



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **P.-H. s. r. o.**, IČO X
sídlem P. 860/10, X O.
zastoupená daňovou poradkyní G. T. a. s., IČO X
sídlem P. 1753/10a, X P. 4

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2019, č. j. 6572/19/5200-11431-706481

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. Předmětem činnosti žalobkyně je prodej hokejového vybavení. Dle vlastního tvrzení vznikla žalobkyně 1. 2. 2012 za účelem umožnění převzetí výhradního zastoupení kanadského výrobce E. S. C. a jeho značky E. v ČR panem E. F. od dosavadního výhradního dovozce, pana R. V. E. F. byl jednatelem a společníkem žalobkyně s 90 % podílem, R. V. byl společníkem s 10 % podílem. Od 3. 4. 2013 převzal E. F. 100 % podíl.
2. Dne 2. 3. 2015 zahájil Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob (dál jen „daň“) za zdaňovací období 2012 a 2013. Správce daně zjistil, že v roce 2012 prodávala žalobkyně hokejové

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

vybavení zn. E. jen svým dvěma společníkům, v roce 2013 pak vedle svých společníků také jiným subjektům, přičemž obchodní přírážka, kterou žalobkyně přidávala k vlastní nákupní ceně při prodeji svým společníkům, se správci daně jevila nepřiměřeně nízká a v roce 2013 nadto i nesrovnatelně nižší u prodejů zboží společníkům oproti prodejm nezávislým subjektům.

3. Dne 11. 7. 2017 seznámil správce daně žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění a dne 29. 11. 2017 daňovou kontrolu ukončil projednáním zprávy o daňové kontrole. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně byla s E. F. kapitálově spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a s R. V. jinak spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 1 ZDP, přičemž při prodeji zboží žalobkyní R. V. docházelo k netržnímu ovlivňování cen. Dále dospěl k závěru, že ceny sjednané v transakcích mezi žalobkyní a oběma jejími společníky byly odlišné od cen zjištěných u srovnatelných transakcí mezi nezávislými subjekty v běžných obchodních vztazích. Pro určení obvyklé (referenční) ceny zboží použil správce daně transakční metodu srovnatelné nezávislé ceny (Comparable uncontrolled price method – dále jen „metoda CUP“), při jejíž aplikaci zvolil kritérium obchodní přírážky ve vazbě na jednotlivé prodeje. Správce daně zjistil, že v roce 2012 činila výše obchodní přírážky při prodeji zboží žalobkyní jejím společníkům 0-19,97 %, zatímco v rámci velkoobchodu hokejovým vybavením mezi nezávislými osobami dosahovala obchodní přírážka výše 38-62 %. V roce 2013 pak dle zjištění správce daně prodávala žalobkyně zboží svým společníkům s přírážkou -0,01-11,73 %, zatímco při prodeji téhož zboží nezávislým osobám s přírážkou 57,69-82,74 %. Pro stanovení referenční ceny přitom správce daně vždy použil dolní hranici obchodní přírážky zjištěné u transakcí mezi nezávislými subjekty. Jelikož žalobkyně důvodnost zjištěného rozdílu uspokojivě nedoložila, ačkoli k tomu byla vyzvána, byly podle správce daně splněny podmínky pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 ZDP. Základ daně žalobkyně v roce 2012 tak správce daně z uvedeného důvodu zvýšil o 3 279 445 Kč a v roce 2013 o 8 541 386 Kč.
4. Dodatečnými platebními výměry ze dne 4. 12. 2017 správce daně doměřil žalobkyni za zdaňovací období roku 2012 (č. j. 2043770/17/3101-51522-800366) daň ve výši 623 200 Kč a penále 124 640 Kč, a za zdaňovací období roku 2013 (č. j. 2044253/17/3101-51522-800366) daň ve výši 1 866 180 Kč a penále ve výši 373 236 Kč.
5. Žalovaný v odvolacím řízení doplnil dokazování o žalobkyní předložený znalecký posudek společnosti B. A. s. – Z. ú. s. r. o. ze dne 12. 8. 2018 (dále jen „Znalecký posudek“) a výslech znalce, a poté v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a oba dodatečné platební výměry potvrdil.

B) Žaloba a stanovisko žalovaného

6. Žalobkyně žalobou požadovala zrušení rozhodnutí žalovaného. Žalobní body (pro přehlednost včetně reakce žalovaného) soud stručně shrnuje takto:

I. R. V. nebyl s žalobkyní spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 1 ZDP

Podle žalobkyně nebyl R. V. s ní tzv. jinak spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 bodu 1 ZDP, neboť nikdy nebyl statutárním orgánem žalobkyně ani členem jiného podobného orgánu, neúčastnil se vedení a neměl podstatný vliv na hospodaření žalobkyně. Správce daně neprokázal, že by se R. V. podílel na sjednávání obchodů žalobkyně a cenotvorbě.

Legitimní podmínkou převodu výhradního zastoupení zn. E. na žalobkyni bylo ze strany R. V. pokrytí jím dříve sjednaných obchodů, nikoli primárně nákup bez zisku, což dokládá i fakt, že po převodu předmětného výhradního zastoupení došlo k převodu obchodního podílu a plnění vůči R. V. ustala. Žalobkyně byla vůči R. V. v pozici prostředníka/agenta, přičemž to, že mezi ním a žalobkyní docházelo k pouhé přefakturaci, vyjadřuje limitně nízké riziko žalobkyně spojené s danou obchodní činností, což by bylo při potenciální aplikaci Směrnice OECD k převodním cenám pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „Směrnice OECD“) zcela v souladu s jejím bodem 7.36 i mezi spojenými osobami. Tento bod Směrnice OECD obecně řeší aplikaci odměny/zisku vzhledem k vlastní přidané hodnotě, přičemž celá Směrnice OECD je postavena na principu, že zisk je odměnou za riziko, které je odrazem vykonávaných funkcí, a tudíž subjekt odstíněný od rizika by měl mít limitovanou ziskovost. Odstavec 7.36 Směrnice OECD dovozuje, že náklady, které by vznikly členům v rámci skupiny přímo, kdyby byli nezávislí, lze postoupit příjemcům skupiny bez přírážky a ziskovou přírážku aplikovat pouze na náklady vzniklé při tvorbě vlastní přidané hodnoty (při výkonu agenturní funkce). Pokud by žalobkyně jako agent do obchodního modelu nevstoupila, mohl by sice R. V. nadále své obchody realizovat bez účasti žalobkyně, nedošlo by však k převodu obchodních toků na žalobkyni a vystoupení R. V. z pozice výhradního dovozce. Dočasné dodávky R. V. prostřednictvím žalobkyně tak měly jednoznačně obchodní smysl, umožnily uvedený převod obchodního zastoupení a výše odměny žalobkyně v těchto transakcích je zcela v souladu se Směrnicí OECD. Výši ziskové přírážky není důvodné analyzovat, jelikož správní náklady, které jediné by mohly být ziskovou přírážkou zatíženy, byly v daném období zcela nemateriálního charakteru. Cenové nastavení obchodů mezi žalobkyní a R. V. by tedy bylo v souladu s principy obvyklých obchodních vztahů, i kdyby byl R. V. spojenou osobou ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že ke sporné právní otázce týkající se spojení žalobkyně a R. V. se již zevrubně vyjádřil v bodech [50] až [53] napadeného rozhodnutí. Setrval na závěru, že faktický podíl R. V. na obchodním vedení žalobkyně byl prokázán, jelikož žalobkyně sama uvedla, že její obchodní transakce byly realizovány na základě předchozího obchodního jednání R. V., který při prodeji určoval ceny, množství a druh zboží zn. E., které žalobkyně od tohoto dodavatele nakoupila. Dále uvedl, že v bodě [53] napadeného rozhodnutí označení R. V. jako člena statutárního orgánu žalobkyně, je toliko chybou v psaní. Rovněž setrval na závěru, že na věc nelze aplikovat bod 7.36 Směrnice OECD, neboť je v něm řešena zcela odlišná problematika, a sice úplaty za vnitroskupinové služby v rámci nadnárodních podniků, a také na závěru, že nastavení cen mezi žalobkyní a R. V. nebylo v souladu s principem tržního odstupu.

II. Nesprávný postup při stanovení referenčních cen

a) Neprovedení funkční a rizikové analýzy

Podle žalobkyně je při správném nastavení převodních cen nutné postupovat v souladu s § 23 odst. 7 ZDP, Směrnicí OECD a Pokynem Ministerstva financí D-332 tak, že je nejprve třeba identifikovat ekonomicky významné činnosti a odpovědnosti vykonávané stranami příslušné řízené transakce, tj. provést funkční analýzu a determinovat funkční profil, přičemž k úplnosti funkční analýzy je nutné brát v úvahu předpokládaná rizika u každé ze zúčastněných stran (viz shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016, č. j. 5 Afs 194/2015-34, či rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 3. 2016, č. j. 52 Af 34/2014-269, na něž žalobkyně v daňové kontrole upozorňovala, ale správce daně ani

žalovaný se jimi nezabývali). Správce daně však uvedenou analýzu neprovedl s odkazem na použitou metodu CUP. Text § 23 odst. 7 ZDP (hovořící o „*stejných nebo obdobných podmínkách*“), text Směrnice OECD (hovořící v odst. 2.13 o transakcích za „*srovnatelných okolností*“ a v odst. 2.16 o nutnosti zohlednění „*i jiných funkcí než pouze srovnatelnost produktu*“) i text Pokynu D-322 (řadící mezi faktory relevantní pro určení srovnatelnosti mj. charakteristické vlastnosti majetku, vykonávané funkce, smluvní podmínky, ekonomické okolnosti a podnikatelské strategie) ale dokládají, že zohlednit vykonávané funkce, podstupovaná rizika a používaný majetek je nezbytné vždy, tj. při aplikaci jakékoli metody stanovení transferových cen. Tvzení správce daně, že metoda CUP je zaměřena na produkt a nikoli na funkce, je proto nesprávné, a tvzení žalovaného, že odst. 2.16 Směrnice OECD zohlednil, je nepřezkoumatelné, neboť z rozhodnutí nevyplývá, jak konkrétně. Aplikaci § 23 odst. 7 ZDP na prodeje zboží E. F. žalobkyně akceptuje, avšak rozdílné nastavení cen spojené osobě (E. F.) a nezávislým subjektům bylo odůvodněno významnými rozdíly ve vykonávaných funkcích, podstupovaných rizicích a používáním majetku. K adekvátnímu stanovení ceny dle Směrnice OECD bylo nezbytné zohlednit, že v důsledku historického vývoje žalobkyně reálně nesla rizika a vykonávala obchodní činnost jen na území Čech, kde prodávala zboží přímo konečným zákazníkům a vystupovala jako plnohodnotný distributor realizující veškerý reziduální zisk a ztrátu, zatímco na Moravě disponoval již před založením žalobkyně vlastním klientským portfoliem E. F., který zde také nesl veškeré marketingové náklady a rizika. Žalobkyně ve vztahu k prodejm na Moravu vykonávala jen rutinní funkce, zejména centrální nákup. Funkční profil žalobkyně při obchodech s E. F. odpovídal pozici tzv. limitované entity, která by měla mít v souladu s principem tržního odstupu uhrazeny veškeré náklady a zajištěnu přiměřenou ziskovost, stanovení cen na úrovni obchodních přírážek třetím stranám by však bylo v rozporu s žalobkyní vykonávanými funkcemi a podstupovanými riziky v těchto transakcích. Účetnictvím žalobkyně je prokazatelné, že veškeré žalobkyní hrazené marketingové náklady byly vynaloženy pouze pro obchodní činnost na území Čech, na Moravě nesl náklady na podporu prodeje, ale i skladování a dopravu E. F. Správce daně proto nesprávně identifikoval nezávislé subjekty jako srovnatelné s E. F. Teorie žalovaného o tom, že dovozená cena je odměnou „celé činnosti distributora“, vede absurdně k závěru, že prodává-li žalobce další distributorské spojené osobě a ta až konečnému zákazníkovi, vznikne oběma nárok na zisk ve výši srovnatelné s celou maloobchodní marží konečné distribuce. To by však vedlo k nekonečnému navyšování cen. Podle žalobkyně naopak platí, že pokud si dva či více subjektů mezi sebe činnost rozdělí, mají si dělit i příslušnou marži v poměru, v jakém komplexní distribuční činnost zajišťují. Správce daně a žalovaný však komparovali ceny, aniž měli naplněny faktory srovnatelnosti.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na zejména na body [43], [54], [55] a [63] napadeného rozhodnutí, kde podrobně popsal skutečnosti odůvodňující výběr metody CUP i důvody, proč nebyla provedena funkční a riziková analýza. Metoda CUP je nejvíce bezprostřední a nejspolehlivější metodou pro účely aplikace principu tržního odstupu, jsou-li k dispozici srovnatelné transakce. Žalobkyně v roce 2013 prodávala spojeným osobám v řízených transakcích identické zboží jako nespojeným osobám v nezávislých transakcích, proto bylo na místě aplikovat právě metodu CUP. Obdobně tento závěr platí i pro rok 2012, kdy sice žalobkyně prodávala zboží pouze spojeným osobám, avšak správce daně měl k dispozici údaje o sedmi srovnatelných obchodních společnostech prodávajících srovnatelné zboží. Podmínka srovnatelnosti řízených a nezávislých transakcí je u metody

CUP zaručena primárně tím, že se v těchto transakcích jedná o srovnatelné zboží (fyzickými vlastnostmi a kvalitou), a dále je dle bodu 2.20 Směrnice OECD nutné posoudit i další ekonomicky relevantní okolnosti těchto transakcí, které by mohly mít hmotný vliv na cenu zboží (smluvní podmínky, množství zboží, podmínky dodání a dopravy zboží, pojištění), což však neznamená, že je nezbytné zkoumat, jaké funkce a rizika strana řízené transakce vykonává a podstupuje. Dopad širších podnikatelských funkcí na cenu, o kterém hovoří žalobkyně zmíněný bod 2.16 Směrnice OECD, byl zohledněn tak, že správce daně v roce 2013 vyloučil transakce vykazující předpoklad konečné spotřeby, jelikož spojeným osobám dodávala žalobkyně zboží rovněž za účelem dalšího prodeje a nikoliv ke konečné spotřebě, a v roce 2012 vybral pouze nezávislé srovnatelné transakce z oblasti velkoobchodu. Kupní smlouvy či další dokumentaci ozřejmující konkrétní podmínky řízených transakcí, na základě které by bylo možné posoudit další relevantní ekonomické okolnosti ve smyslu bodu 2.16 Směrnice OECD, žalobkyně nepředložila, stejně jako nepředložila dokumentaci ke způsobu tvorby převodních cen a neobjasnila konkrétní způsob stanovení cen v řízených transakcích mezi ní a spojenými osobami. Argumentace postavení žalobkyně v rámci řízených transakcí jakožto limitované entity, která reálně nenesla žádná rizika a nevykonávala řadu funkcí, tak dle žalovaného zůstává v rovině ničím nepodložených tvrzení.

b) Neunesení důkazního břemene

Podle žalobkyně bylo při aplikaci § 23 odst. 7 ZDP v souladu s konstantní judikaturou důkazní povinností správce daně prokázat, že se jedná o spojené osoby (což prokázal jen u E. F.), a že se ceny sjednané mezi těmito spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalobce však tvrdil a Znaleckým posudkem následně i prokázal, že v důsledku neprovedení funkční a rizikové analýzy nemůže správcem daně zvolený způsob stanovení referenčních cen obstát. Uvedl-li proto žalovaný v bodě [98] napadeného rozhodnutí, že po stanovení obvyklé ceny a vyčíslení cenového rozdílu přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, která měla prokázat, že odchýlení se od obvyklé ceny mělo jiný účel než krácení daně, jde o nezákonné přenesení důkazního břemene, neboť správce daně své primární důkazní břemeno neunesl.

c) Další vady

Podle žalobkyně operoval-li správce daně s pojmy obchodní přírážka či marže, nejedná se o aplikaci metody CUP, nýbrž lze hovořit o aplikaci metody nákladů a přírážky (Cost+) nebo metody ceny při opětovném prodeji (R-). Dále pak není pravdivé tvrzení žalovaného, že by mezi žalobkyni a E. F. nešly funkce a rizika rozdělit s ohledem na skutečnost, že E. F. je současně jednatelem a vlastníkem žalobkyně. Kritériem rozdělení funkcí a rizik mezi žalobkyni a E. F. totiž byly např. účelně vynaložené náklady (marketing, doprava, skladování) nebo uvedené faktické (lokální) rozdělení trhu. Rozlišit, kdy E. F. jedná za sebe a kdy za žalobkyni tedy možné bylo. Není-li žalovaný dle vlastního tvrzení schopen rozdělit funkce a rizika, není logicky s to u spojených osob ani správně stanovit jejich základ daně a z něj vyplývající daňovou povinnost. Důsledkem toho muselo být faktické zdanění jednoho titulu dvakrát či vícekrát.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že při užití metody CUP není nutné vycházet z konkrétní jednotkové ceny za konkrétní produkt, ale je možno využít i kritérium obchodní přírážky, která je procentuálním vyjádřením toho, co bylo prodejcem přiráženo

k nákupní ceně, tudíž svědčí i o výši prodejní ceny. Pomocí metody CUP bylo dle žalovaného prokazatelně zjištěno, že interval obchodní přírážky při prodeji srovnatelného zboží nezávislým osobám v nezávislých srovnatelných transakcích za srovnatelných okolností se pohyboval v desítkách procent, z čehož vyplývá výše ceny obvyklé ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, přičemž správce daně a žalovaný vycházeli ve prospěch žalobkyně z dolní hranice zjištěných intervalů. Naproti tomu rozpětí obchodní přírážky žalobkyně v rámci řízených transakcí se spojenou osobou E. F. se pohybovalo v jednotkách procent a se spojenou osobou R. V. dokonce v desetínách procenta, z čehož je zřejmé, že v transakcích mezi žalobkyní a spojenými osobami nebyl dodržen princip tržního odstupu, přičemž žalobkyně zjištěný rozdíl uspokojivě nedoložila.

d) Znalecký posudek

Podle žalobkyně hodnocení Znaleckého posudku žalovaným odráží jeho nesprávné uchopení důkazního břemene. Znalecký posudek neměl nahrazovat dokumentaci k transferovým cenám, nýbrž poukázat na nesprávnost hypotetických referenčních cen stanovených správcem daně a objasnit, jak mělo být správcem daně postupováno, tj. od funkční a rizikové analýzy, přes volbu správné metody stanovení referenční ceny až po stanovení transferových cen v souladu s principy tržního odstupu. Žalovaný nehodnotil Znalecký posudek, který dle judikatury požívá statut vyššího důkazu, objektivně, nýbrž jej jen účelově zpochybnil a odmítl.

Dále podle žalobkyně nelze souhlasit s výtkou žalovaného, že Znalecký posudek pracoval pro rok 2013 s neaktuálními cenovými databázemi (A.). Naopak Znalecký posudek vychází z dat, kterými žalobkyně mohla v době přípravy příslušného daňového přiznání reálně disponovat. Cenotvorba v příslušném zdaňovacím období nemůže zohledňovat skutečnosti a informace známé až v budoucnosti. Žalovaný se tak dopustil úvahy, jež byla odmítnuta Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013-21, neboť jednak nutí žalobkyni k přesné predikci budoucnosti, a dále vede k libovůli v užití jakékoli pozdější verze databáze a tím k možnému určení obvyklé ceny v několikaletých stejně validních ziskových rozpětích. Žalovaný tedy neposuzuje podmínky jako podmínky obvyklé v čase a místě.

Dále podle žalobkyně žalovaný v napadeném rozhodnutí také nedůvodně vytýká, že znalcem vypočtená výše čisté obchodní přírážky v obou sledovaných letech nespadá do intervalu znalcem stanovených obvyklých cen, neboť úkolem znalce nebylo vypočítat čistou skutečně žalobkyní dosaženou ziskovou přírážku k nákladům, nýbrž stanovit metodu převodních cen v souladu s principem tržního odstupu.

Dále podle žalobkyně žalovaný také nedůvodně vytýká, že znalec nevzal v úvahu podstatné odlišnosti vyplývající z posouzení vztahu druhé spojené osoby. Znalec se k R. V. nevyjadřoval, neboť cílem posudku nebylo vyjadřovat se k propojení osob.

Nedůvodná je podle žalobkyně také výtka absence důkazních prostředků prokazujících obsah informací poskytnutých znalci a jejich správnost, neboť znalec vycházel z žalobkyní vyplněného dotazníku na funkční a rizikovou analýzu, jehož závěry jsou uvedeny v tabulce č. 4-1.

Podle žalobkyně jí žalovaný také nedůvodně vytkl nepředložení důkazů k vyvrácení závěrů uvedených jím v Seznámení k otázce marketingu, skladování a dopravy, neboť žalobkyně sdělila, že jsou tyto skutečnosti (např. vynakládání všech marketingových

nákladů žalobkyní jen v Čechách) prokazatelné z jejího účetnictví. Nevynaložení nákladů žalobkyní na skladování, dopravu a podporu prodeje na Moravě je negativní skutečnost, tudíž měl žalovaný prokázat opak.

Žalovaný pochybil i vyslovením pochybností o správnosti Znaleckého posudku na základě nesprávné kvalitativní analýzy 5 nezávislých společností, jejichž data využil znalec ke stanovení mezikvartilového rozpětí obchodních přírážek, neboť na rozdíl od znalce vycházel žalovaný při určení indikátoru nezávislosti nesprávně z dat k roku 2018 a nikoli ke dni ocenění (k datu ocenění měly všechny znalcem vybrané společnosti indikátor nezávislosti na úrovni A). Žalovaný jen tvrdil, avšak neprokázal, že některé společnosti indikátor nezávislosti na úrovni A nemají.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na svém závěru uvedeném v bodu [80] napadeného rozhodnutí, že Znalecký posudek s ohledem na zjištěné rozpory, které nebyly odstraněny ani výslechem znalce, není způsobilý prokázat, že ceny v řízené transakci mezi žalobkyní a spojenými osobami byly nastaveny v souladu s principem tržního odstupu. K výtkám stran aktuálnosti dat v databázi A. a verze dané databáze, z které vycházel znalec, odkázal žalovaný na bod [91] napadeného rozhodnutí. Nad rámec tam uvedeného zdůraznil, že správce daně musí při aplikaci § 23 odst. 7 ZDP prokázat, že ceny sjednané mezi spojenými osobami se lišily od cen sjednaných mezi nezávislými osobami za srovnatelných podmínek, což je posuzováno objektivně bez ohledu na subjektivní stránku. Správce daně proto na danou otázku nenahlíží prizmatem toho, co mohlo být daňovému subjektu známo v době realizace řízené transakce, ke konci příslušného zdaňovacího období, či v době přípravy daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, nýbrž posuzuje danou otázku na základě všech skutečností a dat týkajících se příslušného zdaňovacího období, které má v daňovém řízení k dispozici. Byl-li Znalecký posudek zpracován v roce 2018, pak znalec měl a mohl využít verzi databáze A., která obsahovala relevantní data pro období roku 2013. Data pro období roku 2012 nemohla být pro rok 2013 relevantní. Žalovaný Znaleckému posudku nevytýkal, že by snad data pro rok 2013 byla zastaralá s ohledem na novější verze databáze, nýbrž to, že znalcem byla použita verze databáze, která data pro rok 2013 vůbec neobsahovala. Dále žalovaný vysvětlil, že v bodu [77] napadeného rozhodnutí pouze uvedl úvahu, že i pokud by hypoteticky vycházel ze závěrů a východisek znalce a použil jím zvolenou metodu stanovení převodních cen, nebyly by ceny sjednané mezi žalobkyní a spojenými osobami nastaveny v souladu s principem tržního odstupu, neboť znalcem vypočtená čistá obchodní přírážka u prodeju žalobkyně spojeným osobám nespádala do jím vypočteného intervalu čisté obchodní přírážky souladné s principem tržního odstupu. Dále žalovaný zdůraznil, že z žalobkyní předložených účetních dokladů nelze dovodit, že by náklady na marketing, dopravu a skladování vynaložila pouze na území Čech, a tudíž logicky nebylo prokázáno ani to, že na území Moravy žádné relevantní náklady nevynaložila. Dotazník vyplněný daňovým subjektem žalovaný nepovažuje za relevantní podklad pro vypracování funkční a rizikové analýzy znalcem, jelikož daňového subjektu může být s ohledem na svůj zájem na výsledku daňového řízení motivován k uvedení nepřesných, nepravdivých či zkreslených informací. Rovněž žalovaný setrval na závěru o existenci pochybností o postupu znalce při výběru srovnatelných obchodních společností, zejména když znalec nespécifikoval, na základě jakých kritérií v rámci kvalitativní analýzy vybral z množiny 523 obchodní společností právě 5, které bez bližšího odůvodnění označil za srovnatelné. Znalecký posudek hodnotil žalovaný v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a v

souladu s žalobkyní citovanou judikaturou provedl i výslech znalce, který však nebyl s to zjištěné pochybnosti objasnit.

C) Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného dle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).
8. Jak žalovaný v napadeném rozhodnutí správně uvedl, nemá personální propojení mezi určitými osobami samo o sobě zpravidla daňové následky, může však signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že uvedené osoby budou jednat ve shodě tak, aby optimalizovaly svoji daňovou zátěž vytvářením umělých skutkových okolností, které by subjekty navzájem neprovázané nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální. Stát není oprávněn zasahovat do cenotvorby mezi soukromými osobami, je však oprávněn nastavit pravidla zabráňující tomu, aby mezi spojenými osobami docházelo k transferům zisku a tím ke snížení základu daně pomocí deformovaných cen, které se bez relevantního důvodu liší od cen obvyklých, tj. cen, jež by si takové osoby zřejmě ujednaly, pokud by na trhu vystupovaly jako nezávislé, ekonomicky či personálně nespojené subjekty. Toto pravidlo je označováno jako princip tržního odstupu a jsou na něm založeny jednak mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a dále je jeho vyjádřením i § 23 odst. 7 ZDP.
9. Podle § 23 odst. 7 ZDP platí, že *liš-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu upravujícího oceňování majetku.*
10. Citované ustanovení tedy opravňuje správce daně upravit základ daně spojených osob, u nichž zjistí, že obchodovaly za ceny, které principu tržního odstupu neodpovídají, a to o zjištěný rozdíl mezi cenami v transakcích spojených osob a cenami v transakcích osob nezávislých.
11. Žalovaný v napadeném rozhodnutí správně připomněl, že výkladu citovaného ustanovení ZDP se již ve své judikatuře věnoval Nejvyšší správní soud, přičemž obecně platná východiska této judikatury lze použít i na nyní posuzovanou věc. Při aplikaci § 23 odst. 7 ZDP musí správce daně prokázat, že (i.) došlo ke spojení osob a (ii.) že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pokud se mu to podaří, je na daňovém subjektu, aby rozdíl cen uspokojivě doložil. Jestliže rozdíl uspokojivě doložen nebude (podmínka iii.), bude o tento rozdíl upraven základ daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS).
12. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že správci daně v obou kontrolovaných letech vznikla pochybnost o tom, že nastavení cen v transakcích mezi žalobkyní a jejími společníky odpovídalo principu tržního odstupu, a to na základě zjištění o výši obchodní přírážky, o kterou žalobkyně navyšovala pořizovací cenu zboží při jednotlivých prodejkách. Správce daně zaslal žalobkyni během daňové kontroly postupně 3 výzvy.

13. V první výzvě (15. 6. 2015) správce daně přdestřel žalobkyni svá zjištění o průměrné výši obchodních přírážek žalobkyně (v roce 2012 ve výši 1,27 % a v roce 2012 ve výši 3 % u obchodů se společníky a 49,8 % u obchodů s ostatními subjekty) a dotazoval se jí, jak vlastně obchodní přírážku u jí realizovaných prodejů stanovila, a pro případ, že by vázala obchodní přírážku na náklady vynaložené v souvislosti s realizovanými prodeji, pak správce daně požadoval, aby uvedla podíl jednotlivých druhů nákladů vztahujících se k prodejem jednotlivým odběratelům.
14. Žalobkyně v odpovědi (20. 7. 2015) uvedla, že její obchodní strategie byla ovlivněna převodem obchodního zastoupení zn. E. Popsala, že společnost E. S. C. byla nejprestižnějším dodavatelem hokejové výstroje na světě, který si své distributory v jednotlivých státech pečlivě vybíral a s převodem svého výhradního obchodního zastoupení pro ČR, zastávaného R. V., souhlasil pouze s podmínkou, že se bude R. V. alespoň z počátku na podnikání E. F. podílet a bude dosaženo dostatečných prodejů jeho výrobků zejména v extraligových klubech. Proto byla založena žalobkyně, v níž byla formální 10 % účast R. V. projevem splnění požadavku kanadského výrobce. Dále žalobkyně uvedla, že R. V. měl ještě nasmlouvány dodávky do některých klubů, a tudíž toto zboží žalobkyně R. V. pouze přefakturovala (což byla podmínka R. V., aby obchodní zastoupení E. F., resp. žalobkyni přenechal), zbylou část pak prodávala E. F. s cca 1,5 % marží, postačující k pokrytí nízkých administrativních nákladů takových prodejů. Dále namítala, že § 23 odst. 7 ZDP není na její situaci použitelný a je nesmyslné posuzovat marže u jednotlivých odběratelů, neboť nešlo o klasický formát velkoobchod-maloobchod-konečný zákazník, nýbrž o formát velkoobchod-konečný zákazník (hokejové kluby). Dále vysvětlila, že jiný obchodní model existoval pro Moravu, kde měl E. F. na rozdíl od žalobkyně zavedenou obchodní síť ze svého dřívějšího podnikání, a jiný v Čechách, kde byla střediska Praha a Hradec Králové patřící dříve R. V., která následně žalobkyně převzala. Také zdůraznila, že v prvním roce podnikání je ztráta běžná a že reálné zdanění je u fyzické osoby vyšší (15 % + sociální a zdravotní pojištění) než u osoby právnické (19 %).
15. V druhé výzvě (23. 2. 2016) správce daně požadoval, aby žalobkyně doložila své smluvní vztahy s dodavatelem vybavení zn. E. i s odběrateli (jak společníky, tak ostatními subjekty).
16. Žalobkyně však správci daně v odpovědi (31. 3. 2016) sdělila, že E. F. sjednal veškeré obchody s dodavatelem i odběrateli ústně.
17. V třetí obsáhlé výzvě (30. 9. 2016) správce daně seznámil žalobkyni se svými dosavadními zjištěními. Ve vztahu k roku 2012 správce daně uvedl, že z účetnictví žalobkyně zjistil průměrnou výši jí dosahované obchodní přírážky u prodejů společníkům v rozpětí 0 – 19,97 %. Dále uvedl, že s ohledem na absenci prodejů jiným osobám v roce 2012 provedl za účelem stanovení ceny zboží v nezávislé transakci šetření o dosahovaných obchodních přírážkách u sedmi velkoobchodních prodejců hokejového vybavení, které vybral dle předem stanovených kritérií srovnatelnosti s žalobkyní a u nichž zjistil rozpětí obchodní přírážky 38 – 62 %. Ve vztahu k roku 2013 se pak správce daně zaměřil na porovnání obchodní přírážky dosahované žalobkyní u prodejů zboží jejím společníkům na straně jedné (-0,3 – 11,73 %) a na straně druhé obchodní přírážky u prodejů ostatním subjektům, z nichž opět vybral jen ty s žalobkyní srovnatelné. Rozpětí takto zjištěných obchodních přírážek 57,69 – 82,74 % pak správce daně stanovil pomocí statistické metody rozdělení opatřeného vzorku dat na čtyři kvartily s následným vyloučením extrémních hodnot.

V návaznosti na zjištěné skutečnosti správce daně žalobkyni vyzval, aby doložila, že obchodní přírážka dosažená při prodejkách spojeným osobám v obou zdaňovacích obdobích je cenou, která by byla sjednána i mezi nezávislými subjekty, a dále aby doložila správcem daně zjištěný rozdíl cen. V odůvodnění výzvy správce daně žalobkyni vytkl, že ani na výzvu neozřejmila tvorbu cen jednotlivým odběratelům a cenové podmínky u jednotlivých druhů zboží. Správce daně uvedl, že § 23 odst. 7 ZDP se vztahuje na všechny typy obchodů bez výjimky a že žalobkyní akcentované skutečnosti (typ obchodního modelu, teritoriální obsazení prodejků a existence vlastních obchodních sítí obou společníků před vznikem žalobkyně) nemohou nízké obchodní přírážky u prodejků společníkům ani odlišnost od přírážek u prodejků s nezávislými subjekty obhájit. Nadto se dle správce daně nejednalo jen o žalobkyní tvrzený model velkoobchod (žalobkyně) – konečný zákazník (hokejové kluby), neboť právě společníci žalobkyně (v obou letech) a vedle nich i nezávislé osoby (v roce 2013) představovaly mezičlánek tohoto řetězce. Správce daně zdůraznil, že společníci realizovali prodeje zboží pořízeného od žalobkyně na vlastní účet a riziko, a že zboží pořízené od žalobkyně bylo dalším odběratelům prodáváno osobami svou podstatou totožnými s žalobkyní (týmiž fyzickými osobami), a tudíž mohlo být za stejných cenových podmínek prodáváno přímo žalobkyní, neboť nelze oddělit „povědomí“ fyzických osob od „povědomí“ právnické osoby, jejíž podnikatelskou činnost tyto fyzické osoby řídí. Správce daně proto žalobkyni ve výzvě sdělil, že z jejích dosavadních odpovědí nevyplývalo, že by byl obchodní vztah mezi ní a oběma jejími společníky vybudován na ekonomickém základě, že její odpovědi nepovažuje za odstranění svých pochybností a že popsání jednání by se nezávislý subjekt ve stejných transakcích nedopouštěl.

18. Žalobkyně v reakci na výzvu (24. 11. 2016) namítla, že ji důkazní břemeno netíží a není povinna správcem daně zjištěný rozdíl cen prokazovat, neboť ten dosud neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že byla s R. V. tzv. jinak spojenou osob. Uvedla, že R. V. neměl ve sledovaném období na její hospodaření podstatný vliv a že netržní ovlivňování cen správce daně neprokázal. Akcentovala přitom, že celá situace byla výjimečná a že zapojení R. V. do popsání obchodního modelu a dočasné dodávky pro něj k pokrytí dříve sjednaných obchodů umožnily převod výhradního zastoupení zn. E. Pouhou přefakturací zboží na R. V. označila za souladnou s její pozicí prostředníka/agenta v těchto transakcích ve smyslu bodu 7.36 Směrnice OECD. Dále správci daně vytkla nezohlednění faktu, že při prodejkách E. F. nevykonávala srovnatelné funkce a nepodstupovala stejné významná rizika jako při prodeji nezávislým subjektům, což reflektovalo odlišné marže.
19. Tytéž námitky následně žalobkyně uplatnila i ve svém vyjádření ke sděleným kontrolním zjištěním (podání ze dne 15. 8. 2017), poté i v odvolání proti dodatečným platebním výměrům a podstata námitek zůstala zachována i v žalobě. Žalobkyně tedy od počátku namítá, že správce daně neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že (i.) žalobkyně a R. V. byli spojenými osobami a (ii.) že ceny sjednané mezi žalobkyní a E. F. (a případně i R. V.) se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.
20. Krajský soud na tomto místě zdůrazňuje, že opakují-li se námitky doslovně v postupně uplatňovaných prostředcích ochrany práv, není potřeba, aby orgán „další instance“, který se ztotožňuje s argumentací orgánu rozhodujícího v předchozím stupni či předchozím řízení, svoji argumentaci nad rámec dříve uvedeného doplňoval a zpřesňoval, jestliže sama uplatňovaná námitka upřesňována není a s argumentací orgánů rozhodujících

v předcházejících řízeních nijak nepolemizuje. Z hlediska splnění náležitosti odůvodnění rozhodnutí tudíž plně postačuje, pokud si odvolací správní orgán osvojí příslušnou pasáž prvostupňového rozhodnutí, pokud tato navzdory odvolacím námitkám nadále obstojí. Stejně tak není ani soud povinen opakovat již jednou či vícekrát vyřčené a může tak odkázat na příslušnou pasáž žalobou napadeného rozhodnutí, popř. i rozhodnutí správního orgánu I. stupně, které podle ustálené judikatury (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 - 56) tvoří z hlediska soudního přezkumu s odvolacím rozhodnutím jeden celek.

Spojené osoby

21. Správce daně podřadil vztah mezi žalobkyní a R. V. pod § 23 odst. 7 písm. b) bodu 1 ZDP, podle něhož se spojenými osobami pro účely tohoto zákona rozumí *jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby*. S námitkami žalobkyně proti tomuto podřazení se správce daně vypořádal na str. 12 a 13, 20 a 21 zprávy o daňové kontrole a žalovaný následně věnoval této otázce body [50] až [53] napadeného rozhodnutí, v nichž úvahy správce daně jako věcně správné aproboval.
22. Již správce daně vysvětlil, že na R. V. nepohlíží jako na osobu spojenou s žalobkyní ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 1 ZDP z důvodu, že byl R. V. v posuzovaném období společníkem žalobkyně, a že si je vědom také skutečnosti, že R. V. nebyl statutárním orgánem. Totožná východiska pro své úvahy zvolil i žalovaný, a tudíž krajský soud nemá pochybnosti o tom, že označení R. V. v závěru bodu [53] napadeného rozhodnutí za člena statutárního orgánu žalobkyně je, s ohledem na předchozí pasáž odůvodnění napadeného rozhodnutí, pouze písařskou chybou. Naopak celý předchozí text odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje argumenty pro závěr, že pod definici jinak spojené osoby uvedené v § 23 odst. 7 písm. b) bodu 1 ZDP lze zahrnout i osoby, které sice nejsou formálně členy statutárního orgánu a kterým ani nízký podíl hlasovacích práv na valné hromadě odpovídající jejich podílu na základním kapitálu (zde 10 % podíl R. V.) neumožňuje o hospodaření společnosti de iure rozhodovat, avšak fakticky se na jejím vedení podílejí. S tím se krajský soud zcela ztotožňuje.
23. Správce daně (viz str. 12 zprávy o daňové kontrole) akcentoval, že faktické ovlivňování obchodní činnosti žalobkyně R. V. a tím jeho podíl na svém vedení potvrdila sama žalobkyně již v podání ze dne 21. 7. 2015, kde uvedla, že účast R. V. byla jednou ze základních podmínek jejího založení a vyvíjení podnikatelské činnosti a že podmínkou samotného R. V. k přenechání výhradního zastoupení zn. E. v ČR žalobkyni byl prodej zboží k pokrytí jím dříve sjednaných obchodů formou přefakturace, tedy prakticky bez zisku. Současně na str. 20 zprávy o daňové kontrole správce daně zdůraznil, že se nejednalo o marginální objem nákupů a prodejů, neboť v roce 2012 představovaly prodeje R. V. 46,42 % z celkového objemu prodejů žalobkyně, tj. téměř polovinu.
24. Žalovaný s touto úvahou souhlasil. Neurčitý pojem „podílet se na vedení osoby“ užitý v § 23 odst. 7 písm. b) bodu 1 ZDP, interpretoval v napadeném rozhodnutí pomocí výkladu uvedeného v Pokynu D-332 a judikatury, přičemž akcentoval teleologickou metodu interpretace, tj. výklad s důrazem na smysl a účel vykládané právní normy.
25. Krajský soud se s touto argumentací ztotožňuje a v podrobnostech na ni odkazuje. Měl-li R. V. již předem (před vznikem žalobkyně) nasmlouvané dodávky zboží pro své odběratele a u nich stanoveny i prodejní ceny, avšak toto zboží měl najednou místo od výrobce (či kanadského distributora) odebrat od žalobkyně, pak to nutně nemohl být nikdo jiný

než právě R. V., kdo musel rozhodnout o tom, jaký druh zboží a v jakém množství má žalobkyně (pro něj) nakoupit a následně mu prodat. Současně z vyjádření žalobkyně správní orgány oprávněně dovodily, že si R. V. vymínil také to, že mu bude takto nakoupené zboží žalobkyní toliko přefakturováno, čímž se zřetelně podílel na tvorbě prodejních cen žalobkyně. Žalovaný tak dle názoru krajského soudu dospěl v napadeném rozhodnutí ke správnému závěru, že vliv R. V. na druh a množství žalobkyní nakoupeného zboží a vliv na druh, množství i cenu zboží prodáváného žalobkyní jeho osobě lze označit za způsob ovlivňování hospodářské činnosti žalobkyně a ovlivňování hospodářské činnosti lze pak zase označit za účast na obchodním vedení, tj. vedení ve smyslu citovaného § 23 odst. 7 písm. b) bodu 1 ZDP.

26. Krajský soud se rovněž ztotožňuje se správcem daně - viz bod ad b) na str. 21 zprávy o daňové kontrole - v tom, že pro posouzení otázky, zda byli žalobkyně a R. Vinopal spojenými osobami, není podstatné, zda primárním cílem zúčastněných osob bylo dosahovat založením žalobkyně nulového zisku či nikoli. Stejně jako správce daně ani krajský soud nemá důvod rozporovat tvrzení žalobkyně, že její založení bylo způsobem, jak vyhovět požadavku výrobce zn. E. a umožnit předání výhradního zastoupení této značky z R. V. E. F. Rovněž krajský soud nerozporuje legitimitu odebrání zboží R. V. od žalobkyně za účelem pokrytí jím dříve sjednaných obchodů. Pro posouzení, zda jsou dva hodnocené subjekty spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 1 ZDP, je však podstatné toliko zjištění, že se jedna osoba podílela na vedení osoby druhé. Cíle a motivace osoby podílející se na vedení naopak relevantní nejsou. Převést výhradní obchodní zastoupení z jednoho subjektu na druhý a umožnit přitom uspokojení objednávek odběratelů dosavadního výhradního obchodního zástupce lze bezpochyby i bez „přechodného období“, po které by musel být nový výhradní obchodní zástupce zapojen jako mezičlánek do již dříve sjednaných obchodů mezi původním obchodním zástupcem a jeho odběrateli, a zejména bez toho, aby se subjekt, který se postavení výhradního obchodního zástupce vzdává, podílel na rozhodování o cenách, za které mu nový výhradní obchodní zástupce zboží následně prodá. V důvodech, které měly vést k založení žalobkyně a k prodejm zboží žalobkyní R. V., tudíž nelze spatřovat okolnosti, jež by mohly vést k závěru, že se R. V. na obchodním vedení žalobkyně nepodílel.
27. Žalovaný a správce daně proto nepochybili, když označili R. V. a žalobkyni s ohledem na faktický vliv R. V. na cenotvorbu žalobkyně v posuzovaných zdaňovacích obdobích za jinak spojené osoby dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 1 ZDP.
28. Žalobkyně v žalobě spojila námitku, že s R. V. nebyla spojenou osobou, s námitkou, že i kdyby touto spojenou osobou byla, nebyl by důvod k úpravě jejího základu daně postupem podle § 23 odst. 7 ZDP, neboť důvodem pouhé přefakturace zboží R. V. bylo limitně nízké riziko, které žalobkyně v těchto transakcích nesla.
29. Žalobkyně se v této souvislosti především dovolávala bodu 7.36 Směrnice OECD. Popírala sice, že by byl jakýkoli důvod k aplikaci Směrnice OECD na její obchodní vztahy s R. V., současně však uvedla argumenty pro závěr, že postup správce daně by nebyl správný, ani pokud by na její obchodní vztahy s R. V. Směrnice OECD dopadala.
30. Krajský soud předně uvádí, že Směrnice OECD cílí na problematiku převodních cen mezi nadnárodními podniky. Je sice pravdou, že v ní uvedené zásady a metodiku lze použít i na vnitrostátní transakce mezi spojenými osobami při aplikaci § 23 odst. 7 ZDP (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47), to však

neznamená, že by bylo možné veškerá ustanovení této obsáhlé směrnice, která se zaměřuje na mezinárodní aspekt převodních cen a řešení s tím spojených složitých problémů, izolovaně vyjmout, vytrhnout z kontextu a „roubovat“ na prosté vnitrostátní prodeje zboží právníkou osobou jejím společníkům, kteří současně řídí její obchodní činnost.

31. Bod 7.36 je systematicky zařazen do kapitoly VII. Směrnice OECD, nazvané *Zvláštní úplata za služby prokazované si v rámci skupiny spojených podniků*, jež je dále systematicky členěna na části A. *Úvod*, B. *Hlavní problémy*, C. *Některé příklady vnitroskupinových služeb* a D. *Vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou*. Podle bodu 7.2 (část A. kapitoly VII.) Směrnice OECD platí, že téměř každá nadnárodní skupina musí zajistit pro své členy celou řadu služeb zvláště správního, technického, finančního a obchodního charakteru (příklady viz část C), přičemž pokyny v této kapitole by měly zajistit, že jsou služby adekvátně identifikovány a spojené náklady adekvátně alokovány v rámci skupiny nadnárodních podniků v souladu s principem tržního odstupu.
32. Bod 7.36, jehož se žalobkyně dovolává, je součástí podkapitoly B.2, nazvané *Určení tržní hodnoty za poskytnutou službu*, v níž je popisován postup při zjišťování, zda je úhrada za poskytnutou vnitroskupinovou službu v souladu s principem tržního odstupu, konkrétně pak v části této podkapitoly nazvané *Zvážení zahrnutí prvku ziskovosti* (B.2.3.2). Výslovně je v bodě 7.36 uvedeno: „*Například, je možné, že cena stanovená v souladu s principem tržního odstupu za vnitroskupinové služby není vyšší než náklady vynaložené poskytovatelem služby. To se může stát tam, kde se nejedná o obvyklou nebo opakující se službu poskytovatele služeb, ale služba se nabízí náhodně jako příležitostná pro nadnárodní podnikovou skupinu. Určit, zda vnitroskupinová služba představuje stejnou peněžní hodnotu, jakou by bylo možno získat od nezávislého podniku, by jako relevantní měřítko u těchto transakcí vyžadovalo srovnání funkcí a očekávaného prospěchu. Nadnárodní skupina podniků nicméně může stanovit, že služba bude provedena uvnitř skupiny podniků, spíše než by se použilo služeb třetí strany transakce, a to z řady důvodů. Například z důvodu jiných vnitroskupinových prospěchů (pro něž by přicházela v úvahu kompenzace v souladu s principem tržního odstupu). V takovém případě by nebylo vhodné zvýšit cenu za výše uvedenou službu tím, že by se použilo metody srovnatelné nezávislé ceny, jen aby byla jistota, že spojený podnik dosáhne zisku. Takovýto výsledek by byl v rozporu s principem tržního odstupu. Avšak je důležité zajistit, že byl vzat v úvahu veškerý prospěch plynoucí pro příjemce služby.*“
33. K možnosti aplikace citovaného bodu Směrnice OECD na hodnocení cen, za které prodávala žalobkyně zboží R. V., se vyjádřil již správce daně na str. 13, 14 a 21 zprávy o daňové kontrole, jehož argumentaci následně převzal žalovaný v bodě [52] napadeného rozhodnutí. V žalobě žalobkyně proti správnosti tohoto výkladu nic nenamítla a pouze zopakovala již dříve uplatněné námitky, a proto krajský soud, který se s vypořádáním těchto námitek žalovaným ztotožňuje, v podrobnostech na obsah napadeného rozhodnutí odkazuje.
34. Krajský soud souhlasí s argumentací žalovaného založenou zejména na gramatickém a systematickém výkladu. Z výše uvedené citace a systematického zařazení je zjevné, že bod 7.36 Směrnice OECD se nijak netýká nastavení cen za zboží prodávané mezi spojenými osobami, nýbrž se zabývá nastavením cen za doprovodné služby, které poskytuje (typicky) mateřská společnost svým dceřiným společnostem, popř. jeden z podniků nadnárodní skupiny ostatním členům takové skupiny. Příkladem takových služeb může být např. vedení účetnictví, finanční kontrola, marketingové, právní, logistické služby či správa výpočetní techniky. Předmětné ustanovení rozvíjí myšlenku (viz

bod 7.35 Směrnice OECD), že by se u tržních transakcí nezávislý podnik běžně snažil účtovat za služby takovým způsobem, aby to přineslo nějaký zisk, a nikoli poskytovat služby za pouhé náklady, existují okolnosti, kdy sice stanovení ceny nevyústí v zisk pro podnik provádějící vnitroskupinovou službu, avšak přesto bude taková cena principu tržního odstupu odpovídat. Veškeré tyto úvahy pak ústí v konstatování v bodu 7.37 Směrnice OECD, že by nemělo být přehlíženo, že mohou existovat praktické důvody, proč daňový úřad v rámci své pravomoci *v některých případech výslovně požaduje upuštění od výpočtu a zdanění hodnoty, stanovené v rámci tržního odstupu za provedené služby jako odlišnost mající za cíl umožnit poplatníkovi, aby ve vhodné situaci pouze rozvrhl výdaje za provedení těchto služeb*. Současně je však v tomto bodě zdůrazněno, že je nepravděpodobné, že by tato daňová úleva byla udělena daňovými úřady, pokud je poskytování služeb zásadní činností spojeného podniku, kde ziskový prvek je relativně významný nebo kde je přímé daňové zatížení možné jako základ, z něhož lze stanovit cenu v souladu s principem tržního odstupu.

35. Lze proto shrnout, že argumentace bodem 7.36 Směrnice OECD je v uvedené souvislosti zcela lichá, neboť správce daně neposuzoval ceny za doprovodné služby spojené s prodejem zboží žalobkyní R. V., nýbrž hodnotil ceny samotného prodávaného zboží. Bod 7.36 Směrnice OECD se však týká cen služeb, nikoli zboží, a to ještě cen sjednaných za služby „obslužné“, tj. za činnosti, které nejsou hlavní činností posuzovaných osob. Prodej zboží byl ovšem hlavní činností zde posuzovaných osob. Žalobkyně se rovněž zcela nepřiléhavě přirovnává k pozici agenta/prostředníka. Žalobkyně zřetelně R. V. předprodávala zboží, tj. prodávala mu zboží, které sama předtím nakoupila, a nevystupovala jako pouhý zprostředkovatel prodeje, který by si účtoval pouze odměnu za zprostředkování (resp. činnost agenta).
36. Krajský soud, stejně jako správce daně a žalovaný nezpochybňuje, že zajištění pokrytí již dříve sjednaných obchodů R. V. mohlo být legitimní podmínkou, za jaké byl ochoten převést výhradní zastoupení zn. E. na žalobkyni (E. F.), nesouhlasí však s tím, že by tato podmínka legitimizovala více než rok trvající předprodeje zboží žalobkyní R. V. prakticky bez obchodní přírážky, tj. jakési pasivní „protékání“ tohoto zboží přes účetnictví žalobkyně, která přestože nutně znala ceny zboží účtované R. V. jeho odběratelům, se svého zisku z prodejů zboží R. V. v jeho prospěch vzdala, ačkoli při prodeích ostatním subjektům následně přidávala ke své nákupní ceně přírážku v řádu desítek procent. Fakt, že se jednalo o prodeje zboží uskutečňované v rámci procesu převodu výhradního zastoupení, nemůže hrát žádnou roli nejen ve vztahu k otázce, zda se jednalo o spojené osoby (viz výše), ale ani vyloučit povinnost spojených osob sjednat si i v takových obchodech ceny v souladu s principem tržního odstupu. Jak soud uvedl již výše, přechodné období, po které by musel být nový výhradní dovozce zapojen do obchodních transakcí svého předchůdce, není nutnou podmínkou procesu převodu výhradního obchodního zastoupení. Správce daně k tomu na str. 13 zprávy o daňové kontrole dodal, že samotné „přechodné období s dočasnými dodávkami“ akceptovat lze, je však nezbytné i na takové dodávky vztáhnout § 23 odst. 7 ZDP, neboť žádné smluvní ujednání nemůže být nadřazeno kogentnímu právnímu předpisu. S tímto závěrem se krajský soud rovněž zcela ztotožňuje. Pro úplnost správce daně v této souvislosti upozornil i na skutečnosti zachycené v úředních záznamech ze dne 6. 1. 2017 a 24. 5. 2016 o tom, že R. V. měly k ukončení výhradního zastoupení přimět akutní zdravotní problémy, což předmětná tvrzení žalobkyně o důvodech nastavení cen více než rok trvajících prodejů R. V.

zpochybňuje. Žalobkyně také nikdy konkrétně netvrdila a nedoložila, kdy a s jakými konkrétními podmínkami R. V. vlastně obchody se svými odběrateli sjednal.

Stanovení referenčních cen

37. Při posuzování, zda existuje rozdíl mezi cenami zjištěnými u transakcí spojených a nespojených osob, je podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, třeba vycházet z následujících východisek: „V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že aby mohl správce daně provést srovnání, musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé. Nutnou (nikoli) dostačující podmínkou úpravy základu daně je existence rozdílu mezi cenami. Správce daně tedy ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Zjištění ceny skutečně zpravidla nebude činit obtíže, jelikož se jedná o skutečnost rozhodnou pro určení základu daně a uvedenou obvykle v účetnictví nebo jiné povinné evidenci zkoumaných osob nebo samotného daňového subjektu. Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. (...). Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, je referenční (obvyklá) cena v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z rozmezí ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS). I když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, tj. unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Ten, komu má být základ daně upraven, totiž ještě musí dostat prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě (viz též rozsudek NSS č. j. 7 Afs 74/2010 – 85) vysvětlit a doložit. V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních podmínek pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů, opět daňový subjekt. Ten musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Je tedy nyní na daňovém subjektu, aby vzniklý a správcem daně zjištěný a odůvodněný rozdíl cen prokázal. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně správcem daně nepřípadá v úvahu.“

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

38. Zpravidla tedy bude obvyklá cena určena porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Základní podmínkou k tomu, aby mohla být tímto způsobem obvyklá cena určena, však je, že musí jít o subjekty srovnatelné s posuzovaným daňovým subjektem. V rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63, k tomu Nejvyšší správní soud uvedl: „*Pokud budou existovat reálné nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou se spornou transakcí plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Pokud sporná transakce nebude s nezávislými transakcemi plně srovnatelná (zpravidla proto, že se komodita nebo podmínky těchto transakcí budou lišit), je zapotřebí vyjít z nezávislých transakcí, které jsou svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přiléhavě korigovat.*“
39. Lze tedy shrnout, že zjišťuje-li správce daně referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách mezi nezávislými subjekty, nemůže jen mechanicky srovnávat čísla, nýbrž musí současně zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci. Žalobkyně přitom od počátku namítá, že správce daně při stanovení referenčních cen uvedeným způsobem nepostupoval a „srovnával nesrovnatelné“.
40. S tím se však krajský soud neztotožňuje. Proces identifikace ekonomicky relevantních okolností obchodních vztahů se totiž neobejde bez znalostí vstupních dat, jimiž jsou zejména smluvní podmínky. Žalobkyně však nikdy smluvní podmínky ani žádné jiné bližší okolnosti jejich obchodních vztahů s kanadským dodavatelem ani s odběrateli správci daně nepopsala. Stejně tak žalobkyně nikdy neodkázala na konkrétní dokumenty, které by měly prokázat její tvrzení o tom, jakým způsobem a v jaké výši nesla náklady skladování, marketingu a dopravy a z čeho by bylo možné usoudit, že tyto náklady se vztahovaly jen k transakcím na území Čech. Obecný odkaz žalobkyně na účetnictví není dostatečný. Krajský soud nepochybně, že nebylo povinností žalobkyně sjednávat písemné kupní smlouvy, nicméně pokud tak neučinila, bylo nezbytné, aby správci daně osvětlila, jaké konkrétní okolnosti a jakým způsobem se podílely na tvorbě jejích cen. Žalobkyně však namísto toho pouze stále opakuje, k jakému cíli mělo vést její založení, což však žádným způsobem fungování jejích obchodních vztahů a pravidla tvorby jejích cen neosvětluje ani neobhájuje. Za takových okolností nelze správci daně vytýkat neprovedení funkční a rizikové analýzy, neboť správce daně zkrátka neměl co analyzovat.
41. Veškerá tvrzení žalobkyně o fungování jejích obchodních vztahů se od počátku nesla v obecné rovině. Krajskému soudu stejně jako žalovanému není zřejmé, v jakém smyslu měla nést žalobkyně při prodeích zboží svým společníkům limitně nízké riziko, o jakém ekonomicky významném riziku vlastně žalobkyně hovoří, jaké konkrétní okolnosti měly míru rizika neseného žalobkyní při těchto prodeích snižovat a zásadně odlišovat od míry rizika neseného žalobkyní při prodeích téhož zboží jiným subjektům. Pokud by se mělo jednat např. o riziko skladových zásob, tj. riziko, že se žalobkyni nepodaří prodat zboží pořízené na sklad, pak takové riziko zřetelně nenesl ani R. Vinopal, neboť ten měl dle tvrzení žalobkyně realizovat jen již dříve nasmlouvané obchody, tj. ani on takové riziko u předmětného zboží nenesl. Žalobkyně sice používá pojmů obchodní riziko, know how a „správní náklady nemateriálního charakteru“, avšak nenaplnuje je konkrétním obsahem, nevyčísluje jejich hodnotu a nevysvětluje, jak konkrétně se měly tyto okolnosti projevat

v nastavení jejích cen. Žalobkyně se dožaduje odkazem na obecné pojmy užívané ve Směrnici OECD zevrubné analýzy řady hledisek, avšak opomíjí fakt, že nikdy neosvětlila v podrobnostech svůj podnikatelský plán a kalkulaci tvorby cen, čímž provedení takové analýzy znemožnila. V odst. 55 napadeného rozhodnutí žalovaný rovněž zcela logickou úvahou vyvrátil argumentaci žalobkyně týkající se námitky rozdílů mezi fungováním obchodů v Čechách a na Moravě.

42. Obchodní model v posuzované věci spočíval zřetelně v tom, že žalobkyně měla vykonávat funkci výhradního dovozce zboží zn. E. Pokud tedy toto zboží následně přeprodávala svým společníkům za účelem dalšího prodeje, pak tito fungovali v postavení maloobchodníků, jimž měla žalobkyně v souladu s principem tržního odstupu prodávat zboží za takové ceny, za jaké by totéž zboží prodávala nezávislým maloobchodníkům, kteří nepochybně nesou srovnatelná obchodní rizika a náklady, jaké nesli při následných prodeích společníci žalobkyně. To však žalobkyně neučinila. Nezávislé podniky při hodnocení podmínek potenciálních transakcí srovnávají transakce s jinými možnostmi, které mají reálně k dispozici, a vstoupí do určité transakce pouze tehdy, pokud neexistuje žádná jiná alternativa, která by pro ně byla zcela výrazně atraktivnější. Je nepravděpodobné, aby podnik přijal cenu nabízenou za jeho výrobek jiným nezávislým podnikem, pokud si je vědom toho, že jiní potenciální zákazníci jsou ochotni za obdobných podmínek zaplatit více nebo jsou ochotni nabídnout za více výhodných podmínek totožnou cenu. V posuzovaném případě by nezávislí maloobchodníci byli od žalobkyně nepochybně ochotni odebírat zboží za vyšší ceny, než za jaké je od ní odebírali její společníci.
43. Kritéria, které správce daně zohlední při posouzení obvyklosti cen, a to jak pro volbu srovnatelných subjektů, tak pro metodu, kterou se dojde k referenční ceně, jsou správní úvahou a musí být určeny tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat. Nevymyká-li se správní úvaha uvedeným pravidlům, soud ji respektuje a nenahrazuje svojí úvahou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001-53, či rozsudek č. j. 1 Afs 101/2012-31). Z účelu pokynu D-332 (sjednocení a usnadnění postupu při oceňování transferů mezi spojenými společnostmi jak u daňové správy, tak u daňových subjektů) vyplývá, že zde vyjmenovaná kritéria srovnávací analýzy a uvedené metody zjištění převodních cen slouží správnímu orgánu jako vodítko, k čemu má zejména přihlédnout a mezi kterými transakčními metodami volit, a současně daňovému subjektu k orientaci, jak bude správní orgán postupovat a která kritéria zohledňovat. Vzhledem k doporučujícímu charakteru jednotlivých kritérií se ale nejedná o závazný postup, od kterého by se nebylo možno odchýlit. Zvolí-li správní orgán jiná objektivní kritéria a svůj postup přezkoumatelným způsobem odůvodní, popř. vysvětlí, proč ke kritériím uvedeným v pokynu přihlédnout nemohl a vede-li tento postup k spolehlivému a přezkoumatelnému úsudku o určení a výši referenčních cen, soud takovou úvahu respektuje. Správci daně a žalovanému tak sice lze vytknout, že ve svých rozhodnutích uvedli, že s ohledem na zvolenou transakční metodu zjištění referenčních cen nebylo jejich povinností se zabývat analýzou funkcí a rizik, avšak nesprávnost tohoto závěru neměla žádný vliv na správnost a přezkoumatelnost zvoleného postupu při dovozování referenčních cen, neboť správci daně obou stupňů opakovaně poukázali na skutečnost, že jim žalobkyně žádná data k analýze nedoložila, a tudíž neměli na základě jakých dat požadované analýzy provádět a zohlednili jen takové okolnosti, které měli k dispozici

(např. vyloučení prodeje konečným spotřebitelům při vyhledávání srovnatelných transakcí).

44. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole (viz str. 15 až 18 a 23 až 26) i žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí (viz odst. 43 a násl. napadeného rozhodnutí) velmi podrobně popsali důvody výběru metody CUP a následně rovněž neméně pečlivě správce daně popsal, jak konkrétně při užití této metody v jednotlivých zdaňovacích obdobích postupoval. Ze zprávy o daňové kontrole (resp. již z podrobného úředního záznamu ze dne 30. 9. 2016) vyplývá, že v roce 2012, kdy žalobkyně prodávala nakoupené zboží zn. E. pouze svým společníkům, zjistil správce daně ceny zboží rešerší u nezávislých společností a obvyklou cenu určil porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty (tzv. externí CUP), zatímco v roce 2013, kdy žalobkyně prodávala totožné zboží jak svým společníkům, tak nezávislým subjektům, porovnal ceny za prodej shodného zboží žalobkyní spojeným osobám s cenami pro nezávislé subjekty (tzv. interní CUP).
45. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní [viz námitka zahrnutá žalobkyní pod tzv. další vady – žalobní bod c)] v tom, že operoval-li správce daně s pojmy obchodní přírážka či marže, pak fakticky neaplikoval metodu CUP. Podstatou uvedené metody je sice srovnávání cen totožného zboží (což správce daně na str. 7 zprávy o kontrole demonstroval na konkrétním případě bruslí R. S. S. E.), avšak v situaci, kdy není srovnáván jediný konkrétní výrobek, nýbrž velká řada výrobků z určitého odvětví (zde hokejové vybavení), lze nepochybně namísto jednotkové ceny každého jednoho konkrétního produktu srovnávat průměrnou obchodní přírážku, tj. procentuální vyjádření toho, co bylo prodejcem průměrně přidáváno k nákupní ceně, není-li zjištěno, že některý produkt či typ produktu je obvykle v daném stupni obchodního řetězce prodáván s významně nižší či vyšší přírážkou, než produkty jiné, což by pochopitelně při významném objemu právě takového produktu mohlo výsledný výpočet zkreslit. Ze zjištění správce daně však nic takového nevyplývalo a ani žalobkyně netvrdí, že by vypovídací schopnost zjištěného intervalu obchodní přírážky měla z uvedeného či jiného konkrétního důvodu utrpět. Žalobkyně také netvrdí, že by svým společníkům z celého sortimentu hokejového vybavení nakupovaného od kanadského výrobce prodávala některé zboží s obvyklou obchodní přírážkou a že by tedy mělo být toto zboží ze srovnávání vyloučeno.
46. Správce daně rovněž postupoval i podle žalobkyní zdůrazňovaného článku 2.16 Směrnice OECD a zohlednil podnikatelské funkce, které jednotlivé články řetězce plnily, a to tím, že při srovnávání cen vycházel v obou zdaňovacích obdobích pouze z cen u těch transakcí, v nichž plnila žalobkyně i s ní srovnávané subjekty roli „velkoobchodníka“.
47. Námitka, že komparace cen byla provedena u subjektů, které plnily nesrovnatelné funkce, je tudíž nedůvodná.

Neunesení důkazního břemene

48. S ohledem na skutečnost, že soud zcela aproboval závěr správce daně a žalovaného, že žalobkyně byla s oběma svými společníky v postavení spojených osob a že ceny mezi nimi sjednané se lišily od cen sjednaných mezi nezávislými osobami za obdobných podmínek, považuje za správný i jejich závěr, že bylo na žalobkyni, aby zjištěný cenový rozdíl uspokojivě doložila, což neučinila.

49. Správce daně i žalovaný žalobkyni opakovaně upozorňovali na to, že objektivně existující a exaktně popsané rozdíly v prodejních cenách nikdy přesvědčivě neosvětlila, s čímž se ztotožňuje i krajský soud. Veškerá argumentace žalobkyně, jakkoli podrobná, je a již v daňovém řízení byla založena především na obecných teoretických polemikách s metodologií stanovení cen a vyzdvihování různých článků Směrnice OECD. Žalobkyně však konkrétně neargumentovala existencí jakéhokoli faktoru či ukazatele, který by rozdílnost cen, za které prodávala zboží svým společníkům, oproti cenám zjištěným u nezávislých transakcí, významně ovlivňoval a nevysvětlila, jakým konkrétním způsobem měl takový faktor kalkulaci cen ovlivňovat.

Znalecký posudek

50. Poslední skupina žalobních námitek se vztahovala k hodnocení Znaleckého posudku. Žalovaný věnoval hodnocení žalobkyni předloženého Znaleckého posudku a hodnocení skutečností zjištěných výsledkem znalce rozsáhlou pasáž rozhodnutí, a to odst. 69 až 80 a 90 až 96, v níž se podrobně zabýval nejprve vlastním hodnocením předmětného posudku, a následně reagoval na námitky žalobkyně, které tato vznesla poté, co byla s novými skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení písemně seznámena. Argumentaci žalovaného hodnotí krajský soud jako logickou a věcně správnou a odmítá tvrzení žalobkyně, že by žalovaný předmětný znalecký posudek jen účelově zpochybnil a odmítl. Naopak, žalovaný obsah posudku podrobně analyzoval a zcela konkrétně pojmenoval nedostatky zejména ve výchozích zjištěních znalce, jimiž byly informace sdělené znalci žalobkyni, které však nebyly předtím součástí spisu a nemohly tak být správcem daně prověřeny.
51. Namítá-li žalobkyně, že jí předložený znalecký posudek neměl nahrazovat dokumentaci k transferovým cenám, nýbrž poukázat na nesprávnost hypotetických referenčních cen stanovených správcem daně a objasnit, jak mělo být správcem daně postupováno, jedná se dle názoru soudu o námitku lichou. Žalovaný zřetelně porozuměl účelu, k němuž měl žalobkyni předložený znalecký posudek sloužit a nepředpokládal, že by měl posudek nahradit chybějící smluvní dokumentaci. Žalovaný však oprávněně poukázal na skutečnost, že znalec nemohl orgánům finanční správy demonstrovat správný postup při provádění funkční a rizikové analýzy, pokud byly východiskem znalcovy analýzy funkcí a rizik neproověřené a nepodložené informace, které měl znalec obdržet od žalobkyně. Orgánům finanční správy, jak soud již opakovaně zdůraznil výše, žalobkyně nikdy nesdělila a neprokázala, jaké konkrétní funkce měla zastávat a jaká specifická, ekonomicky významná rizika měla v transakcích se svými společníky smluvně nést ona a jaké funkce a rizika měly v posuzovaných transakcích připadnout na její smluvní partnery. Posudek tudíž k vytčenému cíli, tedy demonstraci správného postupu při stanovení referenčních cen, posloužit nemohl, neboť již počáteční funkční a riziková analýza nevycházela z podkladů, které by byly pro orgány finanční správy přezkoumatelné a nejsou přezkoumatelné ani pro soud. Z obsahu posudku není zřejmé, z jakých konkrétních podkladů vycházel znalec při přiřazování jednotlivých funkcí a rizik žalobkyni a E. F. Veškeré analýzy se nesou v obecné rovině, nejsou podloženy daty z konkrétních dokladů či evidencí, nýbrž je znalce odkazováno na vyplnění dotazníku žalobkyni, a není tedy zřejmé, co s čím vlastně znalec porovnával. Závěr znalce, že prodej zboží v rámci řízené transakce, tj. prodej zboží žalobkyni E. F., neprobíhal za srovnatelných okolností a podmínek jako prodej zboží v rámci transakce nezávislé, tj. jako prodej žalobkyni externím subjektům, tedy není přezkoumatelný.

52. Z uvedeného pak plyne, že postavil-li znalec svůj nesouhlas s metodou CUP, kterou pro stanovení převodních ceny zvolil správce daně, na argumentu, že ač se jedná o metodu Směrnicí OECD preferovanou, nebyla v daném případě použitelná z důvodu výsledku funkční a rizikové analýzy, nelze tento nesouhlas považovat za odůvodněný, jelikož výsledky znalcem provedené analýzy jsou nepřezkoumatelné. Správnost výběru metody CUP tak nebyla žalobkyní účinně zpochybněna.
53. Žalovaný se nicméně i přes tuto skutečnost neodmítl zabývat zbylou částí posudku, v níž znalec aplikoval odlišnou metodu stanovení převodních cen, a to transakční metodu čistého rozpětí (TNMM) založenou na nákladech. Naopak, i touto částí posudku se zabýval, formuloval své výtky k jednotlivým krokům znalce a vypořádal se i se skutečnostmi uvedenými znalcem k obhajobě vlastního postupu. Pochybnosti, které k přezkoumatelnosti postupu znalce při výběru pěti obchodních společností pro kvalitativní analýzu, výtku nepoužití cenové databáze A. pro rok 2013 i další výhrady, které žalovaný vůči postupům i závěrům znalce vznesl, považuje krajský soud za řádně odůvodněné a logické a v podrobnostech na ně odkazuje. Rovněž krajský soud odmítá, že by byl posuzovaný případ srovnatelný s případem řešeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013-21, v němž příslušný správce daně opakovaně významně měnil své výpočty cen v běžných transakcích a aniž by vyslechl znalce, který zpracoval znalecký posudek oponující způsobu stanovení cen tímto správcem daně, nadřadil své závěry nad závěry znalce. To se však v posuzovaném případě nestalo.
54. Závadným neshledává krajský soud ani závěr žalovaného, že ani pokud by ze závěrů a východisek znalce vyšel a použil jím zvolenou metodu stanovení převodních cen, nebyly by zřetelně ceny sjednané mezi žalobkyní a spojenými osobami nastaveny v souladu s principem tržního odstupu. Namítá-li žalobkyně, že úkolem znalce nebylo vypočítat čistou ziskovou přírážku k nákladům skutečně dosaženou žalobkyní v kontrolovaných letech, pak soudu není zřejmé, jak tedy měl vlastně žalovaný s konečným závěrem znalce o tom, jaké parametry měly v posuzovaných letech splňovat ceny sjednané nezávislými společnostmi na trhu, pracovat. Aplikace znalcem popsaného postupu na posuzovaný případ žalobkyně byl zcela logickým krokem ze strany žalovaného a se závěrem uvedeným v odst. 91 napadeného rozhodnutí se nelze než ztotožnit.
55. Krajský soud proto uzavírá, že žalobkyní předložený znalecký posudek nezpochybnil správnost postupu správce daně při stanovení obvyklých cen, za které bylo srovnatelné zboží za srovnatelných podmínek prodáváno mezi nezávislými subjekty za podmínek běžné hospodářské soutěže.

D) Závěr a náklady řízení

56. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
57. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá, neboť plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení, a to k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

Olomouc 30. června 2021

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu