



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D. a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka ve věci

žalobce: **ERT Automotive Bohemia s. r. o.**
se sídlem U Vodárny 1506, Budějovické Předměstí, Písek
zastoupen spol. Rödl & Partner Tax, k. s.
se sídlem Platněřská 191/2, Staré Město, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2019, č. j. 22843/19-5200-11431-702498,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 6. 2019, č. j. 22843/19-5200-11431-702498, **se ruší** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen zaplatit** žalobci na náhradě nákladů řízení **15 342 Kč**, a to k rukám právního zástupce žalobce ve lhůtě 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Obsah žaloby

1. Žalobce podal ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 1. 8. 2019 žalobu, kterou se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2019, č. j. 22843/19-5200-11431-702498, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 10. 2017, č. j. 2051498/17/2208-50522-304043 (dále jen „dodatečný platební výměr“). Dodatečným platebním výměrem správce daně žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil daň z příjmu právnických osob v částce 2 200 200 Kč. Zároveň podle § 143 odst. 1 daňového řádu žalobci dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 5 164 129 Kč. Žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu ve výši 20% z částky doměřené daně a 1% z částky doměřené daně celkem ve výši 491 681 Kč.
2. Správce daně zjistil, že žalobce v období od 1. 1. 2013 do 30. 11. 2013 dodával sesterskému podniku Reiner Lasertec GmbH, Spolková republika Německo (dále jen „sesterská společnost“ nebo „spojená osoba“), služby v oblasti výroby a oprav čalounických výrobků pro automobilový průmysl. Jednalo se o práci ve mzdě oceněnou 0,15 EUR za minutu práce, která spočívala v sešití a začištění tzv. přířezů dodaných sesterskou společností. Rutinní práce byly žalobcem vykonávány za užití strojů z části vlastněných žalobcem, z části pronajatých externími subjekty a z části bezplatně poskytnutými sesterskou společností. Žalobce rozhodující část svého výkonu poskytoval spojené osobě ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), přičemž tvorba ceny byla dle správce daně autonomním rozhodnutím mateřského podniku Notos Beteiligungen GmbH, Spolková republika Německo (dále jen „mateřská společnost“). Podle závěrů správce daně žalobce porušil princip tržního odstupu, když ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP dodával služby spojené osobě za sjednané ceny odlišné od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.
3. Žalobce nejprve shrnul průběh daňového řízení. Rozhodnutí žalovaného shledává nezákonným zejména z toho důvodu, že daňové orgány své závěry ohledně nákladů za oceněné služby odvíjely od nesrovnatelného základu, a dále z důvodu, že žalovaný ignoroval ekonomické argumenty žalobce a jeho závěry vedou k extrémním výsledkům. Žalobce v rozhodném období vykonával funkci rutinní entity a pro sesterskou společnost zajišťoval sešití a začištění tzv. přířezů dodávaných sesterskou společností. Jinými slovy na dodaném materiálu, k němuž žalobce nenabýval vlastnické právo, vykonával konkrétní činnost za využití strojů, které byly z části v jeho vlastnictví, z části byly pronajaty od externích subjektů a z části poskytnuty bezplatně sesterskou společností.
4. Žalobce namítá, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k zjištění tzv. referenční ceny, se kterou porovnával cenu poskytovaných služeb žalobcem sesterské společnosti. S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, a ze dne 31. 1. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, musí být správce daně schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem aspektům stanovení obvyklé (referenční) ceny. Obvyklou neboli referenční cenu je potřeba stanovit na základě objektivních kritérií tak, aby bylo možné způsob jejího určení a samotnou výši

přezkoumat. Důkazní břemeno správce daně se týká rovněž zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby a dosažení stejných nebo obdobných podmínek musí být pečlivě zjištěno a musí být provedena patřičná korekce referenční ceny v případě, že se podmínky sjednávání ceny u spojených osob a podmínky mezi reálně existujícími nezávislými subjekty liší. Ve smyslu uvedeného správce daně dle žalobce neunesl důkazní břemeno, neboť stanovil referenční cenu v rozporu s odkazovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu.

5. Žalobce se v žalobě ohrazuje vůči tvrzení daňových orgánů, že cena ve výši 0,15 EUR za minutu práce fakturované žalobcem sesterské společnosti byla určena mateřskou společností. Celý model financování se nastavoval v roce 2008, přičemž je logické, že se jednání účastnil i mateřský podnik. Z toho však nelze usuzovat, že cena byla nastavena direktivně mateřskou společností, v důsledku čehož žalobce v roce 2013 dosáhl ztráty. Dle žalobce je zjevné, že ztráta nenastala v důsledku nastavení cen, ale zánikem mateřské společnosti i sesterské společnosti, neboť v předešlých obdobích žalobce konstantně dosahoval kladných výsledků, krom roku 2009, v němž dopadla krize na většinu obchodních společností.
6. Žalobce dále popisuje způsob, jakým správce daně stanovil referenční cenu za poskytované služby. Správce daně za použití metody CUP porovnal cenu služby v sazbě 0,15 EUR za minutu práce fakturovanou sesterské společnosti s kalkulací ceny prodáváného výrobku pod označením C218 externímu zákazníkovi s odůvodněním, že se mělo jednat o stejnou výrobu čalounických výrobků pro automobilový průmysl. Za účelem zajištění srovnatelnosti cen těchto transakcí správce daně očistil kalkulaci výrobku C218 o materiálové náklady a na ně navazující kalkulační položky, čímž měla být odstraněna disproporce mezi poskytnutou službou a prodaným výrobkem. Dle správce daně nebyly do ceny služby za 0,15 EUR/min zahrnuty náklady na užití strojů, zisk a režie, naopak v kalkulaci ceny výrobků očištěné o materiálové náklady, byly zahrnuty i náklady na užití strojů a režijní a administrativní náklady, které měly jít k plné tíži žalobce.
7. Žalobce se proti uvedenému způsobu stanovení referenční ceny ohrazuje a namítá, že cena 0,15 EUR/min vycházela z kalkulace nákladů, která v sobě zahrnovala jak mzdové náklady, tak i náklady jiné. Výše sjednané ceny byla od roku 2008, kdy byla ujednána, každoročně revidována a kalkulace ceny služby byly žalobcem doloženy při daňové kontrole. Revize ceny spočívala v tom, že vždy před začátkem roku byla vyhotovena predikce ohledně výše nákladů na poskytované služby při znalosti nákladů z minulých let a při znalosti očekávaného objemu požadovaných služeb sesterskou společností. Fakturovaná cena 0,15 EUR /min dle žalobce zahrnovala EBIT marži ve výši 3,6 %, která spadala do tržního rozmezí ziskovosti zjištěného správcem daně na základě jím provedené srovnávací analýzy. Žalobce tak namítá, že daňové orgány učinily nesprávný závěr, že v ceně za poskytnuté služby žalobcem byly zahrnuty jen mzdové náklady. Nepravdivá jsou i tvrzení žalovaného, že v roce 2013 nebylo prováděno plánování a rozpočtování ceny za služby. Skutečnost, že v rámci kalkulace nákladů sesterské společnosti na vyrobení dílů byla cena za služby žalobce zahrnuta pod položkou „Arbeitskosten“ (náklady pracovníků), není důkazem o tom, že tato cena zahrnovala jen mzdové náklady.
8. Žalobce namítá, že i po provedení korekce výrobních kalkulací o materiálové náklady daňové orgány nesrovnávaly srovnatelnou transakci. Žalobce popisuje rozdílnost kroků prováděných v rámci řízené transakce jím a sesterskou společností. Žalobce uvádí, že objednávky materiálu, koordinaci jednotlivých vstupů, příjem a vstupní kontrolu

materiálu od dodavatele, stříh přířezů na katru prováděla sesterská společnost a od prosince 2013 po změně obchodního modelu žalobce. Do prosince 2013 zajišťoval žalobce pro sesterskou společnost pouze práce spočívající v sešití a začištění přířezů dodaných sesterskou společností. Kalkulace ceny dílu C218, z nichž vycházel správce daně při svých propočtech rozdílu ceny, byly kalkulace využívané sesterskou společností pro účely stanovení ceny za díly prodávané jejím zákazníkům, proto jsou v těchto kalkulacích zohledněny náklady sesterské společnosti a nikoliv kalkulované náklady žalobce. Na tom nic nemění ani skutečnost, že kalkulace využil žalobce v prosinci 2013 pro stanovení cen dodávaných produktů svým zákazníkům poté, co převzal zajištění výroby a kompletaci dílů po sesterské společnosti. Dle žalobce však není možné dovodit, že by se jednalo o srovnatelnou transakci pro stanovení referenční ceny dílčí služby. Žalobce v této souvislosti dále poznamenává, že v automobilovém průmyslu se ceny sjednávají na dlouhé časové období zpravidla 5 let, aby měl výrobce představu o ceně výroby konkrétního dílu. Pro tyto účely si výrobce připraví nákladové kalkulace, v nichž jsou zachyceny náklady při očekávaném objemu odběru ze strany zákazníků při očekávaném vývoji cen vstupů. V kalkulaci využitě správcem daně proto byly očekávané výrobní náklady sesterské společnosti na širší rozsah činností, než které zajišťoval žalobce. Ten kalkulace následně pouze převzal jako možné vodítko, jak s co nejmenšími náklady navázat na obchodní spolupráci se zákazníky.

9. Další okruh námitek žalobce směřuje k údajně chybějícím nákladům na stroje. Podle žalobce by domnělé chybějící výnosy vypočtené žalovaným ve výši 21 319 762 Kč znamenaly provozní ziskovost žalobce na úrovni provozních nákladů ve výši 17 %. Při navýšení výnosů a provozního výsledku o správcem daně dopočtené částky by žalobce dosahoval ziskovosti 14,56 %, přičemž takovou výši ziskovosti je nutno považovat za extrémní, když sám správce daně pro ziskovost srovnatelných entit stanovil obvyklé rozpětí 1,9 % - 7,4 %. Žalobce navíc v roce 2013 dosáhl záporné ziskovosti -10,3 %. Podle žalobce tak dopočet chybějících výnosů provedený žalovaným vedl k extrémnímu výsledku, jenž nemá své ekonomické opodstatnění a žalovaný se s tímto argumentem v napadeném rozhodnutí nevyprávěl.
10. Žalobce dále namítá, že propočet chybějících výnosů je hrubě zkreslený, neboť správce daně při svých výpočtech zohlednil počet skutečně odpracovaných hodin, k nimž však přiřadil sazby strojů evidované jen u vzorku dílu C218 a nechal v potaz, že žalobce realizoval i jiné projekty než výrobu dílu C218.
11. Žalovaný měl dle žalobce zcela nesprávně ignorovat různé sazby u různých verzí dílu C218. Například u dílu označeného jako *FOT Leder porcellaine* činila sazba aplikované přírážky jen 1,2 %, u výrobku s označením *FAT Des PVC tiefschwarz* 1,5 %.
12. Žalobce dále namítá, že daňovým orgánům předložil inventarizaci majetku, ze které se podávalo, že vlastnil 7 šicích strojů a 1 kompresor. Dne 12. 7. 2016 v rámci odpovědi na výzvu č. j. 1597061/16/2208-60562-303607 byly správci daně předány leasingové smlouvy na 27 strojů. K tomu žalobce sdělil, že stroje nebylo možné přiřadit jen ke 2 kalkulacím dílu C218 a že náklady na stroje sloužily při kompletaci i jiných dílů, kdy u různých typů dílů byl prováděn i různý rozsah činností. Žalobci není jasný závěr žalovaného, že nebylo žalobcem prokázáno, že neprováděl práce na zapůjčených strojích. Náklady na stroje na leasing šly k tíži žalobce a byly zahrnuty v kalkulacích, které byly základem pro ocenění služeb vykonávaných pro sesterskou společnost. K tíži žalobce nešly toliko náklady na stroje sesterské společnosti, které žalobce pro účely jí poskytovaných služeb využíval. Dle

žalobce nebylo jeho povinností vést evidenci zapůjčených strojů ani nebyl povinen mít o tomto úkonu písemnou smlouvu. Náklady na zapůjčené stroje byly zahrnuty do výrobních kalkulačí sesterské společnosti. Žalobce považuje za nesprávný postup daňových orgánů, kterým do nákladů žalobce zahrnuly i náklady, jež žalobce ve skutečnosti nenesl.

13. Žalobce nesouhlasí s postupem žalovaného, který odmítl vypořádat podklady předložené žalobcem až v rámci odvolacího řízení. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu tvoří řízení před daňovými orgány jeden celek a žalovaný byl povinen se podklady uplatněnými v odvolacím řízení zabývat a zohlednit je při rozhodování.
14. Žalobce v odvolacím řízení předložil registr majetku, ze kterého se podává, že hodnota veškerého jím vlastněného majetku ke dni 31. 12. 2013 činila 7,5 mil. Kč. Správce daně kalkulovaný náklad na užití strojů ve výši 10,5 mil. Kč je tak nesprávný. Nadto měl žalobce pro projekt C218 v roce 2013 využít jen 4 stroje v celkové pořizovací hodnotě 850 880,16 Kč a částečně jeden kompresor.
15. Žalobce namítá, že správce daně nesprávně dopočetl náklady užití strojů k činnostem šití, kaširování a štancování/výsledek. Přitom na činnost šití byla v roce 2013 využita řada strojů bezplatně zapůjčených z Německa a náklady na jejich užití v podobě odpisů nebylo možné zahrnout do úhrad, které měl žalobce požadovat, jestliže takové náklady nenesl. Jak vyplývá z registru majetku, na činnost šití bylo užito 7 strojů ve vlastnictví žalobce, pro činnost štancování/výsledek žalobce nevlastnil žádný stroj a pro činnost kaširování nebylo třeba využít žádné stroje, neboť se jednalo o ruční práce.
16. Žalobce dále nesouhlasí s postupem žalovaného, který vycházel pouze z kalkulačí produktu C218. Žalobce v roce 2013 realizoval pro sesterskou společnost řadu jiných projektů a projekt C218 se na tržbách žalobce podílel spíše malou měrou. Dopčet údajně chybějících nákladů jen na základě sazby strojů u dvou dílů s označením C218 je nereprezentativní a žalovaný se s tímto argumentem nijak nevypořádal.
17. Žalobce namítá, že daňové orgány stanovily referenční cenu v rozporu s judikaturou NSS, konkrétně s rozsudkem ze dne 28. 3. 2018, č. j. 2 Afs 380/2017 - 29. Správce daně totiž nestanovil cenu obvyklou, ale dopočetl chybějící výnosy tak, že minutami fakturované práce vynásobil sazbu za jednotlivé činnosti, minutami fakturované práce vynásobil sazbu na náklady za využití strojů a k tomuto základu (nákladům výroby) procentem dopočetl údajně chybějící režijní náklady, ziskový element a odměnu za administrativní a správní náklady. Při svých výpočtech navíc správce daně neprovedl patřičnou korekci, která by zohlednila skutečnost, že při některých činnostech zajišťovaných sesterské společností žalobce nepotřeboval stroje a některé užití stroje nebyly v jeho vlastnictví, tudíž neuplatnil jejich odpisy. Tyto argumenty však daňové orgány odmítly.

II. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

18. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že žalobní námitky korespondují s odvolacími námitkami a s nimi se již v napadeném rozhodnutí vypořádal. Žalovaný se neztotožňuje s námitkami týkajícími se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť smyslem přezkumu není detailní odpověď na každý argument, ale zejména u obsáhlých podání je to vypořádání základních námitek s akceptací implicitních odpovědí.
19. Žalovaný nesouhlasí s námitkou, že důkazní břemeno nemohlo přejít na žalobce v důsledku stanovení referenční ceny žalovaným v rozporu s relevantní judikaturou

Nejvyššího správního soudu. Žalovaný uvedl, že žalobce nereagoval na výzvu k doložení zjištěného rozdílu mezi cenami účtovanými sesterské společnosti a cenami, které by byly sjednány mezi osobami nespojenými. Žalovaný má za to, že stanovil cenu obvyklou podle § 23 odst. 7 ZDP při zohlednění změny obchodního modelu žalobce, když u nezávislé transakce byl vyráběn shodný produkt a transakce byla natolik podobná řízené transakci, že nevznikly žádné rozdíly s podstatnými dopady na cenu. Správce daně zjištěné údaje má žalovaný za spolehlivé, neboť správce daně očistil ceny nezávislé transakce od materiálových nákladů specifikovaných pro výrobu výrobků (dílu C218), čímž nevznikly podstatné rozdíly, které by musely být eliminovány. Žalobce dostal prostor k vyjádření se ke zjištěnému rozdílu.

20. Žalovaný považuje za účelovou námitku žalobce, že informace o vyhotovování plánů a kalkulací byla poskytnuta osobou, která nebyla s těmito informacemi seznámena. Bylo ryze na žalobci, aby doložil, jakým způsobem byly vytvořeny a stanoveny ceny obvyklé ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, aby odpovídaly principu tržního odstupu. Žalobce však v průběhu daňového řízení dokumentaci k převodním cenám v rámci koncernu či jiné důkazní prostředky nepředložil a jeho tvrzení neodpovídají skutečností zjištěným správcem daně.
21. Žalovaný konstatuje, že není v rozporu s principem tržního odstupu stanovení cen mateřskou společností. Upozorňuje však na skutečnost, že ceny byly sjednány v roce 2008 a do jejich revize se nepromítly náklady na leasingové splátky, přičemž leasingové smlouvy byly uzavřeny až v letech 2009 a 2010.
22. Za nedůvodnou považuje žalovaný také námitku, že žalobce v prosinci 2013 převzal od sesterské společnosti ceny hotových výrobků a kalkulace byly stanoveny na základě těchto cen s navýšením 3 %. Žalovaný má za to, že před i po změně obchodního modelu žalobce byly do cen výrobku C218 promítnuty náklady na užití strojů, stanovené na základě minutových sazeb a odvozených položek a konečná cena výrobku C218 obsahovala položku nákladů užití strojů. Žalobce bezpochyby prováděl činnosti na strojích a náklady k těmto strojům šly k jeho tíži. Ceny výrobků C218 realizované sesterskou společností zahrnovaly činnosti žalobce, který je však sesterské společnosti neúčtoval, ale po změně obchodního modelu je do cen výrobků zahrnul. Část cen připadající na produkční angažovanost žalobce byla tak v jeho neprospěch přesunuta na sesterskou společnost.
23. Žalovaný nesouhlasí ani s namítaným nesprávným rozsahem poskytnutých služeb při stanovení rozdílu v cenách. Správce daně nestanovil referenční cenu jako cenu kompletního výrobku C218, ale byly použity sazby vztahující se k činnostem prokazatelně vykonaných žalobcem. Správce daně vycházel ze skutečně odpracovaných hodin v rámci jednotlivých činností, kdy ke stanovení rozdílu použil pouze činnosti, k nimž byl schopen přiřadit stroje, jejichž náklady šly k tíži žalobce. U činností, kde žalobce neposkytl žádnou součinnost, správce daně žádné náklady na užití strojů nestanovil. Do ceny nezávislých transakcí správce daně zahrnul pouze činnosti, které žalobce skutečně vykonával, a nikoliv hodnotu kompletního výrobku C218.
24. Dle žalovaného je nesprávné tvrzení žalobce, že správce daně zahrnul do kalkulací i náklady na stroje vlastněné sesterskou společností. Žalobce nepředložil žádný důkaz o tom, že produkoval práci na zdarma zapůjčených strojích, ani tyto zařízení neevidoval. K tomu žalovaný uzavřel, že žalobce porušil princip tržního odstupu, neboť podmínky, které sjednal s nezávislým podnikem, byly odlišné než ty sjednané se sesterskou společností.

25. Ohledně namítnuté extrémní provozní ziskovosti žalovaný uvedl, že použil údaje z předložených kalkulací v nejnižší hodnotě z daných intervalů. Neshledal důvodnou ani námitku, že správce daně vycházel jen z kalkulací dílu C218. Správce daně postupoval tak, že u druhu a rozsahu jednotlivých činností nevycházel z kalkulací, ale z přehledu odpracovaných hodin, z nichž použil sazby jednotlivých strojů a sazby ostatních položek zahrnutých v ceně nezávislé transakce.
26. K namítané nereálné výši 10,5 mil Kč za chybějící náklady strojů, když pořizovací hodnota majetku žalobce činila ke dni 31. 12. 2013 pouze 7,5 mil Kč, žalovaný konstatuje, že žalobcem uváděné údaje jsou zkreslené. Hodnota majetku žalobce je v rozvaze skutečně stanovena ve výši 7,5 mil Kč, nicméně žalobce produkci zajišťoval na dalších 27 strojích pronajatých formou leasingu.
27. Žalovaný uzavřel, že rozdíl mezi cenou sjednanou se spojenou osobou a cenou, která by byla sjednaná s nezávislým subjektem, byl správcem daně prokazatelně vyčíslen a žalobce rozdíl v cenách uspokojivě nedoložil.
28. V replice ze dne 23. 4. 2020 žalobce setrval na svém názoru, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu k určení referenční ceny, a proto nemohlo na žalobce nikdy přejít důkazní břemeno ve vztahu k doložení rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou zjištěnou správcem daně. Žalobce namítl, že žalovaný reagoval nedostatečně na žalobcem vznesené argumenty a uchýlil se pouze k opakování závěrů správce daně, které však vykazují četné nedostatky ústící v absurdní výsledek. Nemůže proto ani souhlasit s tvrzením žalovaného, že všechny důkazní prostředky byly hodnoceny jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, a že bylo přihlédnuto ke všem relevantním skutečnostem, které v řízení vyšly najevo.
29. Žalobce má za to, že správce daně nestanovil referenční cenu, nýbrž pouze dopočetl chybějící výnosy za užití nevhodných dat. Předmětem sporu je minutová sazba za poskytovanou práci ve mzdě. Správce daně měl proto při respektování judikatury NSS stanovit vhodné rozmezí pro referenční cenu za poskytované služby, nikoliv dopočítat, kolik žalobci chybělo výnosů. Na tento nesprávný postup žalobce v odvolání poukazoval, ale žalovaný jej aproboval. Navýšením výnosů a provozního výsledku o správcem daně dopočtené částky by žalobce dosáhl extrémní provozní ziskovosti ve výši 14,56 %. Jak však uváděl sám žalovaný, žalobce jako rutinní entita by měl dosahovat nízkého a stabilního zisku, což se tvrdí i v Pokynu GFŘ-34 upravujícím oblast provozních cen. Dle analýzy správce daně by se přitom ziskovost entit činných v daném odvětví měla pohybovat v rozmezí 1,9 – 7,4 %, přičemž i v odvolacím řízení byla sdělena informace, že přímí konkurenti žalobce nedosáhli v roce 2013 ziskovost přesahující 2,8 %. Výsledek doměřených domněle chybějících výnosů ve výši 14,56 % je proto třeba považovat za extrémní.
30. Žalobce zopakoval, že propad ziskovosti v roce 2013 je nutno přičíst existenčním obtížím sesterské společnosti vedoucím k její likvidaci. Ekonomickým ztrátám v letech 2009 a 2013 nelze připisovat vliv sazby za poskytnuté služby 0,15 EUR/min, jak se snaží navodit daňové orgány.
31. Žalobce dále upřesňuje náklady, které nesl za užití strojů v podobě odpisů, nájmu a případných oprav a náhradních dílů v celkové výši 2,8 mil Kč. Žalovaného propočet ve výši 10,5 mil Kč pokládá za nesmyslný. Dále nesouhlasí s postupem správce daně, který přiřadil údajně chybějící náklady na stroje i k činnostem, k jejichž výkonu nebylo užití

strojů potřeba. Žalobce vysvětluje, že v automobilovém průmyslu běžně vykonává jedna entita ve skupině činnosti pro druhou entitu s použitím zdarma poskytnutých strojů.

32. Následně žalobce zopakoval výtky vůči správním orgánům, které uplatnil v žalobě stran údajné nesprávnosti propočtů na výrobky poskytované sesterskou společností a poskytované služby žalobcem.

III. Obsah vybraných listin daňového spisu

33. Správce daně zahájil u žalobce kontrolu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 protokolem o zahájení daňové kontroly č. j. 1038448/15/2208-60562-303607, ze dne 17. 4. 2015. Správce daně zjistil, že žalobce v období od 1. 1. 2013 do 30. 11. 2013 dodával spojené osobě služby v oblasti výroby a oprav čalounických výrobků pro automobilový průmysl, přičemž se jednalo o sešití a začišťování přířezů dodaných sesterskou společností v hodnotě 0,15 EUR za minutu práce.
34. V roce 2013 došlo k zániku sesterské společnosti i mateřské společnosti a zakázky sesterské společnosti převzal žalobce. Od prosince 2013 tudíž došlo k zásadní změně obchodního modelu žalobce, který tak předával původním zákazníkům sesterské společnosti a nově svým zákazníkům kompletní výrobky, v jejichž výrobě byly zahrnuty i činnosti původně vykonávané pro sesterskou společnost, tedy sešití a začišťování přířezů.
35. V průběhu daňové kontroly byl žalobce na základě výzev ze dne 9. 2. 2016, 5. 4. 2017 a 8. 6. 2017 vyzván k prokázání skutečností, o kterých vznikly správci daně pochybnosti.
36. Výzvou ze dne 9. 2. 2016 byl žalobce vyzván k tomu, aby doložil rozdíl ve výši 7 484 351 Kč mezi cenami fakturovanými spojené osobě a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Tuto částku správce daně zjistil dle průměrných hodnot čistého obchodního rozpětí srovnatelných společností. Na tuto výzvu žalobce reagoval, na zbylé výzvy správce daně, které se týkaly již následně užití metody CUP, žalobce nereagoval.
37. Správce daně v návaznosti na vyjádření žalobce přistoupil s poznatky zjištěnými v průběhu daňové kontroly ke srovnání ceny za nezávislou transakci prostřednictvím porovnání kalkulací „PBD_Nahkleid C218_FAT_Leder_schwarz 12. 12. 2013“ (dále jen „kalkulace Leder“) a PBD_Nahkleid C218_FAT_PVC_Standart_Nopma 12. 12. 2013“ (dále jen „kalkulace PVC“) a prostřednictvím nezávislé transakční metody srovnatelné nezávislé ceny – metody CUP (comparable uncontrolled price method) porovnal cenu služeb poskytovaných žalobcem spojené osobě s cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Vzhledem ke změně obchodního modelu u žalobce počínaje prosincem roku 2013 měl správce daně metodu CUP za nejvhodnější pro ohodnocení řízených transakcí ve skupině se srovnatelnou nezávislou transakcí, neboť žalobce po změně obchodního modelu vyráběl totožné výrobky za užití stejných podmínek a stejné technologie, ale dodával je nezávislým entitám a nikoliv spojené osobě. Správce daně prostřednictvím metody CUP vyhodnotil, že cena za dodané služby v rámci řízené transakce mezi žalobcem a sesterskou společností byla nižší než cena, za kterou žalobce prodával výrobky nespojeným osobám v rámci nezávislé transakce. Dle správce daně žalobce neprokázal důvodnost rozdílu mezi cenami fakturovanými spojené osobě a cenami, které by byly sjednány mezi osobami nespojenými v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP a čl. 9 vyhlášky č. 18/1984 Sb., o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a

Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (dále jen „smlouva o zamezení dvojího zdanění“). Proto správce daně zvýšil žalobci základ daně o částku 21 319 761,60 Kč a současně mu snížil základ daně o částku 4 575 527 Kč z důvodu zvýšení daňově účinných nákladů z titulu tvorby opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení probíhajícím v SRN.

38. Zpráva o daňové kontrole (dále též „Zpráva“) byla se žalobcem projednána dne 19. 10. 2017, o čemž byl vyhotoven protokol č. j. 2031852/17/2208-60562-303607. Na základě Zprávy byl dne 23. 10. 2017 vydán dodatečný platební výměr č. j. 2051498/17/2208-50522-304043, kterým správce daně žalobci doměřil podle ZDP a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu daň z příjmu právnických osob v částce 2 200 200 Kč. Zároveň podle § 143 odst. 1 daňového řádu žalobci dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 5 164 129 Kč. Žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu ve výši 20% z částky doměřené daně a 1% z částky doměřené daně celkem ve výši 491 681 Kč. Žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal.
39. V odvolání žalobce namítal obdobné skutečnosti jako v podané žalobě.
40. O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, v němž detailně popsal a rozvedl úvahy správce daně a aplikoval právní úpravu na zjištěný skutkový stav. Žalovaný konstatoval, že není sporu o tom, že prověřovaná transakce byla realizována mezi spojenými osobami dle § 23 odst. 7 ZDP. Správce daně proto přistoupil k provedení srovnávací analýzy řízené transakce a nezávislé transakce, která vycházela z interních srovnatelných údajů. Vzhledem ke změně obchodního modelu žalobce v roce 2013 byla nalezena natolik podobná nezávislá transakce, když byl vyráběn výrobek za použití totožných technologií a za stejných podmínek, že nemohly vzniknout žádné podstatné rozdíly s dopadem na cenu. Tím správce daně dosáhl nejvyšší míry srovnatelnosti, neboť zjištěné interní srovnatelné údaje měly ke zkoumané transakci přímý vztah. Správce daně očistil žalobcem předložené kalkulace od nákladů specifických pro výrobu výrobku tak, aby nevznikly rozdíly mezi náklady na výrobu výrobku a cenou služby. Žalovaný vyhodnotil postup správce daně, který eliminoval rozdíly v obou transakcích, za spolehlivý. Správce daně v tomto případě aplikoval jako metodu pro stanovení převodních cen tradiční transakční metodu srovnatelné nezávislé ceny CUP v souladu se směrnicí OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. U činností, pro které žalobce správci daně neposkytl potřebnou součinnost, správce daně žádné náklady užití strojů nestanovil, i když byly činnosti prokazatelně prováděny. Správce daně ohledně rozsahu jednotlivých činností vycházel převážně z přehledu odpracovaných hodin a nikoliv z kalkulací, z nichž byly použity jen sazby strojů a sazby ostatních položek zahrnutých v ceně nezávislé transakce. Správce daně do ceny nezávislé transakce zahrnul pouze činnosti skutečně vykonávané, a nikoliv hodnotu kompletního výrobku C218. K výhradě ohledně žalobcem předaných kalkulací žalovaný uvedl, že z dodaného výpisu podrobností souborů vyplynulo, že kalkulace, které dle žalobce měly být převzaty od mateřské společnosti, byly ve skutečnosti vytvořeny a uloženy jednateli žalobce S. S. a J. R. Navíc je z předložených kalkulací zřejmé, že k činnostem podílejícím se na produkci žalobce, byly používány stroje, jejichž náklady šly na vrub žalobci. Správce daně ke každé činnosti přidělil minutovou sazbu užití stroje a v závislosti na délce výrobního cyklu na výrobek se náklady na užití stroje promítly do ceny výrobku. Správce daně vycházel ze dvou kalkulací, kde se shodovaly sazby na užití strojů, a žalobce vyšší sazeb nezpochybnil,

ani nepředložil žádný důkaz o použití jiných sazeb. Z přehledu je proto jasné, které činnosti a v jakém rozsahu byly prováděny, ale nebyly spojené osobě účtovány. Naopak po změně obchodního modelu již tyto položky byly nespřízněnému subjektu do cen výrobku zahrnuty. Žalovaný uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno uspokojivého doložení zjištěného rozdílu v cenách stanovených spojené osobě a nespojené osobě ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP.

III. Průběh ústního jednání

41. Při jednání dne 13. 7. 2022 setrvali účastníci na svých dosavadních podáních.
42. Zástupkyně žalobce podrobně popsala obchodní model žalobce od roku 2008 do roku 2013, přičemž do listopadu 2013 fungovala jako poskytovatel služby účtované minutovou sazbou pro svoji sesterskou společnost. Jednalo se subdodávku spočívající v jedné z dílčích výrobních operací. V prosinci 2013 žalobce převzal kompletní výrobu. Zástupkyně žalobce dále popsala výpočet sjednané ceny 0,15 EUR/minutu se závěrem, že tato cena pokrývala náklady žalobce. Dále zdůraznila, že správce daně nezjistil, jaká by měla být referenční cena, ale pouze konstatoval chybějící výnosy, které dopočítl. Zástupkyně žalobce dále popsala, že žalobce, jeho sesterská i mateřská společnost, byly úzce personálně propojeni.

III. Posouzení věci krajským soudem

43. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů podle § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen s. ř. s.) a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
44. Žaloba je důvodná.
45. Vzhledem k obsáhlému výčtu žalobních námitek, které ve své podstatě směřují do neunesení důkazního břemene správcem daně ohledně prokázání rozdílu v ceně sjednané se spřízněnou osobou a ceně, která by byla sjednána s nezávislým subjektem, odkazuje krajský soud na usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 515/09 nebo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, které připouští, že na určitou námitku lze reagovat i např. tak, že ve svém odůvodnění soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že zdůvodnění poskytne dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud konstatoval, že: *„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.“* (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; obdobně 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). Úkolem krajského soudu tudíž je vypořádání se s obsahem a smyslem žalobní argumentace.
46. Předmětem sporu je posouzení otázky, zda kupní cena sjednaná mezi žalobcem a jeho sesterskou společností, která zanikla koncem roku 2013, ohledně dodávky služby v oblasti výroby a oprav čalounických výrobků pro automobilový průmysl formou práce ve mzdě v hodnotě 0,15 EUR za minutu práce, byla sjednaná ve výši obvyklé ceny jako mezi nezávislými subjekty.

47. Podle § 23 odst. 7 věty první ZDP „[l]iší-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.“
48. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 6. 2007, č. j. 1 Afs 60/2006-94 (rozsudky správních soudů jsou dostupné na www.nssoud.cz), shrnul, že správce daně je oprávněn podle tohoto ustanovení postupovat za situace, kdy jsou kumulativně splněny tři podmínky: „Musí být především prokázána existence smluvního vztahu mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami (podmínka první), ceny mezi nimi sjednané musí být rozdílné od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (podmínka druhá), přičemž současně tento rozdíl nebyl poplatníkem uspokojivě doložen (podmínka třetí).“ V rozsudku ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012-52, dále uvedl, že „[p]rávě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů brání tomu, aby spojené osoby pomocí smluvních nástrojů zkreslovaly výsledky svého hospodaření a tím v rozporu se zákonem snižovaly svoji daňovou povinnost. Je nepochybné, že při kalkulaci ceny je třeba vycházet z nákupní ceny, přímých a režijních nákladů prodeje, stejně jako přiměřené marže.“ Konstantní judikatura soudů rozhodujících ve správním soudnictví přitom jednoznačně trvá na závěru, že „[d]ůkazní břemeno ohledně zjištění existence rozdílu mezi cenou sjednanou mezi konkrétním poplatníkem a s ním ekonomicky nebo personálně spojenou osobou a cenou na trhu obvyklou nese ... správce daně (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2006, č. j. 9 Ca 32/2015-85, publ. pod č. 1410/2007 Sb. NSS, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 12. 2003, č. j. 30 Ca 93/2001-79, publ. pod č. 587/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS).
49. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, dále uvedl, že „[k] prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční ceny), musí správce daně na základě zjištění výše obou těchto cen provést mezi nimi srovnání. Důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou pro to rozhodné, nese správce daně (§ 23 odst. 7 ... o daních z příjmů). 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) jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je 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 (§ 23 odst. 7 ... o daních z příjmů).“ Není-li uvedeno jinak, níže užitá citace pocházejí právě z tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu.
50. „V první řadě tedy musí být prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, tedy že jde o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojením ekonomickému či personálnímu.“ Tuto podmínku má krajský soud shodně s účastníky bez dalšího za prokázanou.

51. „V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že správce daně musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu referenční, aby mohl provést srovnání. Nutnou (nikoli dostačující) podmínkou úpravy základu daně je, že rozdíl mezi cenami existuje. Správce daně tedy ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní.“ Toto své břemeno tvrzení a břemeno důkazní správce daně neunesl.
52. Jak žalobce v podané žalobě uvádí, v průběhu řízení před daňovými orgány žalobce uváděl (podání žalobce ze dne 29. 4. 2016), že sjednaná cena 0,15 EUR za minutu práce pokrývá mzdové náklady včetně sociálních odvodů ve výši 52 530 000 Kč; energie a drobný materiál ve výši 8 500 000 Kč; nájem a ostatní režie ve výši 14 000 000 Kč. Tj. 75 030 000 Kč za 20 563 200 minut práce, 3,649 Kč/min při kurzu 25,2251 Kč/EUR, tj. 0,1446 EUR za minutu, přičemž zisk je tvořen rozdílem mezi fakturovanou cenou 0,15 EUR a takto spočtenými náklady. Aniž by krajský soud hodnotil eventuální správnost této kalkulace, včetně výpočtu zisku závislého výhradně na výkyvech směnného kursu, daňové orgány se těmito tvrzeními žalobce prakticky nezabývaly.
53. Správce daně na tato tvrzení reagoval pouze v rámci Komparace ceny řízené a nezávislé transakce na straně 8 zprávy o daňové kontrole. Jedná se o tabulku, ve které správce daně vychází z kalkulací sesterské společnosti žalobce vůči jejím odběratelům. Zároveň se jedná o kalkulaci, která rozebírá cenu finálního produktu jako takového dle jednotlivých vstupů (materiál, práce, stroje,...) a další nákladů včetně zisku. Z této tabulky pak činí žalovaný v bodě 49 napadeného rozhodnutí závěr, že dle „...zjištění správce daně, **v řízené transakci byla cenotvorba omezena pouze sazbou 0,15 EUR za minutu odvedené práce, a to pouze pracovníků ve výrobě, cena nezávislé transakce z pohledu výroby (bez materiálových vstupů a položek odvozených od materiálových vstupů) byla kromě zmíněné sazby 0,15 EUR za minutu práce pracovníků ve výrobě dále ovlivněna náklady užití strojů, režijními náklady, ziskem a administrativními náklady. Tato skutečnost je důkazem porušení principu tržního odstupu – daňový subjekt v porovnání s podmínkami, které sjednal s nezávislým podnikem, přistupoval ke sdruženému podniku odlišně.**“ Jinými slovy, jedinou skutečností, na které daňové orgány staví svůj závěr o tom, že sjednaná cena 0,15 EUR/minutu práce neodrážela skutečnou cenu je ten, že tento náklad se v nezměněné podobě objevuje i v kalkulacích sesterské společnosti. Tento zjednodušený závěr nemůže krajský soud akceptovat. Dílčím, avšak stále nedostatečným způsobem bylo rovněž argumentováno vývojem mezd a dalších nákladů včetně následně uzavřených leasingových smluv a jejich nákladů. Přesto však žalobce setrval na svém tvrzení a daňové orgány jeho výpočet nezkoumaly a v konkrétních bodech nerozporovaly.
54. Kalkulace, ze kterých daňové orgány vychází, mohou být a s vysokou pravděpodobností i jsou poznamenány pokřivením v důsledku spojených osob, kde zjednodušeně řečeno sesterská společnost profituje na nízké ceně subdodávky žalobce, když sama pro účely svého vlastního zisku hodnotu této subdodávky v rámci svých vlastních kalkulací navyšuje. To koresponduje i s názorem žalovaného, že ceny výrobků realizované sesterskou společností zahrnovaly činnosti, které žalobce své sesterské společnosti údajně neúčtoval. To však automaticky neznamená, že za takto navyšovanou cenu by byl žalobce schopen na volném trhu svoji subdodávku nabízet. To ostatně souvisí s tím, že cenu

podobné subdodavatelské činnosti mezi nespřízněnými osobami daňové orgány nezjistily, neboť postupovaly tak, jak postupovaly.

55. Předložené kalkulace, ze kterých je vycházeno co do ceny jednotlivých činností žalobce, jakkoli jsou podrobné, váží se k finálnímu produktu, zatímco žalobce vykonával pro svoji sesterskou společnost pouze část úkonů, zajišťoval pouze část výrobního procesu, a to co do samotné práce. Přidaná hodnota takovéto činnosti jistě nemůže dosahovat hodnoty, kterou následně požaduje sesterská společnost v rámci své kalkulace po svých odběratelích. Hodnota této subdodávky nebyla konečným odběratelům z povahy věci účtována v témže rozsahu (hodnotě) jako ji účtoval žalobce své sesterské společnosti, ale v rámci finálního výrobku byla tato subdodávka navýšena o příslušnou koncovou marži, zisk, jakož i režijní a administrativní a správní náklady – viz tabulky a výpočty dle jednotlivých měsíců na str. 10 – 21 zprávy o daňové kontrole. Zisk a jiné účtované náklady počítané dle konečného výrobku přitom nemohou být z povahy věci stejné jako zisk a jiné účtované náklady, které má subdodavatel na svoji dílčí dodávku. Jakákoli hodnota (cena) subdodávky je zpravidla konečným dodavatelem navýšena o vlastní marži, která se odráží v celkové ceně výrobku, není-li zde zvláštních hospodářských důvodů k jinému postupu.
56. Uvedené souvisí i s námitkou žalobce o nepřiměřené ziskovosti, která má dle jeho názoru z takto nesprávně provedených výpočtů plynout. S ohledem na shora uvedené soud nehodnotí, zda takto vypočtená ziskovost je či není nepřiměřená. Určité neproporcionalitě však svědčí skutečnost, že prvotní závěr správce daně byl takový, že rozdíl mezi cenami fakturovanými spojené osobě a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, činí celkem 7 484 351 Kč (viz výzva k prokázání skutečností ze dne 9. 2. 2016). Po změně metody pak správce daně dochází ke 2,85 krát vyššímu výsledku 21 319 761,60 Kč. Již tato skutečnost vznáší pochybnosti o úplnosti a správnosti zjištěného skutkového stavu.
57. Co se týče argumentace žalobce, že daňové orgány nestanovily referenční cenu, ale stanovují pouze chybějící výnosy, lze konstatovat, že zatímco na jedné straně je dána cena 0,15 EUR za minutu práce žalobce, na straně druhé takovouto jednotkovou cenu daňové orgány neuvádí. To samo o sobě ještě nemusí nic znamenat, nahlížíme-li na výnosy jako na cenu za poskytnuté služby, která je tvořena konkrétní výší nákladů a dohodnutou marží. Vždy je nezbytné, aby daňové orgány **porovnatelným způsobem** stanovily, kolik činila cena mezi spojenými osobami a kolik by činila cena mezi nespojenými osobami.
58. Tvrdí-li dále žalobce, že kalkulace k produktu C218, ze kterých je vycházeno, činily pouze 13 % prací a že žalobce realizoval i jiné činnosti, toto tvrzení, které se objevuje v doplnění odvolání, žalobce relevantním způsobem neprokázal. K doplnění odvolání ze dne 1. 4. 2019 předložil žalobce tabulku společnosti „REINER INTERIEUR S. R. O. PÍSEK“, ve kterém je zachycen počet dodaných dílů zákazníkům, jedná se však o tabulku této jiné společnosti a není proto zřejmé, jakým způsobem má tato tabulka dokládat, co přesně vyráběl sám žalobce a v jakém počtu. Obdobně tak i přiložený inventární soupis strojů ohledně užívaných strojů. Vztah uvedené společnosti a žalobce, krom podobnosti názvu se sesterskou společností, není ze spisu seznatelný.

IV. Závěr a náklady řízení

59. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba je důvodná, a proto žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.). V dalším řízení se daňové orgány musí opětovně zabývat stanovením referenční

ceny tak, jak soud vyložil shora. Vysloveným právním názorem jsou daňové orgány v dalším řízení vázány (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

60. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný, který neměl v soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalobce, v jeho případě jsou náklady řízení představovány zaplaceným soudním poplatkem a odměnou právního zástupce žalobce (daňově poradenská společnost).
61. Náklady zastoupení spočívají v odměně za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, účast na jednání) celkem v částce 9 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů] a v náhradě hotových výdajů za tři úkony právní služby v částce 900 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky); celkem tedy 10 200 Kč. Repliku žalobce ze dne 23. 4. 2020 nepovažoval krajský soud za úkon právní služby ve smyslu § 11 advokátního tarifu, neboť ve věci nepřinesla ničeho nového. Odměna právního zástupce žalobce tedy činí 10 200 Kč. Vzhledem k tomu, že právní zástupce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho nárok o částku odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Částka daně činí 2 142 Kč. Celkem jde tedy o částku 12 342 Kč. K této částce se dále připočítává zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Celkovou částku náhrady nákladů řízení ve výši 15 342 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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 nejbližší 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.

České Budějovice 20. července 2022

Shodu s prvopisem potvrzuje J.M.

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu