatele ve vztahu ke společnosti EK je zřejmé, že rizikem stěžovatele bylo pouze riziko z výroby zadané společností EK a ze zakázek. Fakturovaná cena mezi stěžovatelem a společností EK přitom odpovídala Dokumentaci a Smlouvě o výrobě, tj. výši nákladů vynaložených stěžovatelem na výrobu ve mzdě (resp. nákladům vynaloženým na výrobní činnost stěžovatele) s připočtením ziskové přírážky.

V případě stěžovatele se jedná „pouze“ o odloučený výrobní provoz, je proto jen logické, že náklady tohoto provozu nese mateřská společnost. Obdobně je tomu tak v případě nezávislého subjektu, jehož odloučený výrobní provoz nepředstavuje samostatnou společnost a samostatný daňový subjekt. Takový nezávislý subjekt nese pochopitelně náklady svých výrobních a dalších provozů v konečném důsledku sám. Z Dokumentace je přitom zřejmé, že jejím účelem bylo dosažení právě takového efektu.

Stanovení metody zúčtovacích cen tak, že k nákladům stěžovatele bude připočtena také zisková přírážka, je pak jen důsledkem skutečnosti, že v případě stěžovatele jde z hlediska právní subjektivity o samostatnou právnickou osobu, byť v závislém postavení na společnosti propojené (mateřské).

Postavení stěžovatele se tedy podstatně liší od postavení nezávislých subjektů, neboť jako právně samostatná osoba v rámci skupiny spojených osob plní fakticky „jen“ roli odloučeného výrobního provozu a ekonomické podmínky jeho činnosti jsou již dle Dokumentace a Smlouvy o výrobě zcela odlišné od situace, v níž by stejné činnosti vykonával samostatně a komplexně, bez začlenění v rámci skupiny spojených osob. To se ostatně projevilo v samotné Dokumentaci použitou metodou stanovení zúčtovacích cen, tj. „Náklady s přírážkou“, neboli „Náklady plus“, jejímž hlavním cílem je pokrytí (nezaviněných) nákladů stěžovatele (s připočtením ziskové přírážky). Tímto „benefitem“ pramenícím právě ze specifického postavení stěžovatele v rámci skupiny spojených osob pochopitelně nezávislý subjekt nedisponuje, proto jej nelze bez dalšího srovnávat z hlediska „pokrytí“ nákladů se stěžovatelem. Na základě uvedeného lze shrnout, že s ohledem na postavení stěžovatele v rámci skupiny propojených osob je v daném případě nutné při stanovení referenční ceny vycházet ze dvou složek. První složkou jsou stěžovatelovy (nezaviněné) náklady, což jej odlišuje od jiných nezávislých subjektů, s nimiž ho v tomto ohledu srovnávat nelze, neboť k úhradě těchto nákladů v rámci stanovení zúčtovací ceny je jeho odběratel v rámci skupiny z již popsanych důvodů povinen. Druhou složkou je zisková přírážka, kterou již porovnáním skutečně dosažených ziskových přírážek obdobných nezávislých subjektů zjistit lze.

Úkolem finančních orgánů bylo zjistit referenční (obvyklou) cenu simulací ceny vytvořené na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob sjednaly nezávislé subjekty, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy (viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31). V daném případě je ovšem nutné zohlednit, že stěžovatel má v tomto případě v důsledku svého postavení ve skupině propojených osob „výhodu“ stanovení zúčtovací ceny shora uvedenou metodou „Náklady s přírážkou“. Jedná se o nákladově orientovanou cenu, která je stanovena na základě vynaložených nákladů, k nimž se připočítává zisk určený v procentech z vynaložených nákladů. Za dané situace uvedená metoda s ohledem na postavení stěžovatele ve skupině propojených subjektů a rozložení funkcí mezi stěžovatelem a společností EK jako mateřskou společností, která určuje podmínky dodávek zboží co do množství, kvality, druhu a další podmínky činnosti stěžovatele, jakož i odbytu výrobků (a nese rizika spojená s těmito činnostmi), zatímco stěžovatel plní pouze funkci výrobní (a nese rizika související jen s touto funkcí), dává smysl.

Podle citované Dokumentace pak měly být dále ceny stanovené jinak na smluvním základě upraveny v případě, že stěžovatel bude schopen prokázat, že svou nákladovou situaci nemůže vhodnými opatřeními zlepšit, přičemž důvodem zvýšení ceny nejsou bez dalšího vícenásobné alespoň částečně zaviněné stěžovatelem. Stěžovatel v projednávané věci konstantně tvrdí, že v důsledku finanční a hospodářské krize, která měla za následek

pokračování

snížení objemu jeho výroby, došlo na jeho straně ke zvýšení fixních nákladů a negativně se v tomto směru projevil rovněž vývoj kurzu Kč/EURO.

Tyto skutečnosti finanční orgány (ani krajský soud) nijak nezpochybnil, přičemž je z povahy věci zřejmé, že na jejich vznik nemohl mít stěžovatel jakýkoli vliv; nijak je nezavinil. V takovém případě ovšem právě s ohledem na způsob stanovení zúčtovací ceny v Dokumentaci nelze po stěžovateli požadovat, aby zvýšení fixních a ostatních jím nezaviněných nákladů nesl sám. Takový požadavek by byl v příkrém rozporu s explicitně vyjádřeným hlavním cílem použití metody v případě zušlechťovacích výkonů, tj. „Náklady s přírážkou“ („Náklady plus“), tedy, aby stěžovatel, který představuje odloučený výrobní provoz a provádí zušlechtění ve mzdě, mohl pokrýt své náklady s připočtením ziskové přírážky. Není proto důvodná ani námitka stěžovatele, že je nesprávná úvaha žalovaného o nutnosti zvýšení cen jako adekvátní reakci na propad výroby.

Z uvedených důvodů v daném případě nebylo možné stanovení obvyklé (referenční) ceny porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, a to právě s ohledem na popsanou roli stěžovatele ve vztahu ke společnosti EK a způsob stanovení cen mezi těmito spojenými osobami v Dokumentaci. Za takové situace nelze finančním orgánům vytýkat, že ke stanovení obvyklé (referenční) ceny přistoupily na základě metody nákladů a přírážky, což odpovídá popsaným okolnostem věci a postavení stěžovatele ve vztahu ke společnosti EK. Takový způsob stanovení obvyklé (referenční) ceny je rovněž v souladu se závěry vyslovenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 7 Afs 96/2012 – 75, neboť jde o hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu, ekonomickou zkušenost a podklady předložené stěžovatelem (zejména o Dokumentaci a Smlouvu o výrobě).

Stanovení výše nákladů přitom stěžovatel nijak nerozporoval a zisková přírážka byla stanovena, jak uvedl již žalovaný, vyhledáním obdobných podniků v databázích AMADEUS a ALBERTINA. V této souvislosti je také vhodné zdůraznit, že stěžovatel v řízení před finančními orgány nesdělil vyšší ziskové přírážky.

V této souvislosti není důvodná ani kasační námitka, že krajský soud pominul žalobní námitku, že finanční orgány nezjišťovaly, do jaké míry je zisková přírážka srovnávaných podniků tvořena činností stejnou nebo obdobnou činností stěžovatele, zda se jedná o podniky vyrábějící za stejných či obdobných podmínek. Krajský soud tuto žalobní námitku na stranách 10 až 12 napadeného rozsudku vypořádal, poukázal na zprávu o daňové kontrole, podle níž správce daně pro srovnání vybral daňové subjekty, které nejsou součástí žádného koncernu, a aby byla splněna podmínka pro nezávislé ceny, vybral podniky s více druhy činností, v daném případě podle NACE [„Nomenclature générale des Activités économiques dans les Communautés Européennes“ – jedná se o statistickou klasifikaci ekonomických činností, kterou používá Evropská unie (resp. Evropská společenství) od roku 1970. NACE vytváří rámec pro statistická data o činnostech v mnoha ekonomických oblastech (např. ve výrobě, zaměstnanosti, národních účtech)] 2732, 2932, tedy takové NACE, které uvádí i daňový subjekt v databázi AMADEUS. Pro srovnání s daňovým subjektem se správce daně zaměřil na v databázi AMADEUS uvedené

obdobné nezávislé podnikatelské subjekty působící v České republice, které v roce 2008 vykazovaly obrat za činnost podle NACE 2732, 2932 (tyto subjekty krajský soud vyjmenoval), a z databáze ALBERTINA byly vyhledány podnikatelské subjekty v České republice, které byly nezávislými podniky, vykazovaly obrat za činnost podle NACE 2932, s počtem zaměstnanců min. 250, max. 499, obratem min. 100 mil. Kč, max. 199 mil. Kč – vše za rok 2008 (tyto subjekty krajský soud opět vyjmenoval). Závěrem pak krajský soud k předmětné žalobní námitce konstatoval následující: *„V přezkoumávané věci bylo třeba zjišťovat ziskové přírážky sjednané mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (§ 23 odst. 7 věty první ZDP). Výběr podniků, který provedl správce daně, sice nenaplní znak „za stejných podmínek“, ale podle přesvědčení soudu vyhovuje znaku „za obdobných podmínek“, což v daném případě postačuje. Správce daně, jak vidno, podle transparentních kritérií vybral šest podniků. Pro účely dalšího výpočtu, byl posléze použit podnik s nejnižší ziskovou přírážkou ze všech šesti vybraných. I kdyby se tedy do výběru dostal i podnik či podniky, které, jak namítá žalobce, mají danou činnost sice v obchodním rejstříku či formálně uvedenou v účetní závěrce, ale ve skutečnosti je pro ně činnost marginální, jen doplňkovou či ji dokonce v roce 2008 neprováděly vůbec, na věci by to nic nezměnilo. V rovině procesní lze ovšem souhlasit s žalobcem, že odvolací orgán se měl vypořádat rovněž se sekvencí důvodů uvedeného v odvolání týkající se výběru podniků k porovnání ziskové přírážky (§ 116 odst. 2 daňového řádu). Že tak explicitně neučinil, však ze svrchu uvedených okolností může podle názoru soudu představovat toliko takovou vadu řízení, která nemohla mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí a kvůli níž tudíž není napadená rozhodnutí třeba rušit pro nepřezkoumatelnost a nezákonnost.“* Krajský soud tedy předmětnou žalobní námitku řádně vypořádal, jeho rozsudek nelze proto považovat za nepřezkoumatelný, neboť jsou z něj zjevné úvahy, z jakých krajský soud při vypořádání této žalobní námitky vycházel, a závěry, k nimž dospěl.

IV. Závěr a náklady řízení.

Ze všech uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení; žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 27. září 2016

pokračování

5 Afs 194/2015 - 40

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu