



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Denso Manufacturing Czech s. r. o.**, se sídlem Heyrovského 476, Liberec, zastoupen Mgr. Bc. Janem Spáčillem LL.M., advokátem se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka Liberec ze dne 11. 10. 2018, č. j. 59 Af 3/2018 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 13. 12. 2017, č. j. 53363/17/5200-11431-706012 zamítl žalovaný odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Specializovaného finančního úřadu (správce daně) ze dne 10. 5. 2017, č. j. 82157/17/5225-21793-507447, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012 ve výši 4 407 430 a penále ve výši 881 486 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem - pobočka Liberec, který ji rozsudkem ze dne 11. 10. 2018, č. j. 59 Af 3/2018 - 45 zamítl. K pochybení pošlo podle správce daně u převodních cen mezi žalobcem a

společností Liplastec s. r. o. (dále též „Liplastec“) – společnostmi začleněnými do koncernu Denso, ovládanými zahraniční společností Denso Corporation (též „DNJP“). Výhrady daňových orgánů se týkaly též uplatňování nákladů souvisejících s částí poplatku za vyslání zaměstnanců této zahraniční společnosti se sídlem v Japonsku na práci k žalobci. Dále bylo předmětem sporu prokázání poskytnutí konzultačních a poradenských služeb touto zahraniční společností. Podle správce daně žalobce též nesprávně zahrnul do základu daně dohadné položky pasivní, které vytvořil v souvislosti s předpokládaným snížením prodejních cen.

[3] Krajský soud poukázal na pokyn Ministerstva financí D-322 shrnující základní principy Směrnice OECD k převodním cenám pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále též „směrnice OECD“), která představuje mezinárodně jednotný postoj daňových správ týkající se oceňování přeshraničních transakcí mezi ekonomicky či personálně spojenými osobami pro účely daně z příjmů a která sama o sobě není právně závazná. Z pěti v úvahu připadajících základních metod ke zjištění převodních cen není striktně určeno, která z nich se užije a je na správci daně, aby volbu konkrétní zvolené metody řádně zdůvodnil s ohledem na srovnávací a funkční analýzou provedený profil daňového subjektu. Krajský soud se ztotožnil s odůvodněním žalovaného stran volby transakční metody čistého rozpětí (TNMM) oproti metodě srovnatelné nezávislé ceny (CUP) preferované žalobcem. Žalovaný logicky a přesvědčivě odůvodnil výběr metody TNMM. Učinil tak na základě dostatečně zjištěného charakteru obchodního vztahu obou společností, s přihlédnutím k silným a slabým stránkám jednotlivých metod. Zkoumané plastové komponenty žalobce odebíral pouze od společnosti Liplastec a tyto komponenty tento subjekt dodával v podstatě pouze žalobci. Transakce mezi daňovým poplatníkem a nezávislým subjektem není pravděpodobně spolehlivě porovnatelná, pokud daňový subjekt vyrábí určitý produkt, jehož významný objem prodává sdružené straně, zatímco jen marginální množství nezávislé straně. Krajský soud rovněž poukázal na odůvodnění žalovaného k tvrzení žalobce, že kromě spojeného dodavatele má žalobce i další dodavatele, kteří nejsou spojenými osobami a jsou schopni dodat obdobné výrobky. Žalobce neprokázal tvrzení, že 20-25% z objemu dodávaných společností Liplastec, bylo zadáváno ve výběrových řízeních a jaké komponenty byly dodavateli prostřednictvím výběrových řízení zadány. Žádné konkrétní výhrady proti skutkovým zjištěním daňových orgánů žalobce podle názoru krajského soudu nevznsl. Správce daně podle soudu logicky argumentoval tím, že je to žalobce, podle jehož specifikace (materiál, vlastnosti, parametry) se výroba plastových komponentů odehrává (včetně časového harmonogramu). Liplastec není vlastníkem jedinečných nehmotných aktiv, výrobní dokumentaci dodával vždy žalobce, který výrobu zadával a Liplastec nebyl ani vlastníkem výrobních forem pro výrobky dodávané žalobci. Aplikaci metody TNMM nemůže vyloučit ani to, že má žalobce na uvedenou společnost obdobné nároky jako na srovnatelné nespojené společnosti.

[4] Krajský soud nenalezl pochybení ani při samotné aplikaci zvolené metody. Odkázal na zprávu o daňové kontrole v části popisující proces výběru srovnatelné společnosti s tím, že výběru byla věnována patřičná pozornost. Žalobci pak vytkl absenci konkrétních výhrad proti společnosti Elios S.P.A., vyjma obecného tvrzení, že uvedená společnost realizuje rovněž výzkum a vývoj. Soud rovněž nepřisvědčil výhradě, že žalovaný při vypořádání námitek týkajících se srovnatelnosti produkce vycházel u obdobných

pokračování

společností pouze z kódu NACE, aniž by se zabýval konkrétně srovnatelností vyráběné produkce. Nebylo lze očekávat, že společnosti budou zcela identické, šlo však o to, aby byly dostatečně srovnatelné tak, aby byla splněna podmínka § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“), hovořící o sjednání cen mezi nezávislými osobami. Směrnici OECD nelze interpretovat tak, že je bezpodmínečnou povinností správce daně prokazovat tam zmíněné faktory, ty jsou ostatně uvedeny demonstrativně a mohou být dále ovlivněny řadou dalších prvků. Pokud žalobce namítal možný vliv jednotlivých faktorů, činil tak v podstatě pouze v obecné rovině, na podkladě hypotetických příkladů. Neodvolával se na konkrétní specifický faktor, který měl skutečný vliv na ziskovost společnosti Liplastec a který správce daně opomenul.

[5] K daňové uznatelnosti nákladů na zahraniční pracovníky krajský soud nepřisvědčil žalobci v názoru, že poplatek sjednaný v souvislosti s poskytnutím zahraničních pracovníků dle uzavřené smlouvy IHOL o mezinárodním pronájmu pracovní síly, nelze z hlediska daňové uznatelnosti zkoumat dle jednotlivých výdajů (položek), které do vyúčtování poplatku vstupovaly. Výdaje musí mít časovou a věcnou souvislost se zdanitelnými příjmy. Opačný přístup by vedl k paušální uznatelnosti bez bližšího posouzení, za co byla odměna ve skutečnosti vynaložena, což je neudržitelné. Přisvědčil žalovanému, že příspěvek na vzdělání a cestovní výdaje rodinných příslušníků vyslaných zahraničních pracovníků nelze považovat za daňově uznatelný výdaj. Jakkoli nebyli zahraniční pracovníci vyslaní na základě smlouvy IHOL vlastními zaměstnanci žalobce, nelze pominout zvláštní podstatu smluvního vztahu a mezinárodního pronájmu pracovní síly. Žalobce se stal pro účely zákona o daních z příjmů zaměstnavatelem. Protože byl povinen odvádět z úhrady zahraničnímu pronajímateli pracovníků zálohy na daň z příjmů fyzických osob, tak poplatek, i když fakturovaný jako celek, musel být považován za dělitelný na část skutečně přímo související s vlastními mzdovými nároky pracovníků a část s tímto nesouvisející. První část je daňově posuzována obdobně jako náklady vynaložené na vlastní zaměstnance. Proto byly příspěvek na vzdělání a cestovní výdaje rodinných příslušníků posouzeny jako daňově neúčinné náklady.

[6] Pokud jde o náklady na konzultační a podpůrné služby od společnosti Denso Thermal Systems S.p.A., (dále též „DNTS“), důkazní břemeno k daňové uznatelnosti těchto nákladů spočívá na daňovém subjektu. Krajský soud zdůraznil, že uzavřená smlouva o službách stanovila, že vždy po 6 měsících vyhotoví společnost DNTS zprávu o činnosti, předá ji žalobci, který ji zkontroluje a poté vystaví fakturu na polovinu sjednané roční odměny. Žalobce však tímto zásadním důkazem, který předpokládala sama smlouva, nedisponoval. Pochybnosti nerozptýlilo ani vysvětlení, že způsob stanovení odměny nezohledňoval objem poskytnutých služeb, ale vycházel z celkových plánovaných nákladů společnosti DNTS a přírážky s následným vynásobením celkové částky koeficientem, který vyjadřoval poměr plánovaného obrátu žalobce k plánovanému obrátu všech evropských společností ze skupiny. Z žalobcova vysvětlení neplynulo, zda plánované hodnoty nákladů odpovídaly skutečně realizovaným konzultačním a podpůrným službám. Ani poskytnuté 3 příklady konzultačních a podpůrných služeb, jakož i svědecká výpověď Ing. J. neprokázaly poskytnutí konzultačních a podpůrných služeb v kontrolovaném období. Soud přisvědčil i důvodům žalovaného, pro které neprovedl svědecký výslech jednatele žalobce, jakož i zhodnocení vyjádření jednatele o podstatě a způsobu poskytnutí konzultačních služeb.

[7] K dohadným položkám pasívním krajský soud poznamenal, že správce daně ani žalovaný nezpochybňovali praxi, podle které dochází v automobilovém průmyslu někdy ke změnám v cenách zpětně, a to i s delším než ročním odstupem. Současně však vycházeli z toho, že dokud není dosaženo dohody o výši zpětné cenové úpravy, dobropis není vystaven. Žalobce v průběhu daňové kontroly nepředložil žádné doklady k tvrzení, že v průběhu dalších let může dojít ke snížení cen uvedeného produktu až do celkové výše, v níž byly dohadné položky pasivní vytvářeny. Nebylo sporu, že žalobce zbylou část dohadu na zpětné snížení prodejních cen rozpustil dne 31. 3. 2014. Krajský soud měl za to, že nebyl zákonný podklad pro existenci dohadné položky pasivní až do 31. 3. 2014. Dobropisy byly ve vztahu k předmětnému produktu vystaveny a zaúčtovány dne 17. 3. 2012, což i podle žalobce znamenalo, že jednání o ceně byla ukončena a s konečnou platností byla sjednána konečná cena výrobků. Potom již žalobce nemohl legitimně očekávat další snížení cen. Po vystavení dobropisů nebyly pro existenci dohadných položek splněny zákonné předpoklady.

III.

[8] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu v zákonné lhůtě obsáhlou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[9] Za nezákonný považuje rozsudek krajského soudu v části týkající se převodních cen v transakcích se společností Liplastec. Obecně konstatoval, že bez řádného zjištění veškerých podstatných skutkových okolností nelze ověřit tvrzení daňového subjektu o tom, že jím sjednané ceny odpovídají cenám tržním, ani nelze řádně zkonstruovat referenční cenu pro případnou aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel se obecně věnoval rozložení důkazního břemene ve vztahu k převodním cenám s tím, že správce daně musí umožnit daňovému subjektu řádně doložit všechny rozhodné skutečnosti. Teprve pokud správce daně ověří, že sjednané ceny nelze v konkrétním případě považovat za tržní a shromáždí potřebné důkazní prostředky, může upravit základ daně. Nejprve tedy daňový subjekt prokazuje skutečnosti, na jejichž základě může správce daně dojít k závěru, že daňovým subjektem sjednané převodní ceny odpovídají principu tržního odstupu a pouze teprve pokud zjištěné informace neumožňují uzavřít, že tomu tak je, může správce daně s využitím získaných informací zkonstruovat referenční cenu. Bez znalosti konkrétních okolností případu a při „odhadnuté“ referenční ceně by musel daňový subjekt vyvracet předpoklady správce daně – byl by nucen prokazovat negativní skutečnosti. Správce daně by tak měl především využít důkazní prostředky, jimiž disponuje daňový subjekt. Měl tedy od stěžovatele zjistit skutečnosti, které jej vedly k nastavení převodních cen a teprve poté uvážít, zda nastavení odpovídá principu tržního odstupu. K argumentaci daňového subjektu by měl správce daně přistupovat nezaujatě a měl by ji *a priori* považovat za správnou. Měl by maximálně využívat informace získané od daňového subjektu. Pokud na tuto povinnost rezignuje, nelze stanovit referenční cenu s dostatečnou přesností. Při tvorbě ceny je rovněž nutno primárně použít stejných metod, jaké použil daňový subjekt. Nezbytnou součástí kontrolního postupu je tedy fáze zjištění a ověření tvrzení daňového subjektu ohledně převodních cen, v průběhu kterého bude umožněno daňovému subjektu prokázat a podložit vlastní tvrzení ohledně stanovení tržních cen. Bez toho lze zjištění správce daně považovat nejvýše za kvalifikovaný odhad nikoli za stanovení referenční ceny. Otázky, které správce daně stěžovateli položil dne

pokračování

28. 1. 2015 a při jednání dne 11. 3. 2015 sice mířily do oblasti převodních cen, žádná však nesměřovala k prokázání nastavení cen sjednaných se společností Liplastec podle principu tržního odstupu. Až ve výzvě k prokázání skutečností jej sice vyzval k prokázání, že základ daně byl stanoven v souladu s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, současně však již uvedl, jaká byla podle jeho názoru cena obvyklá a o kolik byla sjednaná cena vyšší. Ani v dalším průběhu daňového řízení nedošlo k odstranění tohoto pochybení, nebyly zjištěny rozhodné skutečnosti pro stanovení převodních cen u stěžovatele. Krajský soud poté naprosto nekriticky převzal závěry žalovaného.

[10] Stěžovatel trvá na tom, že během kontroly a navazujících řízení prokázal tržnost cen týkajících se společnosti Liplastec a nebyl tak vůbec dán důvod k aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Předložil dostatek údajů pro uplatnění metody CUP. V odvolacím řízení dokonce zrekonstruoval některé procesy posuzování cen, které nejsou jinak formalizovány, a předložil analýzu dvou příkladů srovnání cen dokládající přípustnost aplikace metody CUP. Pokud správce daně nepovažoval tyto předložené příklady za dostatečné, měl sám zjistit chybějící skutečnosti, což však neučinil. I kdyby přetrvaly pochybnosti, měl správce daně použít metodu CUP. Krajský soud se sice vyjádřil k aplikaci metody TNMM, zásadní otázku procesního pochybení správce daně však ponechal bez povšimnutí a neodstranil ji. Argumentace krajského soudu je rovněž nepřezkoumatelná, protože chybí vysvětlení mezi žalobní námitkou a závěrem krajského soudu. V některých částech jsou závěry krajského soudu nesprávné a logicky rozporné.

[11] Rozsudek krajského soudu je rovněž nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů. Pokud krajský soud tvrdí, že § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nestanoví způsob, kterým má být referenční cena správcem daně stanovena, pak pomíjí „širší kontext právní úpravy“. Nejprve měl přezkoumat metodu použitou daňovým subjektem a vyloučit její použitelnost a teprve poté případně volit metodu TNMM. Správce daně však nikde neprokázal, že by metoda CUP nebyla použitelná. Jeho názor stojí na tom, že daňový subjekt nestihl tuto metodu během daňové kontroly rozpracovat na všechny transakce realizované v kontrolovaném období, což však nebyla jeho povinnost. Skutečnost, že společnost Liplastec dodává pouze malé procento dodávek jiným odběratelům, není rozhodná, protože správné nastavení cen metodou CUP bylo činěno na straně odběratele. Jinými slovy, situace na straně dodavatele není rozhodující, protože metoda CUP měla být aplikována na straně stěžovatele. Pro závěr o využitelnosti uvedené metody není rovněž rozhodná četnost výběrových řízení na tyto dodávky. Pokud bylo stěžovateli vytčeno, že pominul argumenty vytčené správcem daně, pak stěžovatel setrval na tom, že uvedenými příklady pouze demonstroval použitelnost metody CUP, s tím, že je mu vytýkáno nesplnění povinnosti, kterou však ze zákona neměl. Stěžovatel sice podrobně definoval parametry odebíraného výrobku, ale už nemohl nijak ovlivnit, zda společnost Liplastec takovou výrobu zajistí a za jakou cenu. Nepřevzal od této společnosti žádné funkce a rizika. Obě společnosti se rozhodovaly naprosto autonomně, jak plyne z výpovědí svědků během daňové kontroly. Nákupní oddělení stěžovatele se nijak nezabývalo tím, jaký bude dopad nabízené ceny na společnost Liplastec. To je zásadní rozdíl oproti situacím, ve kterých je metoda TNMM aplikovatelná.

[12] Stěžovatel v žalobě podrobně vysvětlil, že použití metody TNMM má povahu nepřímého důkazu. Jeho použitelnost je podmíněna tím, že jsou dostatečně spolehlivé

vyloučena jakákoliv jiná vysvětlení nepřiměřené ziskovosti, než sjednání netržní úrovně cen. Krajský soud podle něj výslovně popírá důkazní břemeno správce daně ve vztahu k jím použité metodě konstrukce referenční ceny a považuje jeho spekulativní úvahy za dostatečné. Řádné prokázání předpokladů pro užití uvedené metody, tedy prokázání toho, zda společnost Liplastec opravdu nemá např. nižší odpisy nebo extrémní vytížení výrobních kapacit, nemůže být nahrazeno neurčitými úvahami správce daně.

[13] Pokud jde o posouzení mezinárodního pronájmu pracovní síly krajským soudem, to stěžovatel považuje za „zcela odhlížející od ekonomické podstaty vztahů“ mezi stěžovatelem a společností DNJP a založené na nesprávném právním výkladu. Ustanovení upravující daňovou uznatelnost nákladů vynaložených na zaměstnávání vlastních zaměstnanců jsou na tento případ nepřiléhavá, protože nyní šlo o pronajímání zaměstnanců od jiné společnosti. Ekonomické vztahy se v takovém případě podobají poskytnutí služby a nikoli zaměstnávání a stěžovateli pak z pronájmu cizích zaměstnanců plynou zdanitelné příjmy přímo související s pronájmem. Cílem tedy nebylo zaměstnat zaměstnance společnosti DNJP, ale získat od této společnosti službu spočívající v tom, že tato společnost vyšle své zaměstnance. Motivovat takové zaměstnance k vycestování lze jednak přímou finanční odměnou, ale i dalšími formami, např. příspěvky na vzdělávání rodinných příslušníků.

[14] Pokud jde o konzultační služby poskytnuté společnosti DNTS, má stěžovatel zato, že jejich přijetí dostatečně prokázal. I pokud by však důkazní břemeno neunesl, bylo by to způsobeno správcem daně, který mu znemožnil důkaz, kterým by bylo poskytnutí služeb prokázáno. Namísto toho vyhodnotil důkazy jako nedostatečné. Proto stěžovatel navrhoval důkaz výslechem pana B. Tím, že tento důkaz nebyl připuštěn, bylo stěžovateli znemožněno unést důkazní břemeno. Nemělo jít o výpověď o skutečnostech týkajících se stěžovatele, ale společnosti DNTS. V té pan B. jako jednatel nepůsobil a nepůsobí.

[15] Za oprávněný považuje stěžovatel svůj postup, i pokud jde o tvorbu dohadných položek. V automobilovém průmyslu je běžnou praxí zpětná úprava cen dodaných komponent. Při souběžné povinnosti vést účetnictví tak, aby poskytovalo věrný obraz o situaci stěžovatele, je nezbytné, aby i tvorba dohadných položek odpovídala praxi v automobilovém průmyslu. Nesouhlasil s názorem, že dobropis ze dne 17. 3. 2012 znamenal definitivní dohodnutí ceny produktů. Nelze přičítat k jeho tíži případný nesprávný odhad budoucího vývoje. Proto je přesvědčen, že dohadné položky rozpustil včas.

IV.

[16] Žalovaný navrhl zamítnutí podané žaloby. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá zjištění správce daně, že mu vznikly pochybnosti o správnosti výše provozní přírážky v transakcích se společností Liplastec ve výši 15,86%, jakož i z prodeje vlastních výrobků (17,81%), která byla vyšší než obvyklá v odvětví automobilového průmyslu. Proto byla provedena u společnosti Liplastec srovnávací analýza, která potvrdila neobvyklost dosažené provozní přírážky. Současně mohl správce daně identifikovat referenční cenu, která je dosahována u obdobných činností mezi nespřízněnými osobami za stejných nebo obdobných podmínek. Z důkazů předložených v daňovém řízení bylo možné dovodit, že

pokračování

o tom, zda bude výběr dodavatele probíhat na základě výběrového řízení, bylo rozhodováno individuálně s ohledem na očekávaný přínos takového výběrového řízení.

[17] Žalovaný poukázal na to, že směrnice OECD o převodních cenách upozorňuje na určitá omezení použití interních srovnávacích transakcí, poukazuje na splnění pěti faktorů srovnatelnosti i u interních srovnatelných transakcí a zmiňuje rovněž pokyny o úpravách srovnatelnosti, které platí i pro interní srovnatelné údaje. Pokud jde o plastové komponenty odebírané od společnosti Liplastec, neexistují žádné srovnatelné interní transakce. Správce daně provedl dokazování za účelem zjištění podrobností k výběru dodavatele a vyjednávání o ceně dodávek (sv. F., sv. Š.) a žalovaný ve shodě s ním poukázal rovněž na upozornění Směrnice OECD o tom, že pokud je vyráběn určitý produkt, jehož významný objem je prodáván sdružené straně, zatímco marginální množství produktu je prodáno nezávislé straně, pak objemy prodeje velmi pravděpodobně ovlivní srovnatelnost obou transakcí. Na skutečnost, že se v případě nezávislých odběratelů jedná o podstatně menší dodávky, byl žalobce upozorněn.

[18] Stěžovatel byl upozorněn, že prokazoval dodržení principu tržního odstupu na vzorku pouhých 4,5% komponentů dodaných v kontrolovaném zdaňovacím období. Navíc vycházel z cenových nabídek vypracovaných již v roce 2007 a 2008. Výhodou metody TNMM je naopak to, že umožňuje testovat i pouze jednu stranu prověřované transakce. Je rovněž méně citlivá na rozdíly v transakcích, než je tomu u metody CUP či u hrubých ziskových marží. V řízení bylo prokázáno, že stěžovatelem předložené příklady nemohou vést k závěru, že šlo o interní nezávislou cenu, kterou lze považovat za srovnatelnou. Stěžovatel neuvedl žádné konkrétní výhrady k jednotlivým skutkovým zjištěním a k hodnocení důkazních prostředků. Zdůraznil rovněž, že termín „cena“ je třeba chápat širěji, nejen jako jednotkovou či jinak nastavenou nominální hodnotu příslušného produktu v patřičné měně, ale také jako výši přírážky ke konkrétnímu produktu nebo konkrétně srozumitelně definovaný ukazatel ziskovosti. Stěžovatel předložil pouze obecnou analýzu zpracovanou pro skupinu, nikoli vlastní analýzu týkající se prověřované transakce. Pominul některé skutečnosti (např. nákup materiálu dle zadání odběratele a vlastnictví lisovacích forem), ačkoli patří mezi faktory, které jsou dle směrnice OECD důležité při určování srovnatelnosti. Nebyla bagatelizována ani výrobní funkce společnosti Liplastec. Stěžovatel byl jejím hlavním odběratelem (cca 93,19% veškeré produkce), který určoval hlavní parametry výroby a nákupu materiálu. Výroba byla prováděna podle přesně stanoveného harmonogramu pro navazující výrobu stěžovatele. Žalovaný rovněž podrobně reagoval na výhrady k jednotlivým společnostem, které tvořily finální vzorek porovnávaných společností.

[19] Pokud se stěžovatel dovolával použití metody srovnatelné ceny CUP s poukazem na několik příkladů, žalovaný odmítl, že by se u společnosti Metalplast s. r. o. jednalo o realizovanou interní nezávislou cenu, kterou lze považovat za srovnatelnou. Demonstrace proveditelnosti na příkladu dvou komponent nepostačovala s ohledem na množství dodávaných typů komponent (555 typů). Protože byla dle vyjádření stěžovatele statistická analýza prováděna průběžně, aniž by byla formalizována nebo archivována, vyjádřil žalovaný pochybnosti o schopnosti stěžovatele předložit vstupní data pro vytvoření dostatečně velkého reprezentativního vzorku srovnatelných nezávislých cen.

[20] K tvrzení stěžovatele, že správce daně ani žalovaný nevypořádali jednotlivé námitky vůči aplikaci metody TNMM, žalovaný zdůraznil, že sám žalobce formuloval své námitky v žalobě zcela obecně a neuvedl, které konkrétní námitky považuje v žalobou napadeném rozhodnutí za nedostatečně vypořádané a s argumenty žalovaného nepolemizoval.

[21] K mezinárodnímu pronájmu pracovní síly žalovaný zcela odkázal na odůvodnění rozsudku krajského soudu. Pro účely ZDP bylo třeba považovat stěžovatele za zaměstnavatele, byl ostatně povinen odvádět z úhrady zahraničnímu pronajímateli zálohy na daň z příjmů fyzických osob. I když byl tedy poplatek ze smlouvy žalobci fakturován jako jeden celek a na první pohled se jeví jako cena za smlouvenou službu, musel mít stěžovatel právě s ohledem na zvláštní povahu této služby povědomí o tom, jaká část fakturované částky skutečně přímo souvisí s vlastními mzdovými nároky těchto pracovníků.

[22] Ke konzultačním službám nebyly podle žalovaného předloženy dostatečné důkazní prostředky prokazující reálné uskutečnění fakturovaných služeb zahraniční společnosti. Odměna byla odvozena od celkových plánovaných nákladů zahraniční společnosti. Popsaný způsob stanovení odměny za tyto služby nezohledňoval objem provedených služeb, odměna byla odvozena od celkových plánovaných nákladů společnosti DNTS, které byly vynásobeny koeficientem, který vyjadřoval poměr plánovaného obrátu žalobce k plánovanému obrátu všech evropských společností ze skupiny. Stěžovatel nezajistil zprávy o činnosti předpokládané ve smlouvě o službách, byl v důkazní nouzi. K neprovedení svědecké výpovědi jednatele žalobce žalovaný poukázal na judikaturu o postavení svědka v jakémkoli řízení, uvedenou osobu bylo možné v řízení vyslechnout pouze jako účastníka, což má ekvivalent v podobě tvrzení daňového subjektu. Výpověď vedoucí oddělení jakosti (Ing. J.) sice objasnila skutečnosti týkající se poskytnutí služeb v oblasti řízení jakosti, avšak služby byly poskytovány v jiných oblastech.

[23] K dohadným položkám pasivním žalovaný rovněž odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Předpokladem pro tvorbu dohadné položky je existence právního závazku, u něhož není ke konci zdaňovacího období známa jeho výše. Stěžovatel by mohl tvořit dohadnou položku, pokud by mohl s dostatečnou mírou určitosti usuzovat, že fakticky dojde k dalšímu dodatečnému snížení prodejních cen. Po odsouhlasení a zaúčtování dobropisů dne 17. 3. 2012 však už toto nemohl žalobce legitimně očekávat, a proto měl dohadné položky rozpustit.

V.

[24] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] Kasační stížnost i předtím podaná žaloba výslovně nebrojí proti dílčím zjištěním uvedeným ve zprávě o daňové kontrole, či postupům, kterými správce daně dospěl k vyšší objemu dodávek v tržních cenách pro účely úpravy základu daně. Argumentace stěžovatele

pokračování

je podstatně obecnější, důraz klade na správnost postupu správce daně při volbě metody určení tržních cen a vychází z konstrukce, že je to daňový subjekt, kdo je i v souvislosti s případnou aplikací § 23 odst. 7 ZDP oprávněn tvrdit a požadovat, aby byla nejprve vyvrácena použitelnost jím zvolené metody. Negativním důsledkem takového přístupu je, že pokud neobstojí výchozí předpoklad vyplývající z odlišného názoru na rozložení důkazního břemene, jen obtížně lze hledat konkrétní argumenty ke zpochybnění zjištění správce daně. Proto ani Nejvyšší správní soud nemůže poskytnout detailní odpověď na každou v kasační stížnosti naznačenou úvahu. Stejně tak nemůže bez opory v konkrétní žalobní resp. kasační námitce prověřovat správnost faktické aplikace zvolené metody, správnost jednotlivých početních postupů správce daně při stanovení referenční ceny mezi nespojenými subjekty. Nahrazoval by tím činnost správce daně, což mu nepřísluší.

[27] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001 – 53 (shodně i rozsudek ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31), konstatoval, že „*volba kritérií pro posouzení „obvyklosti“ cen je správní úvahou [...] není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat. [...] Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přihlížet, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu [...].“ Nevymyká-li se správní úvaha uvedeným pravidlům, soud ji respektuje a nenahrazuje ji svojí úvahou.“*

[28] Není na druhou stranu přípustné, aby správce daně stanovil výši obvyklých cen bez dalšího podle jím preferované metody. Je povinen při postupu podle § 23 odst. 7 ZDP rovněž přesvědčivě zdůvodnit, proč nebylo možné v konkrétní věci vycházet z metody určení tržní ceny preferované daňovým subjektem. Současně musí přesvědčivě obhájit použití jím zvolené metody. Konkrétní věcné argumenty ve prospěch zvolené metody pak podléhají přezkumu správními soudy stran jejich úplnosti a přesvědčivosti.

[29] Rozsah reakce soudu na uplatněné námitky je přitom, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení, srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z nalus.usoud.cz), či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72. Opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění rozhodnutí soud prezentuje od názoru stěžovatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „*[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich*

závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50).

[30] Stěžovateli lze přisvědčit ve vymezení rozhodné právní úpravy a obecně, i pokud jde o rozložení důkazního břemene v případě zjištění rozdílu mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek. Lze odkázat např. na stěžovatelem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, který podrobně vymezuje, že: „*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. [...] 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 ustanovení § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů. Správce daně však může úpravu základu daně provést teprve tehdy, jsou-li zákonné podmínky pro takový postup.[...] V první řadě tedy musí být prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, tedy že jde o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojením ekonomickému či personálnímu. [...] 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 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. [...] 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 vysvětlit a též doložit.*“

[31] Stěžovatel je přesvědčen, že v daňovém řízení prokázal tržní obvyklost cen ve sjednaných transakcích se společností Liplastec. Krajskému soudu vytýká, že potvrdil postup žalovaného, který se rozhodl postupovat podle § 23 odst. 7 ZDP. Nutno konstatovat, že v žalobě obdobná námitka uplatněna není, v souvislosti s citací závěrů relevantní judikatury není podrobněji rozpracována interakce mezi daňovým subjektem a správcem daně v čase. Námitka však bez dalšího není nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji lze považovat za reakci na závěr krajského soudu (odst. 44 rozsudku) o tom, že byl stěžovateli dán dostatečný prostor doložit důvody, pro které by bylo možné považovat nastavené ceny za souladné s principem tržního odstupu. Kasační námitka však není důvodná. Kasační stížnosti je v této části třeba vytknout téměř absolutní absenci konkrétních skutkových tvrzení, která by stěžovatel zpochybňoval a způsob jejich vypořádání, který by krajskému soudu vytýkal. Jakkoli tedy nelze v obecné rovině nic namítat proti citaci rozhodnutí správních soudů k problematice rozložení důkazního břemene v případě aplikace § 23 odst. 7 ZDP, jakož i citaci Pokynu Ministerstva financí D-332, lze jen obtížně reagovat na obecná tvrzení stěžovatele o tom, že „nelze bagatelizovat vliv fáze získávání podkladů od daňového subjektu“ (bod 4.8 kasační stížnosti), pokud není

pokračování

současně dostatečně podrobně tvrzeno, že tak správce daně postupoval a na základě jakých konkrétních skutečností stěžovatel tento názor zastává. Obdobně nelze mít obecně výhrady proti tvrzení, že je „nutné pečlivě zkoumat okolnosti většinou vysoce specifických transakcí mezi spojenými osobami“ (bod 4.20), či o nemyslitelnosti postupu, kdy by měl správce daně rovnou nést důkazní břemeno ohledně převodních cen (bod 4.22). Je však třeba současně tvrdit, že tak správce daně v konkrétní věci nepostupoval a proč si to stěžovatel myslí. To se však nestalo. Stěžovatel se sice domnívá, že správce daně po něm měl nejprve zjišťovat pouze účastníkům dostupné rozhodné okolnosti pro nastavení převodních cen, ani v kasační stížnosti však neuvádí ony případné interní okolnosti, v důsledku kterých bylo nastavení převodních cen obhajitelné a aktivace § 23 odst. 7 ZDP nebyla namístě.

[32] Stěžovatel tvrdí nejen, že má správce daně při stanovení referenční ceny primárně vycházet z informací získaných přímo od daňového subjektu, ale že správce daně má rovněž primárně použít stejných metod pro její stanovení. Kategoricky uzavírá, že prokázal aplikovatelnost metody CUP, a protože ji ve věci aplikoval sám, měl ji aplikovat i správce daně.

[33] Tak tomu není. Stěžovatel hledá oporu v „analogické aplikaci“ Pokynu GFR D-32 k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami. Ani této argumentaci nelze přisvědčit. Ani stěžovatel netvrdí, že by disponoval dříve vydaným závazným posouzením tvorby ceny sjednané mezi spojenými osobami. Správce daně tak ani nemohl posoudit, zda byly či nebyly následně splněny podmínky, za nichž bylo takové posouzení vydáno. Pokud by totiž splněny nebyly, rozhodnutí o závazném posouzení se v následném daňovém řízení nepoužije (§ 133 odst. 5 daňového řádu). Ani bod II/5 tohoto pokynu nelze interpretovat jako vyjádření zásady privilegující daňovým subjektem použitou metodu tvorby cen. Argument, že správce daně vychází ze způsobu tvorby ceny zvoleného daňovým subjektem, neznamena, že by v konkrétním daňovém řízení byl správce daně limitován v úsudku, zda daňovým subjektem zvolená metoda byla s poukazem na konkrétní skutkové okolnosti vhodná. Tím spíše za situace, kdy předtím „neposvětil“ její výběr vydáním rozhodnutí o závazném posouzení.

[34] Stěžovatel správci daně vytýká (bod. 4.40 a násl.), že jej sice vyzval k prokázání rozhodných skutečností, tedy že cena sjednaná se společností Liplastec odpovídala principu tržního odstupu, avšak ještě předtím, než to umožnil stěžovateli prokázat, měl již k dispozici vlastní úvahu o výši referenční ceny. Daňovému řízení a následně soudnímu přezkumu vytýká, že se primárně zaměřily na výběr metody určení převodních cen a nikoli na dodržení správného postupu ohledně přenosu důkazního břemene. V žalobě však po úvahách o rozložení důkazního břemene nezdůrazňoval požadavek ponechat prostor daňovému subjektu k vysvětlení případného rozdílu v cenách s odkazem na konkrétní podmínky. Přešel rovnou k polemice o vhodnosti zvolené metody pro stanovení referenční ceny (bod 3.12 a násl. žaloby). Nelze proto rozsudku krajského soudu vytýkat, že zaměřil pozornost na výběr zvolené metody.

[35] Stěžovatel upozorňuje, že výzva vyjádřit se k cenám sjednaným se společností Liplastec nebyla obsažena již v protokolu o zahájení daňové kontroly (ze dne 28. 1. 2015), ale obsahovala ji až výzva k prokázání skutečností ze dne 18. 8. 2015. Nic konkrétního však z toho nedovozuje. Je obvyklé, že rozhodné skutečnosti, které je třeba v daňovém

řízení objasnit, vyplynou až v průběhu daňové kontroly. Z ničeho neplyne, že by je správce daně musel být schopen daňovému subjektu předložit v úplnosti již při zahájení daňové kontroly. Pochybení správce daně nelze bez dalšího spatřovat rovněž v tom, že vytýkaný nesoulad sjednaných cen s referenčními cenami měl již podložen konkrétními poznatky o případné výši takového rozdílu. V opačném případě by se totiž jednalo o ničím nepodložené pochybnosti, ke kterým by se měl daňový subjekt vyjadřovat, popř. správce daně přesvědčit, že je tento dosud hypotetický rozdíl v konkrétním případě odůvodněný. Jestliže má správce daně dát daňovému subjektu možnost vysvětlit rozdíl mezi sjednanými a tržními cenami, z povahy věci musí mít již tehdy dostatečně konkrétní informace o tom, že se tyto ceny dle jeho poznatků případně liší a v jakém rozsahu.

[36] Krajský soud tedy nepochybil, pokud postavil odůvodnění rozsudku na konfrontaci závěrů správce daně s tvrzeními stěžovatele v podané žalobě. Nedošlo k „procesnímu“ pochybení v průběhu daňové kontroly, podle kterého měl správce daně ponechat daňovému subjektu další prostor s poukazem na § 86 a 92 daňového řádu. Stěžovatel podrobně nespecifikuje, které konkrétní procesní oprávnění vyplývající z těchto ustanovení mu mělo být upřeno. Jak již bylo uvedeno, volba nejvhodnější metody k určení převodních cen je záležitostí správní úvahy správce daně, který musí být schopen náležitě přesvědčivě vysvětlit svůj výběr v konkrétní věci a zdůvodnit, proč je metoda zvolená daňovým subjektem nevhodná. Nelze proto vytýkat krajskému soudu, pokud odůvodnění rozsudku postavil na ověření, zda se stěžovateli dostalo v průběhu daňového řízení náležitého a přesvědčivého odůvodnění volby správce daně.

[37] Správce daně vysvětlil na str. 44 zprávy o daňové kontrole, proč nebylo možné postupovat při určení ceny podle metody CUP, která srovnává cenu účtovanou za majetek nebo služby poskytované v řízení zkoumané transakci s cenou zúčtovanou za majetek nebo služby ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností. Bylo tomu tak podle správce daně proto, že předmětem zkoumané transakce byla dodávka a výroba jedinečných plastových komponent, stěžovatel je odebíral pouze od společnosti Liplastec a neexistují srovnatelné interní ani externí transakce, které by bylo možné podle této metody použít. Proti „zavržení“ této metody, která je považována za nejspolehlivější pro určení tržního odstupu, by bylo třeba konkrétně a podrobně tvrdit opak, tzn., že konkrétní data jsou v dostatečném rozsahu k dispozici a co z nich podle stěžovatele plyne. To však stěžovatel ani v žalobě neučinil, setrval na relativně obecném (bod 3. 21 žaloby) konstatování, že má kromě společnosti Liplastec i další dodavatele plastových výrobků. Podrobněji však neuvádí, jaké výrobky a v jakém rozsahu mu tyto dodavatelé případně dodávají. V kasační stížnosti pak žalovanému podsouvá (bod 4.59.2), že nepřipustnost metody CUP dovedl z neschopnosti stěžovatele rozpracovat tuto metodu pro všechny transakce v relativně omezeném čase trvání daňové kontroly. To však ze zprávy o daňové kontrole neplyne. Za této situace krajský soud nepochybil, pokud konfrontoval jednotlivé žalobní body se stanoviskem správce daně a žalovaného.

[38] Stěžovatelovo tvrzení o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu (bod 4.59) je znovu variací nesprávného východiska, že správce daně měl nejprve v celém rozsahu vyvrátit postup stěžovatele a výsledky uvedené v daňovém přiznání a teprve poté případně postupovat podle jiné metody. Jak již bylo výše s poukazem na relevantní judikaturu zdůrazněno, k postupu podle § 23 odst. 7 ZDP je třeba postavit najisto, že (i) jde v konkrétním případě o spojené osoby a (ii) odlišnost sjednaných cen od cen sjednaných

pokračování

s nezávislými osobami za předpokladu (ii/a), že daňový subjekt není schopen relevantně zjištěný rozdíl vysvětlit. Že takto správce daně a žalovaný postupovali, krajský soud dostatečně podrobně ověřil. Z rozsudku je bezpečně zřejmé, proč žalobním námitkám nepřisvědčil a které okolnosti považoval krajský soud v konfrontaci s argumenty žaloby za rozhodné.

[39] Za zavádějící nezbyvá než označit rovněž argument, že krajský soud v odst. 39 připustil, že objemy nákupů od jiných dodavatelů mohly být tak rozsáhlé, že mohlo jít o transakce srovnatelné (a bylo možné využít metodu CPU). Krajský soud přitom konstatoval, že daňové orgány vycházely z toho, že stěžovatel neprokázal své tvrzení, že 20-25% transakcí od společnosti Liplastec bylo zadáváno ve výběrových řízeních, resp. že tam specifikované podklady rovněž neprokazují dodržení tržního principu, neboť se týkají pouze 4,5% z celkového množství komponent dodávaných touto společností. Krajský soud zde žádný rozsah objemů nákupů nepřipouštěl, pouze konstatoval neprokázání toho, co tvrdil daňový subjekt. Proto se následné úvahy stěžovatele o významu výběrových řízení míjí s důvody uváděnými krajským soudem.

[40] Stěžovatel dále uvažuje, že pro využití metody TNMM je nezbytné mít kontrolu nad „s funkcí souvisejícími rozhodovacími aspekty“ což v této věci dáno nebylo. Předně takto nebyla formulována žalobní námitka, jde o reakci na důvody uvedené v odst. 41 rozsudku krajského soudu. Krajský soud zde znovu připomněl, že výběr vhodné metody se děje cestou správního uvážení a znovu vyjádřil správcem daně podrobně popsanou asymetrii ve vztahu stěžovatele ke společnosti Liplastec. Ta spočívala jednak ve zcela převažujícím rozsahu dodávek pro stěžovatele v porovnání s celkovým objemem, jakož i ve vázanosti požadavky objednatele. Stěžovatel se domnívá, že vztah asymetrie by nastal teprve tehdy, pokud by převzal některé zásadní funkce společnosti Liplastec, tedy převzal od ní funkce a rizika. Z čeho tato striktní úvaha vyplývá, se však již v kasační stížnosti neuvádí. Správce daně přitom na str. 58 zprávy o daňové kontrole vymezil příslušné části směrnice OECD zabývající se volbou vhodné metody pro stanovení převodních cen a výslovně konstatoval, že ze směrnice nevyplývá, že by se transakční metoda čistého rozpětí mohla aplikovat pouze za situace, kdy dochází mezi smluvními stranami k převzetí funkcí a rizik a že by musel existovat vztah faktického ovládnutí. Bylo proto třeba, aby stěžovatel tento názor správce daně vyvrátil buď odkazem na konkrétní právní úpravu, nebo předložil ucelené argumenty bezpečně svědčící jeho názoru. To však neučinil.

[41] Nepřesná je rovněž stěžovatelova interpretace odůvodnění v odstavci 43 rozsudku krajského soudu, přestože to stěžovatel považuje za zásadní. I když je zde kasační stížnost formulována jako přesná citace odůvodnění, znění rozsudku je v této části jiné. Krajský soud neuzavřel, že nelze ustanovení [2.7.3 pozn. NSS] směrnice vykládat způsobem, jakým to činí stěžovatel, aby pokračoval vlastním názorem o tom, že „je bezpodmínečnou povinností správce daně prokazovat všechny zde zmíněné faktory“, ale naopak. Jde totiž o součást žalobní námítky, které krajský soud nepřisvědčil. Vynechání návěti „tedy že“ zásadním způsobem mění význam textu. Krajský soud naopak zdůraznil, že stěžovatel nepostavil žalobu na konkrétním specifickém faktoru, který byl dle jeho mínění opomenut a který byl způsobilý zásadně ovlivnit ziskovost společnosti Liplastec. Proto odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí v části reagující na tvrzení o dopravních nákladech (poukaz na umístění obou společností ve stejné průmyslové zóně), mzdových

nákladech či na zmínku o vytíženosti výrobních kapacit. Konkrétní výhrady k tomuto hodnocení však neobsahuje ani kasační stížnost.

[42] Stížní námitky týkající se pronájmu pracovní síly jsou podstatně stručnější. Ze zprávy o daňové kontrole plyne, že součástí poplatku měly být podle Memoranda - přílohy k uzavřené smlouvě International hiring-out of labour force agreement - též příspěvek na bydlení v nové zemi, pojištění domácnosti pro případ požáru a vloupání, příspěvek na vzdělávání dětí, příspěvek na místní přesun, cestovní výdaje vyslaných pracovníků na návrat do Japonska na dovolenou, cestovní výdaje pro rodinu pracovníka na dočasný návrat do Japonska, cestovní výdaje pro rodinu, která zůstala v Japonsku na návštěvu ČR atd. Některé z těchto sjednaných poplatků byly následně stěžovateli fakturovány a pochybnosti správci daně vznikly ohledně položek příspěvek na vzdělání, cestovní výdaje rodinných příslušníků a daně zaplacené v ČR.

[43] Stěžovatel setrvává na tom, že se v tomto případě jedná o ekonomické vztahy, které se podobají poskytnutí služby a nikoli o zaměstnávání. I zde je kasační stížnost zevšeobecnující. Stěžovatel zůstává na tom, že na takto vzniklé náklady je třeba nahlížet jako na úhradu za poskytnutí služby, nelze je odlišovat od jiných příkladů služeb, smyslem jejich vynaložení bylo motivovat vysílané zaměstnance a vždy jde o souhrn (sadu) nákladů souvisejících s poskytováním služby. Akcentuje povinnost daňového subjektu tyto náklady uhradit bez zřetele k tomu, jakou mají případně strukturu (o jaké konkrétní pobídky se ve skutečnosti jednalo). Takto formulovaným námitkám nelze přisvědčit. Jak již bylo zdůrazněno, ve věci není sporu, že se mezi stěžovatelem a společností Denso Corporation jedná o spojené osoby. Jakkoli není předmětem námitek ani zjištění správce daně, zda a jak případně tato skutečnost ovlivnila smluvní volnost obou stran uzavřené dohody o mezinárodním najímání pracovní síly, i skrze uvedené východisko lze uvažovat o tom, zda je správce daně oprávněn přistupovat k jednotlivým uplatněným nákladům diferencovaně nebo zda musí přijmout konstatování o jejich souvislosti s nájmem pracovní síly. Nejvyšší správní soud souhlasí, že správce daně byl povinen nahlížet na jednotlivé uplatněné náklady relativně samostatně a posoudit, zda souvisí z hlediska důvodu jejich vynaložení s přidělením zaměstnanců k výkonu dočasné pracovní činnosti. Souvislost s výkonem práce předpokládá i uzavřená Dohoda o mezinárodním najímání pracovní síly. Ta v čl. 3.1 stanoví, že *„příjemce bude platit pronajímateli poplatek za přidělené zaměstnance. Tento poplatek bude stanoven na základě nákladů za zaměstnání/práci vzniklých u pronajímatele v souvislosti se zaměstnanci a ostatních nákladů a výdajů vzniklých u pronajímatele v souvislosti s výkonem práce přidělených zaměstnanců“* (důraz přidán). Správce daně tak byl povinen zaměřit se při daňové kontrole u jednotlivých uplatněných nákladů na tuto souvislost. Jestliže však stěžovatel setrvává na přesvědčení, že se z hlediska povahy těchto nákladů a toho, že byly pronajímateli uhrazeny, jedná o jednolitou sadu nákladů, které vždy vznikají a rezignuje na otázku jejich případné souvislosti se zaměstnáváním vyslaných pracovníků (tvrzení o tom, že „ať již byl motivační rámec pro vysílané zaměstnance jakýkoli“), je třeba uzavřít, že rozsudek krajského soudu není z důvodů uplatněných v kasační námitce nezákonný.

[44] K poskytnutí konzultačních a podpůrných služeb společností DNTS obsahuje kasační stížnost jedinou námitku. Stěžovatel obecně setrvává na tom, že jednatel stěžovatele mohl být vyslechnut v procesním postavení svědka, neboť neměl vypovídat o

pokračování

skutečnostech týkajících se stěžovatele, ale o okolnostech týkajících se společnosti DNTS. Námitka není důvodná. Krajský soud přesvědčivě a s odkazem na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že pokud fyzická osoba v pozici statutárního orgánu právnické osoby vystupuje v pozici daňového subjektu, nemůže současně vystupovat v odlišné procesní pozici, jako svědek. Na tom nic nemění ani argument o odlišných skutečnostech, o kterých by snad měla tato osoba vypovídat. Daňovým subjektem tohoto daňového řízení je stěžovatel. Jeho statutární orgán se domáhá procesního postavení svědka v tomto řízení. Jeho procesní postavení se neodvíjí od povahy skutečností, ke kterým měl učinit výpověď, ale od toho, že byl statutárním orgánem subjektu, se kterým se předmětné daňové řízení vede.

[45] Stěžovatel setrval na obecném názoru, že k poskytnutí konzultačních služeb předložil celou řadu důkazů a objasnil jejich podstatu. Vzhledem k obecnosti tohoto tvrzení se však k němu Nejvyšší správní soud nemůže podrobněji vyjádřit. Nezbyvá tak, než poukázal na odůvodnění krajského soudu, které poukazuje na nedodržení fakturačního postupu za poskytnuté služby, který předpokládala uzavřená smlouva o službách. Podle ní mělo vždy po 6 měsících dojít k odsouhlasení objemu poskytnutých služeb. Rovněž bylo akcentováno, že odměna za poskytnuté konzultační služby byla stanovena na základě celkových plánovaných nákladů poskytovatele a ze stěžovatelem poskytnutých dokladů nevyplývalo, zda jemu vzniklé náklady odpovídaly skutečně realizovaným službám.

[46] K části rozsudku týkající se tvorby pasívních dohadných položek stěžovatel opakuje argument o nezbytnosti zohlednit praxi v automobilovém průmyslu, kde ke změnám v prodejních cenách dochází zpětně i po delším než ročním období a tvorbu dohadných položek nelze posuzovat optikou skutečností, které nastaly až později. Je proto třeba i v této části odkázat na podrobné odůvodnění rozsudku krajského soudu k obdobným žalobním tvrzením. Krajský soud nezpochybňoval tvrzenou praxi, kdy může následně i relativně dlouho docházet k úpravě cen. Poukázal však na tvrzení samotného stěžovatele, že dokud není o případné změně ceny s dodavatelem dosaženo dohody, není dobropis vystaven. Adekvátně tomuto pak přisvědčil správci daně při hodnocení, že k výrobkům VW HVAC již byly dobropisy vystaveny a že tak odpadl důvod pro tvorbu dohadných položek. Tvrzení, že mohlo dojít v průběhu dalších let ke snížení cen uvedeného produktu, vyhodnotil jako důkazně nepodložené. Nejinak je tomu i v kasační stížnosti, stěžovatel vyjma obecné výtky, že rozhodné skutečnosti byly nahlíženy optikou následného vývoje, nic konkrétního krajskému soudu v jeho hodnocení nevytýká. Proto ani tato kasační námitka není důvodná.

[47] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[48] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. února 2020

Mgr. David Hipšr
předseda senátu