



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **SAINT-GOBAIN ADFORS CZ s.r.o.**, IČ 000 12 661
sídlem Sokolovská 106, 570 01 Litomyšl – Nedošín
zastoupená Mgr. Michaellem Hanzlíkem, advokátem
sídlem Na Hřebenech II 1718/8, Praha 4

proti
žalovaném **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 720 80 043
u: sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2019, č. j. 50975/19/5200-11432-711891

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2019, č. j. 50975/19/5200-11432-711891 se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci k rukám jeho právního zástupce Mgr. Michaela Hanzlíka, advokáta, náklady řízení ve výši 26.142,48 Kč, a to ve lhůtě do 60 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se včasnou žalobou podanou původně Městskému soudu v Praze domáhal soudního přezkumu shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání a potvrzena dvě rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „*správce daně*“ či „*finanční úřad*“) ze dne 4. 12. 2018, č.j. 189789/18/4227-24791-607756 a č.j. 189791/18/4227-24791-607756 (dodatečné platební výměry). Shora uvedenými dodatečnými platebními výměry byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, v platném znění (dále jen „*ZDP*“ nebo „*zákon o daních z příjmu*“) a podle ust. § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „*daňový řád*“) doměřena žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku 9.267.141 Kč a současně stanoveno penále. Za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 byla doměřena daň vyšší o částku 17.195.346 Kč a současně stanoveno penále.

II. Podstata věci

2. Důvodem obou doměřených částek daně z příjmů, jež odpovídají uplatněné slevě za obě období, byly, stručně shrnuto, následující skutečnosti související s uplatněnou investiční pobídkou.
3. Dne 6. 3. 2003 byl nově vzniklé 100 % dceřině společnosti žalobce (žalobce tehdy se zapsanou firmou Saint-Gobain Vertex, a.s.), tedy společnosti VERTEX GLASS MAT, s.r.o. rozhodnutím ministra průmyslu a obchodu vydán příslib investičních pobídek. Investiční pobídka byla poskytnuta mimo jiné ve formě slevy na dani z příjmů dle § 1 odst. 2 písm. a) zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (dále též jen „*ZIP*“) a § 35a ZDP. Držitel pobídky (dále též „*daňový subjekt*“ – viz též terminologie napadeného rozhodnutí nebo „*Glass Mat*“) měl nárok na uplatnění slevy na dani od období roku 2005, přičemž posledním rokem uplatnění byl rok 2014. Hodnota pobídek nesměla překročit 40 % investičních nákladů, resp. částku 160 mil. Kč. V příslibu pobídky byl výslovně učiněn odkaz na nutnost dodržení vybraných podmínek uvedených v § 35a odst. 2 a 6 ZDP. V dané věci se jedná především o podmínku stanovenou v ust. § 35a odst. 2 písm. d) ZDP ve vazbě na ust. § 23 odst. 7 téhož zákona. Poplatník tak měl povinnost nezvýšit základ daně pro výpočet slevy obchodními operacemi ve vztazích se spojenými osobami.
4. Žalobce byl dle zápisu v obchodním rejstříku od 26. 6. 2002 společníkem s podílem ve výši 100 % ve shora uvedené společnosti SAINT-GOBAIN ADFORS CZ Glass Mat s.r.o. (dříve pod firmou VERTEX GLASS MAT, s.r.o.) až do 22. 10. 2015, kdy tato dceřiná společnost zanikla na základě fúze se svojí mateřskou společností. Jejím právním nástupcem se stal žalobce. Žalobce je tedy nástupcem své tehdejší dceřině společnosti, které byla poskytnuta investiční pobídka a jež byla povinna plnit stanovené podmínky. Předmětem daňové kontroly byla výroba a dodávky mokrého sekaného skelného vlákna (polotovaru), které dodávala mateřská společnost daňovému subjektu (držiteli pobídky).
5. Správce daně v průběhu kontroly zahájené dne 26. 1. 2016 a omezené na dodržení podmínek investiční pobídky a příslušných ustanovení ZDP prověřoval okolnosti transakcí se spřízněnými společnostmi. Byla prověřována cena skelného vlákna v rámci obchodních transakcí mezi mateřskou společností a daňovým subjektem v návaznosti na § 23 odst. 7 ZDP. Správce daně zjistil, že daňový subjekt byl absolutně závislý na mateřské společnosti a došel následně k závěru, že prodej sortimentu mateřskou společností daňovému subjektu byl

uskutečněn oproti prodejm vůči jiným společnostem se znatelně nízkou obchodní přírážkou. Proto správce daně vyzval daňový subjekt k doložení rozdílu.

6. Správce daně poté dospěl následnému k závěru, že transakce neodpovídaly principu tržního odstupu, daňový subjekt vykázal vyšší výsledky hospodaření a následně vyšší základy daně, čímž vytvořil podmínky pro uplatnění vyšší slevy na dani. Tím bylo porušeno ustanovení § 35a odst. 2 písm. d) ZDP. Správce daně proto doměřil slevy na dani deklarované daňovým subjektem v daňových podáních za období let 2013 a 2014, neboť dle jeho závěrů byla sleva uplatněna neoprávněně.
7. Žalobce podal odvolání proti rozhodnutím finančního úřadu. Žalovaný odvolacím námitkám žalobce nevyhověl, odvolání zamítl.

III. Obsah žaloby, žalobní námitky a replika

8. Žalobce podal vcelku obsáhlou žalobu o 29 stranách textu, ve které popsal předmět svého podnikání, produkty skelných vláken, unikátnost Glass Mat. Žalované rozhodnutí má za nezákonné a nesprávné. Též uvedl, že v roce 2006 byla zahájena daňová kontrola, která neshledala pochybení, což utvrdilo daňový subjekt o zákonně souladném nastavení obchodního modelu a způsobu určení cen při obchodování Glass Mat s mateřskou společností.
9. První námitka spočívala v nezákonném postupu při zahájení daňové kontroly. Dle tvrzení správce daně byla daňová kontrola zahájena při ústním jednání dne 26. 1. 2016. Žalobce tvrdí, že správce daně zahájil úkony již dříve. Již dne 22. 10. 2014 správce daně vyzval daňový subjekt (dotazníkem) k poskytnutí informací k převodním cenám. Odpověď byla zaslána. Dne 3. 6. 2015 správce daně požadoval hlavní knihu a další účetní podklady, včetně smluv s dodavateli a odběrateli. Rozsáhlé místní šetření bylo provedeno dne 29. 6. 2015. Daňová kontrola tak byla fakticky zahájena již dříve, než tvrdí žalovaný. Žalovaný se uvedenou námitkou nezabýval, rozhodnutí je nepřezkoumatelné.
10. Druhou námitkou je nesprávné posouzení podmínek čerpání investiční pobídky. Žalobce nesouhlasí s tím, že investiční pobídku by nešlo vyčerpat, pokud by o ni požádal přímo žalobce jako mateřská společnost. Uvádí ekonomické údaje obratu a zisku s tím, že slevu by bylo lze čerpat. Naopak tvrdí, že mateřská společnost by na základě svých ukazatelů vyčerpala jakoukoli investiční pobídku mnohem dříve než daňový subjekt (Glass Mat). Následná fúze nebyla motivována investičními pobídkami.
11. Třetí až pátá námitka (viz členění v žalobě) souvisejí přímo s posouzením obchodních transakcí a převodních cen. Žalobce tvrdí, že došlo k nesprávnému posouzení předmětných transakcí mezi mateřskou společností a daňovým subjektem Glass Mat, rovněž došlo nesprávně k odmítnutí srovnatelné nezávislé ceny a k nezákonnému postupu při stanovení referenční ceny. K nesprávnému posouzení transakcí zpochybňuje výpočet marže dosahované mateřskou společností, neboť výpočet byl nepřezkoumatelný, nebyly zohledněny (a) unikátnost technologie a ad hoc poptávka, (b) přidružené náklady, (c) s Glass Mat se obchodovalo v CZK a nedocházelo ke změnám kurzu, u jiných odběratelů tomu tak nebylo. Srovnání správce daně tak nelze akceptovat. Glass Mat odebírala mokré sekané vlákno bez dalších nákladů, na rozdíl od vzdálenějších dodavatelů, bylo dosaženo úspor z objemu. Glass Mat byl optimálním odběratelem pro mateřskou společnost.

12. Žalobce opakovaně poukazuje na rozdíl, že Glass Mat nakupovala skelné vlákno nebalené, zatímco jiné společnosti nakupovaly od mateřské společnosti vlákno balené navinuté na cívkách. Dále tvrdí, že ceny za nákup vlákna účtované jiným subjektům ve skupině cizími dodavateli v letech 2013 - 2015 byly srovnatelné s cenami, za které obchodoval Glass Mat a mateřská společnost. Metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP) má dle směrnice OECD (Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy – pozn. soudu) přednost před ostatními metodami. Je nesprávný závěr, že neexistují srovnatelné společnosti z pohledu identických výrobků.
13. Postup při stanovení převodních cen byl nezákonný, správce daně odmítl předloženou studii zpracovanou za účelem prokázání tržního odstupu, a to bez řádného odůvodnění. Z následné srovnávací studie k rentabilitě nemateriálových nákladů správce daně neodůvodněně a nesprávně vyloučil společnost POIRINO s.p.a., jejíž činnost je obdobná společnosti Glass Mat.
14. Šestá a sedmá námitka žalobce se týkala postupu správce daně po identifikaci rozdílu sjednaných cen. Žalobce namítá, že pokud správce daně zjistil rozdíl ve sjednaných cenách, měl dle § 23 odst. 7 ZDP upravit základ daně o zjištěný rozdíl a nikoli vyloučit celou uplatněnou slevu na dani. Taktéž namítá, že správce daně při uložení sankce postupoval chybně, neboť měl vzít na vědomí přechodná ustanovení zákona č. 84/2015 Sb., který novelizoval taktéž ustanovení § 35a odst. 6 ZDP. Tedy mělo být použito znění zákona účinné od 1. 5. 2015 a nikoli znění účinné do 30. 4. 2015, což správce daně i žalovaný odůvodnili tím, že k porušení podmínek došlo před 1. 5. 2015. Žalobce tak byl chybně a přespřílišně sankcionován ztrátou nároku pobídky v celé výši.
15. Žalobce k takto vymezeným námitkám obecně shrnuje, že byly porušeny základní zásady daňového řízení, důkazy nebyly vyhodnoceny řádně, skutkové okolnosti nebyly vypořádány správně, neboť nebylo přihlédnuto k okolnostem svědčícím ve prospěch žalobce, skutkový stav nebyl zjištěn řádně. Nesprávně byl pro nadbytečnost odmítnut výsledek Ing. P., který mohl vysvětlit fungování Glass Mat a Mateřské společnosti, což by se týkalo i vyřazení spol. POIRINO s.p.a. ze vzorku srovnatelných společností. Žalobce nesouhlasí s tím, že zjištěná vysoká ziskovost Glass Mat byla zapříčiněna nastavením převodních cen v rozporu s § 23 odst. 7 ZDP.
16. V reakci na vyjádření žalovaného žalobce reagoval podáním, ve kterém setrval na námitce, že daňová kontrola byla zahájena dříve, než uvádí žalovaný, nejpozději dnem 29. 6. 2015. Zahájení kontroly tak bylo nezákonné. Namítl prekluzi práva doměřit daň z důvodu, že nejpozději dne 9. 11. 2015 správce daně materiálně zahájil daňovou kontrolu, a to s odkazem na jeho e-mail, ve kterém mimo jiné detailně specifikoval, jaké podklady bude požadovat při zahájení daňové kontroly, na tyto podklady pak při formálním zahájení kontroly odkazoval. Tříletá lhůta pro stanovení daně tak uplynula nejpozději dne 9. 11. 2018, avšak rozhodnutí o doměření daně (platební výměry) byly vydány až dne 4. 12. 2018. Odkazoval na vybranou judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“). Rovněž zopakoval námitku nezákonné aplikace sankce za porušení pravidel převodních cen, odkázal na aktuální rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2020, čj. 5 Afs 126/2019-38 (dále jen věc „Röchling“, přičemž veškerá odkazovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná na <http://www.nssoud.cz>), v němž je přijat závěr k aplikaci § 35a odst. 6 ZDP, se kterým je rozhodnutí žalovaného v přímém rozporu.

IV. Vyjádření žalovaného a reakce na repliku

17. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul průběh řízení a uvedl, že kontrola byla zaměřena na splnění podmínek investičních pobídek. Podotkl, že žalobní námitky de facto odpovídají námitkám odvolacím a případně je částečně rozvíjejí. Odkázal tak především na obsah žalovaného rozhodnutí a následně vypořádal identifikované žalobní námitky.
18. Odmítl nezákonné, příp. dřívější zahájení daňové kontroly, jak tvrdí žalobce. Vyplnění formuláře o převodních cenách bylo požadováno jako dobrovolné a bylo žádáno již v průběhu roku 2014 – tedy nemohlo jít o kontrolu zdaňovacího období roku 2014. Při pozdějším místním šetření byly vyhledávány důkazní prostředky a nebyly vyhodnocovány. Správce daně se soustředil na převodní ceny, přičemž kontrola byla následně zahájena k prověření podmínek čerpání investičních pobídek. Správce daně ani nebyl jakkoli vázán a žalobce nemohl být v legitimním očekávání o správnosti nastavených cen na základě kontroly za období roku 2006.
19. K samotnému posouzení transakcí mezi mateřskou společností a Glass Mat odkázal na napadené rozhodnutí (str. 18 až 28) a uvedl, že přírážka k dodávkám skelného vlákna od mateřské společnosti třetím osobám byla výrazně vyšší než u dodávek pro Glass Mat (daňový subjekt). Nebylo zjištěno, že by výroba Glass Mat vykazovala technologickou náročnost. V některých případech byla zjištěna dokonce záporná přírážka. Připomněl rozložení důkazního břemene ve zkoumané věci, tedy, že žalobce musí prokazovat „odchýlení se“ od „ceny obvyklé.“ K tomu ještě zmínil, že standard důkazního břemene správce daně v případě § 35a odst. 2 písm. d) ZDP je nižší než v případě § 23 odst. 7 téhož zákona.
20. Uvedl, že metoda CUP, tedy metoda srovnatelné ceny od nezávislých dodavatelů, byla odmítnuta proto, že nebylo možné dohledat srovnatelný subjekt vyrábějící totožnou plnohodnotnou komoditu. Sám daňový subjekt toto uvedl v dokumentaci, proto byla zvolena metoda TNMM (transakční metoda čistého rozpětí). Rovněž zopakoval důvody, pro které byla odmítnuta druhá výpověď svědka Ing. P. K vyřazení subjektu POIRINO s.p.a. ze srovnávací studie uvedl důvody jejího vyřazení, které v odkazu na směrnici OECD spočívaly v dalších činnostech této společnosti, jež nekorespondovaly s činnostmi daňového subjektu.
21. K námitce nezákonné sankce nejprve uvedl, že tuto nehodnotil na základě § 23 odst. 7 ZDP (kontrola nebyla zaměřena obecně na nastavení převodních cen), nýbrž optikou splnění podmínek investiční pobídky, tedy § 35a a 35b ZDP. Správce daně tedy neupravoval základ daně podle § 23 odst. 7 ZDP, ale konstatoval porušení § 35a odst. 2 písm. d) ZDP. Zprvu ve vyjádření k žalobě odmítl namítaný nesprávný postup při aplikaci novely účinné od 1. 5. 2015 (zákon č. 84/2015 Sb.), v reakci na repliku žalobce a závěry NSS ve věci *Röchling* uvedl, že tento rozsudek byl vydán až po vydání napadeného rozhodnutí a správce daně dle něho nemohl postupovat. Uvedený rozsudek však nemůže mít vliv na nedůvodnost ostatních námitek žalobce.
22. S doplněnou námitkou prekluze daně nesouhlasil, k argumentaci fakticky zopakoval nesouhlas s tvrzeními žalobce, která se týkala setrvalé polemiky žalobce k dřívějšímu zahájení daňové kontroly, než je formálně deklarováno správcem daně (viz odstavce 9 a 18 shora).

V. Přezkum věci krajským soudem

23. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
24. Jak soud shora uvedl, žaloba je koncipována vcelku obsáhle, přičemž žalobce opakovaně rozporuje jednotlivé oblasti závěrů správce daně, které byly z převážné části již předmětem odvolacího řízení před finančními orgány. Žalovaný rozhodnutí správce daně potvrdil, obě rozhodnutí (rozhodnutí finančního úřadu a napadené rozhodnutí) tvoří pro účely soudního přezkumu jeden celek. V řízení bude proto podstatné, a toto bude soud posuzovat především, jak námitky žalobce posoudil žalovaný v napadeném odvolacím rozhodnutí. Řízení před správním soudem není již ze své podstaty dalším pokračováním řízení správního (zde daňového), nýbrž jeho účel je jiný. Úkolem soudu je především přezkoumat průběh správního řízení, zda bylo vedeno řádně s garancí příslušných práv žalobce a zda jeho výsledky jsou řádně odůvodněné a podložené, resp. zda závěry odpovídají a jsou odůvodněny skutkovými zjištěními za použití odpovídajících právních předpisů. Úkolem soudu ve správním řízení soudním není přijímat nové odlišné odborné závěry, nýbrž především korigovat nesprávné postupy či úvahy správního orgánu (zde správce daně či žalovaného).
25. Zcela na úvod, na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13).
26. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry [proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 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 (odstavec 4 odůvodnění), usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 (odstavec 5 odůvodnění), usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 (odstavec 6 odůvodnění), či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72] - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce 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, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

27. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013-33, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „...*přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítka, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“ Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19: „*Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlost žaloby zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „*Není 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.*“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února**

2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mýlí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat ‚přezkoumatelný‘ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

28. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005–130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012–47). Obdobně v nálezů Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 1889/20 ze dne 10. 11. 2020.
29. Konečně je vhodné ve vztahu k samotné podstatě soudního přezkumu uvést i to, že pojem „úplný přezkum“ (plná jurisdikce) není Evropským soudem pro lidská (srov. rozsudek ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 40378/10 – Fazio Ali proti Spojenému království) vykládán doslova a Evropský soud pro lidská práva se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke specifčnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod dle Evropského soudu pro lidská práva nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Evropský soud pro lidská práva zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva (srov. např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. 11. 1995, § 47).
30. K samotnému přezkumu námitek vznesených žalobcem.

V.a. Námitky k nesprávné výši doměřené daně dle zákona o daních z příjmů

31. Za jednu ze stěžejních oblastí námitek je třeba považovat námitku nezákonné výše doměřené daně v platebních výměrech, což dle žalobce spočívalo v tom, že správce daně vyloučil celou uplatněnou slevu na dani za obě období let 2013 a 2014. Žalovaný jeho postup akceptoval.
32. Žalobce se v první ze dvou námitek v uvedeném okruhu domáhal postupu dle § 23 odst. 7 věta první před středníkem ZDP, tedy toho, že správce daně měl (toliko) upravit základ daně o zjištěný rozdíl a nikoli vyloučit celou uplatněnou slevu na dani. Samotný postup dle ust. § 23 odst. 7 ZDP však dle soudu nebyl na místě, neboť daň nebyla doměřena při přímém použití shora citovaného ustanovení, které se týká porušení daňových předpisů při transakcích se spojenými osobami, nýbrž daň byla doměřena jako následek nedodržení podmínek investiční pobídky. Oblast úpravy investičních pobídek z daňového hlediska má speciální úpravu v § 35a a § 35b ZDP, která přímo v § 35a odst. 6 ZDP obsahuje samostatný následek porušení podmínek pobídky. Uvedené platí i za situace, kdy na ustanovení o převodních cenách je v ustanovení § 35a odst. 2 písm. d) odkazováno. Odkaz však není činěn přímo pro účely stanovení daně. V tomto ohledu soud přímé pochybení správce daně neshledává.

33. Druhá část námitky v oblasti nesprávně doměřené daně byla založena na nesprávné aplikaci příslušného znění ustanovení § 35a odst. 6 ZDP, a to ve vazbě na novelizaci provedenou zákonem č. 84/2015 Sb. s účinností od 1. 5. 2015. Tuto námitku má soud za důvodnou a dává za pravdu žalobci. Ostatně žalovaný ve svém druhém vyjádření ze dne 9. 2. 2021 připustil, že závěry rozsudku NSS ve věci *Röchling*, na které upozornil žalobce, vedou k nesprávnosti části rozhodnutí (jiné námitky dále odmítal).
34. Podle § 35a odst. 2 písm. d) ZDP, ve znění do 30. 4. 2015, je jednou ze zvláštních podmínek pro uplatnění slevy dani dle § 35a odst. 1 tohoto zákona, že *poplatník nezvýší základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, nebo převodem majetku nebo jeho části výše uvedených osob, který u nich bude mít za následek snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*.
35. Podle § 35a odst. 2 písm. d) ZDP, ve znění účinném od 1. 5. 2015, je jednou ze zvláštních podmínek pro uplatnění slevy na dani dle § 35a odst. 1 tohoto zákona, že *poplatník počínaje zdaňovacím obdobím, ve kterém splnil všeobecné podmínky podle zákona upravujícího investiční pobídky, nezvýší základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů*.
36. Pokud poplatník podmínku v § 35a odst. 2 písm. d) zák. o daních z příjmů nedodrží, tak od 1. 5. 2015, tj. od účinnosti zákona č. 84/2015 Sb., se nárok na slevu za zdaňovací období, ve kterém podmínka nebyla dodržena, snižuje. Výše tohoto snížení se podle § 35a odst. 6 ZDP zjistí jako součin sazby daně a té části změny základu daně, která vznikla chybně nastavenými převodními cenami. V dané souvislosti je nutné poznamenat, že tento dopad za chybné převodní ceny je od 1. 5. 2015 zmírněn oproti předchozí úpravě. Pokud totiž převodní ceny chybně zvyšovaly základ pro výpočet slevy na dani v předcházejících obdobích, měla tato chyba za následek celkový zánik nároku na uplatňování slevy na dani. Podle ustanovení § 35a odst. 6 ZDP, ve znění do 30. 4. 2015, v daném případě totiž nárok na slevu zanikl a poplatník byl povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých slevu na dani uplatnil.
37. Je na místě přisvědčit námitce žalobce stran aplikace § 35 odst. 2 písm. d) a § 35a odst. 6 ZDP ve znění účinném od 1. 5. 2015. Novela zákona o dani z příjmů reprezentovaná zákonem č. 84/2015 Sb., Čl. IV totiž v přechodném ustanovení stanoví: „*Pro příslib investiční pobídky poskytnutý v řízení podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, zahájeném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, s výjimkou ustanovení § 35a odst. 2 písm. a), c) a d), § 35a odst. 6, 7, 8 a 9, § 35b odst. 6 a 7 a § 38r odst. 1, pro které se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*“ Dle textu přechodného ustanovení není vůbec rozhodné, zdali k porušení § 35a odst. 2 písm. d) došlo před nabytím účinnosti novely nebo až poté; zákonodárce v přechodném ustanovení nerozlišil různé právní režimy podle toho, kdy došlo k porušení zákona. Shora uvedené závěry krajský soud převzal z rozsudku NSS ve věci *Röchling* (zejm. bod 40), přičemž sám uvádí, že text přechodného ustanovení nepovažuje za jakkoli problematický, dle krajského soudu ani nedává jinou možnost výkladu.
38. Správce daně v platebních výměrech za období let 2013 a 2014 vyloučil celou uplatněnou slevu na dani, přičemž žalovaný tento postup akceptoval. Dle shora uvedeného takový

postup při doměření daně nemůže obstát, neboť výše snížení slevy na dani podle § 35a odst. 6 ZDP měla být zjištěna jako součin sazby daně a té části změny základu daně, která vznikla chybně nastavenými převodními cenami.

39. Rozhodnutí žalovaného proto z uvedeného důvodu neobstojí, což je dle soudu i důvodem pro zrušení rozhodnutí.

V.b. K zahájení daňové kontroly a prekluzi práva doměřit daň

40. S ohledem na shora přijatý závěr, který nevyhnutelně vede ke zrušení napadeného rozhodnutí, se krajský soud ke zbývajícím námitkám žalobce vyjádří spíše stručně a bez nároku na úplnost posouzení.
41. Námitku nezákonnosti, resp. dřívějšího zahájení daňové kontroly než deklarovaným dnem 26. 1. 2016 nemá soud za důvodnou. Žalobce uvedl několik dřívějších termínů spojených s některými úkony správce daně, ze kterých dovozoval, že daňová kontrola byla zahájena dříve. Např. již dne 22. 10. 2014 – správce daně žádal o vyplnění dotazníku k převodním cenám, dne 3. 6. 2015 - správce daně vyžádal hlavní knihu a další účetní podklady včetně smluv s odběrateli, dne 29. 6. 2015 – provedeno rozsáhlé místní šetření a konečně dne 9. 11. 2015 – správce daně e-mailem specifikoval, jaké podklady bude požadovat při zahájení daňové kontroly.
42. Podle ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu *je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.*
43. Dřívější úkony, jež žalobce označuje, soud bez dalšího nemá za úkony, jež by fakticky (nikoli formálně, jak zahájení kontroly označil správce daně) představovaly zahájení daňové kontroly. Pro zahájení kontroly je třeba, aby správce daně vymezil její předmět, musí začít zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Úkon správce daně v podobě zahájení akce musí být naplněn materiální podstatou. Tak tomu nemohlo být u e-mailu ze dne 9. 11. 2015, kterým správce daně oznámil rozsah podkladů, jež bude vyžadovat. Obdobně tomu je s dotazníkem k převodním cenám, jež správce daně zaslal 22. 10. 2014. Tvrzení žalobce o tom, že jeho vyplnění nebylo ryze dobrovolné, resp. nevyplnění by mělo za následek zahájení daňové kontroly, soud ze správního spisu nemohl jakkoli ověřit. Ani v takovém případě by se nejednalo o úkon, jenž by stanovil počátek daňové kontroly, již vůbec ne daňové kontroly období roku 2014, jež nebylo skončeno. Ani z obsahu místního šetření dne 29. 6. 2015 (viz protokol) nevyplývá, že mohlo dojít k zahájení daňové kontroly. Při místním šetření byly vyhledávány důkazní prostředky na místě samém.
44. Při jednání soudu žalobce navrhl k důkazu e-mailovou korespondenci se správcem daně ze dne 3. 6. 2015 a 9. 11. 2015. Soud tyto důkazy (po jejich prvotním vyhodnocení) neprovedl, neboť z nich neplynou jakékoli nové a dosud neznámé skutečnosti. Žalobci nic nebránilo, pokud to považoval za podstatné, tyto listiny navrhoval k důkazu již před správními orgány. E-mailová zpráva z 3. 6. 2015 souvisí toliko se zasláním dotazníku (v příloze), jež je zachycen v protokolu z místního šetření ze dne 29. 6. 2015 a jako námitka vypořádána

v předchozím odstavci. Samotné zaslání dotazníku daňovému subjektu k přípravě není úkonem zahajujícím daňovou kontrolu. Obdobně e-mailová zpráva z 9. 11. 2015 není dokladem o zahájení daňové kontroly (viz předchozí odstavec), tato zpráva byla podkladem a přípravou pro běžné zahájení kontroly následně, tato skutečnost ostatně plyne z textu e-mailové zprávy. Nadto soud uvádí, že e-mail ze dne 9. 11. 2015 je součástí správního spisu, a to jako příloha protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 26. 1. 2016.

45. Soud pak připomíná, že námitka nezákonného zahájení daňové kontroly, resp. jejího dřívějšího zahájení nebyla ani pojata do odvolacích námitek žalobce. Není proto na místě, aby se správní soud takovou námitkou blíže zabýval. Nemůže tak být z uvedeného důvodu nezákonné rozhodnutí žalovaného, kterému žalobce vytýká, že se uvedenou námitkou nezabýval.
46. Soud uvedenou námitku zohlednil proto, že žalobce upozornil na možnou prekluzi práva doměřit daň, ke které je třeba přihlížet z úřední povinnosti. K prekluzi daně nedošlo, neboť soud již shora popsal, že e-mail ze dne 9. 11. 2015 nelze brát za úkon zahajující daňovou kontrolu. Ani dřívější úkony správce daně úzce zaměřené k tématu převodních cen, což soud považuje za vysoce odbornou daňovou oblast, nelze mít za úkony zahajující daňovou kontrolu, jež byla zaměřena na plnění podmínek čerpání investičních pobídek. K doměření daně došlo 4. 12. 2018, konec prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu připadal na den 27. 1. 2019.

V.c. Námitky související s posouzením převodních cen

47. Rovněž k námitkám mířícím do oblasti stanovení převodních cen dle § 23 odst. 7 ZDP se soud vyjádří spíše v obecné rovině, neboť pro obsáhlost žaloby a vcelku vysokou odbornost nadnesených otázek by to bylo v rozporu se zásadou efektivity soudního řízení. Rozsáhlejšímu obsahu uvedeného odpovídá jak rozsah zprávy o daňové kontrole, tak napadeného rozhodnutí v jeho odstavcích 84 až 120. Je třeba zmínit, že námitky jsou rovněž faktickým opakováním námitek z daňového odvolacího řízení.
48. Obecně pro všechny poplatníky platí, že podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutné upravit základ daně o zjištěný rozdíl mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (pokud není rozdíl uspokojivě doložen). Proto lze říci, že poplatník nesmí nepřipustně základ daně snižovat. Poplatník v režimu investičních pobídek však navíc musí dodržet podmínku v § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, tj. nesmí zvýšit základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích se spojenými osobami způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Z uvedeného vyplývá, že dotčený poplatník musí převodní ceny, za které obchoduje se spojenými osobami, nastavit správně, ani výše ani níže, než odpovídá běžným obchodním vztahům. Z pohledu příjemce investičních pobídek tak představuje správné nastavení převodních cen (tj. dodržení tržních cen v transakcích se spojenými osobami) jednu z klíčových podmínek čerpání slevy na dani, jejíž nedodržení s sebou nese významné následky.
49. V projednávané věci není sporné, že se jednalo o transakce mezi spojenými osobami. Na straně správce daně leželo tudíž důkazní břemeno stran tržní přiměřenosti. Daňový subjekt poté stíhá důkazní břemeno stran prokázání důvodnosti rozdílu v cenách (srov. např. rozsudky NSS ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, či ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs

47/2013-30). Podle § 35a odst. 2 písm. d) ZDP, se zásadně má za to, že poplatník nezvýšil základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v § 23 odst. 7 stejného zákona způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů.

50. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 6. 2014, č. j. 7 Afs 95/2012 -47, konstatoval: *„Podle § 35a odst. 2 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se zásadně má za to, že poplatník nezvýšil základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v § 23 odst. 7 stejného zákona způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Pokud však správce daně prokáže, že v hospodaření poplatníka se vyskytují obchodní operace s osobami uvedenými v citovaném ustanovení, které se navenek jeví tak, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, je na poplatníkově, aby unesl své důkazní břemeno ohledně toho, že uvedené obchodní operace ve skutečnosti takový charakter neměly a že naopak jejich povaha principům běžných obchodních vztahů odpovídá, jakkoli nemusela být navenek patrná.“*
51. Pokud tedy správce daně prokáže, že daňový subjekt realizoval obchodní operace se spojenými osobami za ceny výrazně se odlišující od cen dosahovaných mezi nezávislými subjekty, přičemž v důsledku těchto operací došlo ke zvýšení základu daně u subjektu uplatňujícího slevu na dani oproti tomu, kdyby dané obchodní operace byly realizovány za cenu obvyklou, unese tímto správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, neboť takové obchodní operace se navenek jeví tak, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů ve smyslu § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů. Následně je na daňovém subjektu, aby prokázal, že zjištěné parametry činnosti subjektu vybočující z obvyklých hodnot v nedeformovaném tržním prostředí mezi nezávislými osobami, jsou důsledkem právě například skupinových synergií, které mají za účel ekonomickou úsporu v rámci skupiny, jejíž součástí je daňový subjekt, a že vztahy mezi spojenými osobami jsou pro danou osobu natolik výhodné, že obdobné uspořádání vztahů by zvolila i osoba s jinými osobami nespojená ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
52. Žalobce namítal, že transakce mezi mateřskou a dceřinou společností Glass Mat (první krok s důkazním břemenem na straně správce daně) nebyly správně posouzeny. Namítal chybnou analýzu marží provedenou správcem daně, argumentoval specifickými okolnostmi při dodávkách ve skupině (balení vláknů), podobností cen od jiných dodavatelů, kurzovými okolnostmi. Žalovaný tyto námitky vypořádal pod body 84 až 96 napadeného rozhodnutí, soud v jeho závěrech nespatřuje podstatné rozpory či pochybení. V této souvislosti soud odkazuje též na str. 58 až 60 zprávy o daňové kontrole. Žalovaný přitom zdůraznil, že při výpočtech vycházel z údajů, jež mu předložil daňový subjekt. Rovněž zmínil, že v některých případech byla přírážka (marže) záporná. Na základě uvedeného soud činí závěr, že i přes další dílčí námitky žalobce je správný závěr o tom, že daňový subjekt realizoval obchodní operace se spojenou osobou za ceny výrazně se odlišující od cen dosahovaných mezi nezávislými subjekty.
53. Další námitky směřovaly k poukazu na nesprávné odmítnutí metody srovnatelné nezávislé ceny (CUP) a k nezákonnému postupu při stanovení referenční ceny.
54. Obecně platí, že základní podmínkou pro stanovení *referenční ceny* je nezávislý vztah mezi subjekty, které ji sjednaly. Tato podmínka vyplývá přímo ze znění § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který výslovně a jednoznačně hovoří o ceně sjednané mezi „*nezávislými*“

(resp. nespojenými) osobami v běžných obchodních vztazích (viz výše). Tato cena je stanovena na základě tzv. principu tržního odstupu (*arm's length principle*), který vychází z podmínek, jež by platily mezi nezávislými subjekty ve srovnatelných transakcích a za srovnatelných okolností, tedy v rámci tzv. „*srovnatelných nezávislých transakcí*“. Smyslem uvedeného ustanovení je pohlížet na daná právní jednání tak, aby výsledkem byla z daňového hlediska stejná situace jako v případě, kdy k právnímu jednání dochází mezi subjekty, které spojenými osobami nejsou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2015, č. j. 6 Afs 176/2014-24).

55. *Referenční cena* je tedy 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. *Referenční cenu* může správce daně určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty nebo (zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách či např. z důvodu ujednání o dlouhodobých dodávkách) jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Pro případ, že by nebylo možné referenční cenu stanovit ani tímto způsobem, použije se s ohledem na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, jímž je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 74/2010-81).
56. Soud má za to, že i v tomto kroku (prokázání odlišnosti převodních cen od stanovených referenčních cen) správce daně unesl důkazní břemeno.
57. Žalobce namítl, že správce daně a žalovaný nesprávně odmítli použít tzv. srovnatelnou cenu od nezávislých dodavatelů (CUP – Comparable uncontrolled price). Nesouhlasí s tím, že neexistují srovnatelné společnosti z pohledu identických výrobků. Jde o námitku uplatněnou již před daňovými orgány. Žalovaný námitku vypořádal pod body 110 až 120 napadeného rozhodnutí, přičemž vycházel ze zjištění učiněných v průběhu daňové kontroly a sdělení daňového subjektu. Dle soudu je nepochybné, že použití této metody by bylo nejvhodnější, s tím souhlasí i účastníci řízení. Její možné a správné použití je však odvislé od (značné) míry srovnatelnosti produktů či obchodovaných komodit. Žalovaný zejm. v bodech 112 a 113 napadeného rozhodnutí skrze dokumentaci od Mazars s.r.o. odůvodnil, proč využití této metody nebylo na místě. Soud na této argumentaci neshledává podstatné vady. Úkolem soudu není provádět detailní a opětovný přezkum rozhodnutí ve vysoce odborných záležitostech, nýbrž zkoumat, zda postupy a následně přijaté závěry správních orgánů se nevymykají běžným postupům. Žalovaný řádně odůvodnil, proč nevyužil metodu CUP, namísto ní využil transakční metodu čistého rozpětí (TNMM – Transactional net margin method). Poznamenal, že žalobce použití metody CUP navrhl až závěrečné fázi daňové kontroly, bez toho, aby takový postup blíže osvětlil.
58. Žalobce též namítl, že při stanovení referenční ceny pomocí metody TNMM správce daně nesprávně vyloučil společnost POIRINO s.p.a. I tato námitka již byla předmětem odvolacího řízení. Soud proto opětovně odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí, konkrétně body 104 až 108, ze kterých plynou důvody, proč ceny této společnosti nebyly do srovnání zařazeny. Hodnocení žalovaného soud považuje za odpovídající a přezkoumatelné, další odůvodnění by již bylo pouhým opakováním již jednou vyřčeného. Vyřazení ze srovnání bylo rozumně odůvodněno zásadním výkyvem a též tím, že uvedená společnost nejen vyrábí produkty, nýbrž poskytuje technické a poradenské služby a další

činnosti. Nesprávnost postupu správce daně nelze podložit případným outsourcingem služeb daňového subjektu.

V.d. Námitky zbývající (neprovedení výsledku, kontrola v roce 2006 a k podmínkám čerpání pobídek)

59. Neprovedení, resp. odmítnutí dalšího výsledku svědka Ing. P. je též opakovanou námitkou z průběhu odvolacího řízení. Žalovaný neprovedení dalšího výsledku odůvodnil v bodě 117 napadeného rozhodnutí. Soud tomu nemá co vytknout jak po věcné, tak právní stránce. Je na správním orgánu, které důkazy provede a které nikoli. Pokud k důkazu (zde opakovanému výsledku) nepřistoupí je však třeba řádně odůvodnit, což bylo splněno. Krajský soud se s obsahem první výpovědi Ing. Petra P. ze dne 21. 3. 2017 seznámil (položka 43 správního spisu), svědek byl manažerem výroby, k nastavení cen výrobků neměl bližší informace. Soud má za akceptovatelnou i úvahu žalovaného, že svědek jako výrobní manažer mohl těžko disponovat informacemi, např. ve vztahu k důvodům vyřazení společnosti POIRINO s.p.a. ze vzorku srovnatelných společností. Své pracovní úkoly a manažerská oprávnění popsal v rámci provedené výpovědi.
60. Námitku oprávněnou dobrou vírou daňového subjektu, jež měla plynout z dřívější daňové kontroly za období roku 2006, soud nepřijímá. Tato námitka nebyla ani blíže konkrétní, byla vznesena spíše v rovině toho, že dřívější kontrola nedostatky nezjistila. Správce daně se na daňovou kontrolu období roku 2006 neodkazoval. Kontrolovaným obdobím byla období let 2013 a 2014, správce daně mohl své závěry přehodnotit, což učinil a odůvodnil. Rovněž je třeba připomenout, že bylo povinností daňového subjektu mít převodní ceny nastaveny odpovídajícím způsobem a případný vývoj cen sledovat. Z uvedeného plyne, že závěr kontroly z roku 2006 nemůže v běhu dalších let založit jakékoli legitimní očekávání pro období vzdálená sedm, resp. osm let.
61. Spíše okrajovou námitkou je tvrzení o nesprávném posouzení čerpání investičních pobídek. Žalobce odkazoval na to, že pokud by investiční pobídka čerpala mateřská společnost, zcela jistě by ji vyčerpala. Tato námitka však nijak nesouvisí se závěry přijatými finančními orgány a nebyla ani nosným bodem doměřené daně. K tomu viz vyjádření žalovaného v napadeném rozhodnutí pod body č. 79 až 83. Soud již pod bodem *V.a.* shledal důvody ke zrušení rozhodnutí, není tak ani efektivní vypořádat námitku k okolnosti, která sama o sobě ani ve spojení s jiným nevedla k doměření daně. Žalovaný ve svých úvahách vyšel ze skutkových okolností případu a sám uvedl, že zjištěné skutečnosti mohou dokreslovat hraniční okolnosti případu. Obdobně soud vypořádává i námitku upřesněnou žalobcem až při soudním jednání. Tedy námitku, že není spravedlivé nahlížet na postup žalobce jako negativní v tom, že založil samostatnou společnost pro čerpání pobídky (SPV) a že předchozí úprava umožňovala čerpat pobídku pět let a posléze od 1. 5. 2004 již deset let. Takový postup mu byl údajně doporučen ministerstvem. Soud k tomu opakovaně uvádí, že možné závěry plynoucí z těchto konsekvencí nebyly podstatnými a nosnými důvody pro doměření daně. Ve světle zrušení rozhodnutí žalovaného z jiných důvodů (viz shora) není na místě žalobcem obecně vznesené námitky podrobně rozebírat.

VI. Závěr a náklady řízení

62. Soud odkazem na shora uvedené závěry v odstavci *V.a.* (body 37 až 39) shledal žalobu důvodnou, a to v námitce nesprávné aplikace ustanovení § 35a odst. 6 ZDP, což vedlo

k nezákonnému stanovení výše doměřené daně. Proto napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 a 4 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je tímto rozsudkem vázán (ve svém případném rozhodnutí bude vycházet ze závěrů krajského soudu § 78 odst. 5 s.ř.s.)

63. Žalobce v závěru žaloby, pro případ vyhovění žalobě, žádal i zrušení dodatečných platebních výměrů. Odkazem na judikaturu NSS, např. ve věci čj. 8 Afs 15/2007-75 ze dne 14. 4. 2009 soud takto nepostupoval. Platí totiž, že rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.
64. Správní soud musí respektovat rámec a logiku základních procesních institutů daného správního řízení, v tomto případě tedy řízení daňového, tak, aby bylo možné toto řízení po vrácení věci krajským soudem řádně dokončit. Zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně bude tedy přicházet do úvahy zejména tam, kde správní soud shledá jak odvolací tak prvostupňové rozhodnutí finančních orgánů nezákonným, přičemž nebude možná náprava tím, že by odvolací orgán prvostupňové rozhodnutí změnil. Tento postup bude proto na místě zejména v případech, kdy daň vůbec neměla být vyměřena či doměřena, např. tehdy, když krajský soud shledá důvodnou námitku uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Výjimečně může tento postup připadat v úvahu tam, kde správní soud shledá takovou vadu prvostupňového daňového řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé a kterou již přitom nelze v novém odvolacím řízení odstranit. Rozhodně však takto nelze postupovat v případě, kdy správní soud shledá vady řízení spočívající např. v neprovedení navrhovaných důkazů. Obdobná situace nastala i v nyní souzené věci.
65. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému.
66. Náklady řízení žalobce představují odměnu 15.500 Kč ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. (dále jen „*vyhláška*“) ve výši 3.100 Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky, a to za pět úkonů právní služby (příprava převzetí zastoupení, sepsání žaloby, dvě písemná podání a účast u jednání soudu) podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky, pětkrát režijní paušál ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 4 vyhlášky, tedy celkem 1.500 Kč. Dále k odměně náleží náhrada za promeškaný čas advokáta 600 Kč (6 půlhodin po 100 Kč) a náhrada za cestovné advokáta k jednání soudu osobním automobilem na trase Praha – Pardubice a zpět za 1.526,02 Kč (240 km, sazba náhrady 4.40 Kč/km a při ceně paliva dle vyhlášky). K tomu 21 % DPH z odměny a náhrad advokáta ve výši 4.016,46 Kč, dále náhrada za soudní poplatek ve výši 3.000 Kč. Celkové náklady řízení tak činí 26.142,48 Kč.
67. Soud proto žalovaného zavázal k zaplacení shora uvedených nákladů, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s.ř.s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, tato lhůta je přiměřená možností žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice, 23. června 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu