ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **ESAB CZ, s. r. o.,** člen koncernu
se sídlem Vamberk, Smetanovo nábřeží 334
zastoupen JUDr. Ing Radkem Halíčkem, advokátem
se sídlem v Praze 8, Pobřežní 1a

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. května 2022, č. j. 16047/22/5200-11431-712136,

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I. Obsah žalobního tvrzení

Předmět řízení a podstata sporu

1. Předmětem doměření daně je problematika nastavení převodních cen dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„ZDP“). Jádrem sporu je metodická otázka zahrnutí odpisů oceňovacího rozdílu do nákladové základny pro výpočet ziskovosti při použití metody čistého transakčního rozpětí (dále jen „TNMM“) za použití ukazatele čisté ziskové přirážky k provozním nákladům (dále jen „NCPM“). Použití uvedené metody stanovení převodních cen a ukazatele přitom sporné není, stejně jako není rozporován funkční a rizikový profil žalobce. Podle žalovaného právě a pouze na základě odlišného přístupu k zahrnutí/nezahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu do nákladové základny nedosahovala ziskovost žalobce v kontrolovaných obdobích hodnoty spodního mezikvartilu dle provedené Srovnávací analýzy.

2. V rámci řízení o odvolání následně žalovaný vyhověl námitce žalobce v části započítání prodaného investičního majetku do výpočtu výše kompenzace za výrobní činnost.

Skutkové okolnosti

3. Žalobce vznikl na základě „Projektu rozdělení odštěpením se vznikem nové společnosti“ ze dne 8. 10. 2013. V návaznosti na Projekt byla odštěpena část jmění společnosti ESAB VAMBERK, s. r. o. do nově vzniklé nástupnické společnosti (žalobce), přičemž část jmění byla ponechána v rozdělované společnosti. Rozhodným dnem odštěpení byl 1. 1. 2013.

4. V souladu se zákonem č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „ZoPr“) bylo provedeno ocenění odštěpované části za využití metody diskontovaných peněžních toků (viz bod 7.2.5 znaleckého posudku č. 211-14/13 Ocenění odštěpované části jmění) a metody kapitalizovaných čistých výnosů pro ocenění neprovozního majetku. V důsledku tohoto ocenění byl v zahajovací rozvaze žalobce vykázán oceňovací rozdíl v celkové výši 1 027 mil. Kč, který je v souladu s českými účetními předpisy odepisován po dobu 15 let do nákladů. V rámci účetnictví vedeného podle mezinárodních (resp. amerických) účetních standardů není tento oceňovací rozdíl odepisován a neovlivňuje průběžně výsledek hospodaření.

5. Hlavní ekonomickou činností žalobce je výroba a následný prodej přídavných svařovacích materiálů pro svařování. Žalobce se zabývá pouze výrobní aktivitou, zatímco ESAB Europe, se naopak specializuje na vývoj nových produktů (design, funkcionalita, technické parametry, materiál atp.) a jejich následné umístění na trh.

6. Mezi žalobcem a žalovaným není sporu o tom, že žalobce a ESAB Europe jsou spojené osoby a že žalobce je z hlediska teorie převodních cen tzv. smluvním výrobcem (body 47 a 48 napadeného rozhodnutí).

7. Žalobce vyráběl pro ESAB Europe na základě uzavřené Manufacturing Agreement (smlouva o výrobě). K této smlouvě se váže rovněž Letter margin, ve kterém bylo pro roky 2014 a 2015 stanoveno, že cílová zisková přirážka žalobce pro tato období je mezi 2,5 % a 3,5 %, přičemž pokud bude dosažená skutečná zisková přirážka mimo toto rozpětí, upraví se na hodnotu 3 %. Uvedené hodnoty byly stanoveny na základě srovnávací analýzy, ze které vyšla minimální hodnota ziskové přirážky 0,41 % a mezikvartilové rozpětí ziskové přirážky v rozmezí 2,14 % a 5,17 %. Správce daně ani žalovaný závěry srovnávací analýzy nikdy nerozporovali. Žalobce na základě dohodnutých procesů pravidelně revidoval, zda se jeho ziskovost pohybuje v rozpětí stanoveném v Letter marginu. Pokud tomu tak nebylo, prováděla se korekce fakturace vůči ESAB Europe na hodnotu 3 %. Žalobce k výpočtu ziskovosti, resp. přirážky, a jejích

úprav předložil správci daně řadu podkladů. Spornou otázkou mezi žalobcem a žalovaným je pouze otázka zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu v roční částce 68 455 846 Kč do nákladové základny.

Nezákonnost napadeného rozhodnutí

8. Žalobce nesouhlasí se závěry žalovaného a považuje napadené rozhodnutí za věcně nesprávné a tudíž nezákonné, a to zejména z následujících důvodů:

- Zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu do nákladové základny nemá oporu v metodách stanovení převodních cen a jde proti ekonomické podstatě oceňovacího rozdílu vzniklého při přeměně společností, který není skutečným výdajem daňového subjektu, nýbrž zohledněním budoucího očekávaného ziskové potenciálu odštěpované části závodu. Jinými slovy, znalec při ocenění odštěpované části neprovedl ocenění jednotlivých položek majetku používaného při výrobě na jejich aktuální hodnotu, ale pouze vypočetl očekávané budoucí příjmy plynoucí z výrobní aktivity, které oddiskontoval na současnou hodnotu.
- Zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu do nákladové základny porušuje srovnatelnost subjektů poskytující stejné výrobní služby pouze na základě toho, jakou za sebou mají korporátní minulost, což je v rozporu s daňovou neutralitou přeměn.
- Žalovaný použitým postupem porušuje srovnatelnost žalobce a subjektů zahrnutých do srovnávací analýzy, jelikož tito ve svých finančních výkazech položku oceňovacího rozdílu či goodwillu nevykazují.
- Zahrnutí odpisu oceňovacích rozdílu vzniklého z důvodu daňově neutrální podnikové kombinace do nákladové základny je v rozporu s ustálenou správní praxí správce daně, a tudíž je nezákonné.
- V situaci, kdy správce daně, potažmo žalovaný, přistoupili k doměření daně z důvodu převodních cen, byli dle ustálené judikatury povinni zohlednit minima vzešlá ze srovnávací analýzy, nikoli spodní kvartil. Pokud by žalovaný porovnával jím vypočtenou ziskovost žalobce s tímto minimem dle předložené a ani jednou stranou nerozporované srovnávací analýzy, došel by k jednoznačnému závěru, že jím vypočtená hodnota 1,52 %, resp. 1,33 % je nad zjištěnou minimální hodnotou ziskové přirážky ve výši 0,41 %.
- Pro případ, že by hodnota odpisu oceňovacího rozdílu měla vstupovat do nákladové základny, je oprávněný požadavek žalobce na vyloučení odpovídajícího výnosu ze základu daně z důvodu jeho přímé souvislosti s nedaňovými náklady, jelikož účetní odpis oceňovacího rozdílu je nedaňovým nákladem, čímž dochází k naplnění daňové neutrality zvolené formy podnikové restrukturalizace.

Metoda TNMM a ekonomická podstata oceňovacího rozdílu

9. Žalobce uvedl, že metoda TNMM, jejíž použití není mezi žalobcem a žalovaným sporné, zkoumá čisté ziskové rozpětí (ve vztahu k příslušnému základu), tj. porovnává finanční ukazatele související se závislou transakcí s finančními ukazateli souvisejícími se srovnatelnou nezávislou transakcí. V rámci této metody může být použito několik různých finančních ukazatelů, přičemž v posuzovaném případě je použita čistá zisková přirážka k nákladům (tzv. NCPM). Cílem této metody je na základě nákladovosti dané služby či výrobku a ziskové přirážky určit cenu obvyklou dané transakce, resp. zajistit

její obvyklou ziskovost, tj. ziskovost, které by dosahoval nezávislý subjekt obchodující pouze se třetími (nezávislými) subjekty. Zákonná úprava ani Pokyn D-34 neobsahují žádná pravidla týkající se položek vstupujících do nákladové základny, Pokyn D-34 pouze stanoví, že čistá zisková přirážka se aplikuje na všechny provozní náklady. Směrnice OECD toto specifikuje blíže v bodě 2.83 a následujících. Ze Směrnice OECD vyplývá, že pouze náklady, které přímo či nepřímo souvisí s posuzovanou transakcí a které jsou provozního charakteru, se mají zahrnovat do nákladové základny (bod 2.83 Směrnice OECD) a že výnosy a náklady, které nesouvisí s posuzovanou transakcí a které mohou materiálně ovlivnit výpočet, je potřeba vyloučit (bod 2.84 Směrnice OECD). Výjimečné a mimořádné položky by rovněž měly být výpočtu vyloučeny (bod 2.86 Směrnice OECD).

10. Oceňovací rozdíl je účetní veličinou, která odpovídá rozdílu mezi znaleckým oceněním obchodního závodu nabytého přeměnou (tj. v posuzovaném případě oceněním obchodního závodu, který byl předmětem rozdělení odštěpením) a souhrnu hodnot jednotlivých složek majetku v účetnictví rozdělované společnosti a dluhů, které jej tvoří. Hodnota závodu se v praxi nejčastěji určuje metodou diskontovaných peněžních toků, která převádí očekávané budoucí peněžní toky z provozu závodu na jejich současnou hodnotu. Jinými slovy hodnota závodu tak odpovídá současné hodnotě očekávaných zisků tohoto závodu. Oceňovací rozdíl tedy představuje rozdíl mezi aktuální účetní hodnotou jednotlivých (majetkových i závazkových) složek závodu a jeho očekávanými budoucími volnými peněžními toky přepočtenými na současnou hodnotu za použití diskontního faktoru. Tato položka je podle svého charakteru odpisována do nákladů či výnosů. Odpis oceňovacího rozdílu tak představuje pouze účetní položku, která na rozdíl od klasických odpisů dlouhodobého majetku nemá předobraz v závodu či majitelem závodu skutečně vynaložených prostředcích. Jinými slovy, hodnota zaúčtovaného oceňovacího rozdílu vzniklého při rozdělení společnosti nepředstavuje v minulosti ani v budoucnosti skutečně vynaložený výdaj. Jedná se čistě o účetní položku, která se nikdy nestane reálným výdajem a z toho důvodu rovněž ani její odpis se nikdy nestane daňovým nákladem. Právě z tohoto důvodu je v § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP zakotveno, že oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí nelze pro daňové účely uznat za výdaj vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Odpis oceňovacího rozdílu tedy nepředstavuje svým charakterem skutečný náklad, který by byl vynaložený na posuzovanou transakci (na poskytování výrobní služby žalobcem společnosti ESAB Europe). Naopak se jedná o mimořádnou položku způsobenou realizovanou přeměnou. Je proto plně v souladu se Směrnicí OECD tuto položku z nákladové základny pro aplikaci čisté ziskové přirážky vyloučit. Jedná se tedy o mimořádnou položku, způsobenou provedenou přeměnou (rozdělením odštěpením), která by v souladu s bodem 2.86 Směrnice OECD měla být vyloučena z nákladové základny.

11. Pro vyloučení odpisu oceňovacího rozdílu z nákladové základny hovoří rovněž bod 2.90 Směrnice OECD, podle kterého je potřeba pečlivě zvážit zahrnutí položek, jejichž účetní režim může být neporovnatelný u subjektů zahrnutých ve srovnávací analýze.

12. Argumentace žalovaného, že majetek v přeceněné hodnotě generuje žalobci související výnos, je dle žalovaného zcela nepřiléhavá. Výnos není žalobci generován oceňovacím rozdílem majetku, ale používaným výrobním majetkem, který je v nákladech promítnut prostřednictvím odpisů tohoto majetku. Právě odpisy převzatého majetku, které vstupují do nákladů samostatně vedle odpisu oceňovacího rozdílu, představují časové rozprostření

skutečně vynaložených prostředků na pořízení majetku. Oceňovací rozdíl oproti tomu zohledňuje očekávaný ziskový potenciál majetku nabytého přeměnou. Relevantní není ani tvrzení žalovaného, že žalobce ani na majetek nabytý přeměnou fakticky nevynaložil žádné výdaje, tyto výdaje (které jsou do výsledku hospodaření promítány prostřednictvím odpisů) vynaložila rozdělovaná společnost jako právní předchůdce žalobce. Argument žalovaného, že „Odvolatel přeměnou získal majetek v přeceněné reálné hodnotě, kterou by naopak v případě koupě musel celou uhradit." je naprosto chybný a nereflektuje povahu a ani způsob výpočtu oceňovacího rozdílu. Znalecké ocenění tzv. odštěpku nezohledňuje hodnotu jednotlivých složek majetku, ale hodnotu odštěpku jako celku (tj. hodnotu závodu a jeho budoucí ziskový potenciál).

13. Dále je dle žalobce chybné tvrzení žalovaného, že v případě prodeje přeceněného majetku bude nová zůstatková cena prodaného majetku nákladem. V posuzovaném případě nedošlo k individuálnímu přecenění jednotlivých složek majetku, které by mohlo ovlivnit budoucí výši odpisů či zůstatkové ceny. Z účetního i daňového pohledu žalobce převzal historické ceny a pokračoval v odepisování. Žalovaný tedy svým postupem říká, že nezávislé subjekty by si měly v horizontu 15 let zaplatit o 1 miliardu Kč více jen proto, že došlo k předmětné přeměně. Tento výsledek postupu žalovaného naprosto odporuje ekonomické realitě a dokládá jeho nesprávnost.

14. V návaznosti na výše uvedené je v souladu se zákonnou úpravou, směrnicí OECD i obecnými principy převodních cen, aby nákladový účet 557109, na kterém jsou zaúčtovány odpisy oceňovacího rozdílu, nebyl zahrnován do nákladové základny pro účely výpočtu odměny za poskytovanou smluvní výrobu. Postup žalovaného je v tomto případě dle žalobce nezákonný a v rozporu s principem tržního odstupu.

Porušení principu daňové neutrality přeměn a srovnatelnosti

15. Pokud by v posuzovaném případě nedošlo k rozdělení odštěpením společnosti ESAB VAMBERK, s. r. o. se vznikem žalobce a předmětné produkty by pro ESAB Europe pořád vyráběl ESAB VAMBERK s. r. o., neexistoval by žádný oceňovací rozdíl. Nákladová základna by tak nebyla touto mimořádnou účetní transakcí ovlivněna a odměna za poskytovanou výrobní aktivitu i ziskovost by byla stejná, jakou za doměřená zdaňovací období vykázal žalobce. Je v rozporu se základními principy logiky, aby byla po odběrateli požadovaná jiná úplata za dodané naprosto totožné výrobky jen z titulu toho, zda daný výrobce byl či nebyl účastníkem přeměny.

16. Postup žalovaného je tak dle žalobce v rozporu se zásadou daňové neutrality přeměn vyplývající ze ZDP, neboť čistě a výlučně v důsledku realizované přeměny dochází logikou uplatněnou žalovaným k navýšení nákladové základny, ke kterému by jinak (bez realizace přeměny vedoucí ke vzniku oceňovacího rozdílu) nedošlo. S žalovaným lze obecně souhlasit v tom, že samotné rozdělení odštěpením bylo postupem zvoleným na úrovni skupiny, nicméně žalovaný již v kontextu výše uvedených námitek neodůvodňuje, z jakého důvodu by v návaznosti na Směrnici OECD na základě této skutečnosti mělo dojít k započítání odpisu z oceňovacího rozdílu do výpočtu odměny za poskytované výrobní aktivity. Žalovaný dovozuje, že mezi nezávislými subjekty nemůže nastat situace, kdy by nezávislý subjekt do cizího subjektu vložil bez odpovídajícího protiplnění miliardový majetek. Tím žalovaný v zásadě uznává, že ve srovnávací analýze, do které mohou být zařazeny pouze nezávislé subjekty (tj. subjekty, které nejsou součástí žádné skupiny spojených osob a tudíž velmi pravděpodobně nepodstoupily obdobný typ

přeměny vedoucí k zaúčtování/odpisu oceňovacího rozdílu). Postup žalovaného, kdy porovnává ziskovost subjektů, které v nákladech nemají žádný odpis oceňovacího rozdílu (ani jeho obdobu), a ziskovost žalobce po započítání odpisu oceňovacího rozdílu jakožto zcela mimořádné a s výrobou nesouvisející transakce do nákladové základny tedy odporuje principu srovnatelnosti, který je z hlediska převodních cen klíčový. To ostatně jednoznačně plyne z bodu 2.81 Směrnice OECD, ve kterém je zdůrazněn aspekt konzistentnosti srovnání. V této souvislosti na položky typu odpisy a amortizace a jejich odlišný účetní režim upozorňuje bod 2.90 Směrnice OECD. Z napadeného rozhodnutí nijak nevyplývá, zda resp. jak a v jakém rozsahu vzal žalovaný do úvahy, jak společnosti, podle kterých bylo stanoveno tržní rozpětí, nakládají s provozními a neprovozními náklady, a to především odpisy a opravnými položkami. Tyto položky je nezbytné dle Směrnice OECD brát v úvahu pro dosažení spolehlivé srovnatelnosti. Pokud by tedy měl být odpis oceňovacího rozdílu ponechán v nákladové základně žalobce, měl by žalovaný v souladu s bodem 2.81 Směrnice OECD provést přecenění všech společností uvedených ve výsledném vzorku srovnatelných společností v předložené srovnávací studii na jejich reálnou hodnotu za využití metody použité ve znaleckém posudku (tzn. metodou diskontování budoucích peněžních toků) a dopočítat ukazatel ziskovosti po zohlednění odpisu tohoto přecenění u každé jedné společnosti ve výsledném vzorku.

Ustálená správní praxe

17. Žalobce, jak uvedl, konstantně v průběhu daňového řízení poukazoval na to, že postup správce daně převzatý i žalovaným, který zahrnuje do nákladové základny i odpisy oceňovacího rozdílu, je v rozporu s ustálenou správní praxí. Žalobce v tomto směru odkazoval na závazná posouzení vydaná přímo správcem daně (tj. Specializovaným finančním úřadem), ve kterých byla meritorně stejná položka ze žalobcem namítaných důvodů z nákladové základny vylučována, a to za srovnatelných okolností a obdobných funkčních a rizikových profilů zúčastněných stran. Z důvodu mlčenlivosti nemohlo dojít k bližšímu označení konkrétních závazných posouzení. Nicméně jak vyplývá z bodu 58 napadeného rozhodnutí, existence těchto závazných posouzení je žalovanému známa a jejich závěry popsané žalobcem nerozporuje. Argumentaci žalovaného, že je v konkrétních případech posuzování převodních cen potřeba postupovat individuálně, považoval žalobce za nerelevantní.

Nesprávná aplikace ziskové přirážky

18. Žalovaný se kromě nesprávného postupu ve vztahu k zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu dopustil dle žalobce rovněž nezákonného postupu ve vztahu k aplikaci rozpětí vyplývajícího z provedené srovnávací analýzy. Nezákonnost postupu žalovaného spočívá v aplikaci ziskové přirážky na úrovni spodního kvartilu, nikoli na úrovni minima vyplývajícího ze Srovnávací analýzy. Minimum dle srovnávací analýzy činí 0,41%. Ziskovost žalobce spočítaná žalovaným po zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu do nákladové základny činila 1,52%, resp. 1,33% a v obou letech tedy přesahuje zjištěné minimum. Pokud by žalovaný postupoval při aplikaci ziskové přirážky správně, dospěl by k závěru, že ziskovost žalobce je v tržním rozpětí a není tedy dán titul pro doměření daně.

19. Z judikatury NSS i správní praxe orgánů finanční správy žalobce dovodil, že je-li ziskovost daňového subjektu porovnávána s tržní ziskovostí, je třeba aplikovat pro daný daňový subjekt nejvýhodnější hodnoty z rozpětí zjištěných tržních ziskovostí. NSS v

rozsudku ze dne 27. 1. 2011 č. j. 7 Afs 74/2010 – 81 judikoval, že správce *„musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější.“* V tomto ohledu NSS později v rozsudku č. j. 5 Afs 194/2015-34 ze dne 27. 9. 2016 potvrdil, že tento přístup je rovněž aplikovatelný i v případě transakční metody čistého rozpětí (TNMM), kterou v nyní posuzovaném případě použil i správce daně, neboť potvrdil přístup, kdy *„výše obvyklé ceny byla následně upravena s ohledem na zjištěné cenové rozpětí a doměřená daň a daňová ztráta byla upravena za použití nejnižší zjištěné ziskové přirážky“ a „bylo přitom přihlédnuto k mezní hodnotě, která byla pro stěžovatele nejvýhodnější, neboť pokud by stěžovatel stanovil převodní cenu se ziskovou přirážkou na této nejnižší možné hranici, splnil by podmínku srovnatelnosti cen stanovených mezi spojenými subjekty a subjekty nezávislými.“* Stejný postup pak byl aplikován i v rámci rozsudku NSS ze dne 16. 8. 2018 č. j. 10 Afs 104/2018 – 40 či rozsudku NSS ze dne 27. 4. 2022 č. j. 7 Afs 398/2019 - 49. Na základě uvedené judikatury, která do určité míry dokumentuje a určuje posuzování orgánů finanční správy, tak lze již hovořit o ustálené správní praxi. Pokud by žalovaný postupoval v souladu se shora citovanou judikaturou a správní praxí, musel by ziskovost žalobce porovnávat s minimální ziskovostí dle srovnávací analýzy, tj. s hodnotou 0,41 %. K polemice žalovaného, že využití mezikvartilového rozpětí slouží k odstranění extrémů, žalobce podotkl, že v posuzovaném případě nelze rozhodně mezi minimální zjištěnou tržní hodnotou a spodním mezikvartilem hovořit o nějakém extrému, když minimální hodnota činí 0,41 %, zatímco spodní mezikvartil 2,14 %, medián 3,88 % a horní mezikvartil 5,17 %. V tomto ohledu je vzorek srovnatelných dat v úzkém cenovém rozpětí bez značných extrémních hodnot, aplikace statistických metod tedy není důvodná.

Zachování daňové neutrality prostřednictvím nezdanění výnosů, resp. daňové uznatelnosti nákladů

20. Žalobce vyslovil přesvědčení, že by žalovaný měl při kalkulaci doměřené daně zohlednit odpovídající výši výnosu týkající se dodatečného zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu jako nezdanitelný výnos podle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Podle tohoto ustanovení se do základu daně nezahrnují výnosy, pokud přímo souvisejí s výdaji neuznanými jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Výnos, který by odpovídal zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu do nákladové základy, má přímou souvislost s odpisem oceňovacího rozdílu. Jelikož oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí je daňově neuznatelným nákladem podle § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP, podmínky pro vynětí výnosu odpovídajícího zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu ze základu daně podle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP jsou tedy splněny. Alternativně by měl být odpis oceňovacího rozdílu v rámci kalkulace upravené výše základu daně žalovaným posouzen jako daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 2 zc) ZDP, dle kterého je jako na daňově uznatelné náklady možné nahlížet na jinak daňově neuznatelné náklady (v tomto případě odpis oceňovacího rozdílu), pokud přímo souvisí se zdanitelnými výnosy, resp. pokud byly přeúčtovány jiné osobě.

21. Pro uvedený postup jsou dle názoru žalobce splněny veškeré zákonné podmínky vyplývající z uvedených ustanovení a tento postup by rovněž zaručoval daňovou neutralitu realizované přeměny. Sjednocení daňového režimu přenosu odpisu oceňovacího rozdílu na odběratele prostřednictvím dorovnání ziskovosti by eliminovalo negativní efekt, kdy u žalobce je zdaněn výnos, aniž by bylo kdykoliv možné proti němu

daňově uplatnit související náklad v podobě odpisu oceňovacího rozdílu. Žalovaný postupoval nezákonně, pokud tento požadavek neakceptoval.

II. Vyjádření žalovaného

Nesprávný postup při zahrnutí oceňovacího rozdílu do nákladové základny

22. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že nákladová položka oprávek k opravným položkám majetku v kontrolovaných zdaňovacích obdobích souvisí se smluvní výrobou žalobce, a tedy neexistoval objektivní důvod pro její vyloučení z nákladové základny při výpočtu ukazatele ziskovosti NCPM, přičemž žalovaný odkázal zejména na body 57 až 71 napadeného rozhodnutí. Na danou transakci a související úpravy základu daně nelze dle jeho názoru nahlížet z pohledu čistě účetního, ale právě z pohledu převodních cen, kdy jsou transakce se spojenými osobami zkoumány z hlediska funkčního a rizikového profilu, vztahu nákladů a výnosů k řízeným transakcím mezi spojenými osobami, rozhodování o nich apod., kdy je nutno v každém případě postupovat individuálně a hodnotit všechny aspekty právě tohoto případu.

23. Dále uvedl, že žalobce vznikl rozdělením společnosti ESAB VAMBERK, a to odštěpením části jmění související s výrobní činností, přičemž část jmění související s obchodní činností byla ponechána v rozdělované společnosti. V této souvislosti vznikl oceňovací rozdíl k nabytému majetku ve výši 1 mld. Kč jako rozdíl mezi znaleckým oceněním odštěpovaného jmění přecházejícího na žalobce a součtem hodnot jednotlivých složek majetku a závazků v účetnictví rozdělované společnosti ESAB VAMBERK. Podstatná je skutečnost, že majetek, který přešel na žalobce – a jehož se tak týkají dotčené odpisy – se jednoznačně váže k výrobní činnosti, tedy k činnosti, jež byla vyčleněna pro žalobce, a byla tedy důvodem rozdělení odštěpením. Současně zdůraznil, že žalobce nevynaložil žádný reálný výdaj ani na oceňovací rozdíl, ani na majetek jako takový; žalobce od svého předchůdce majetek toliko převzal, přesto odpisy zbylého majetku do výpočtu své ziskovosti zahrnul, tzn. žalobce získal majetek, za který by za jiné situace – v případě koupě – musel uhradit plnou cenu. Majetek bezesporu generuje žalobci výnosy, v případě jeho prodeje pak zase bude jeho zůstatková cena nákladem a samotný prodej též vygeneruje výnos. Ve světle všech okolností daného případu tak nemůže obstát tvrzení žalobce, že odpis oceňovacího rozdílu nepředstavuje svým charakterem skutečný náklad, který by byl na posuzovanou transakci vynaložen a naopak se jedná o mimořádnou položku způsobenou realizovanou přeměnou. V tomto ohledu tak měl žalovaný za to, že jeho postup je plně v souladu s bodem 2.83 Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy ve formě Zprávy a následně od roku 1996 doplňované jinými zprávami Výboru pro fiskální záležitosti OECD (dále jen „Směrnice OECD“), posuzoval-li odpis oceňovacího rozdílu v přímé vazbě na řízenou transakci - předmětné položky týkající se odpisů oceňovacího rozdílu jsou provozního charakteru (obdobně jako účetní odpisy) a souvisí se smluvní výrobou, a měly by proto být s ohledem na výše uvedené skutečnosti a v souladu s principem tržního odstupu zahrnuty v rámci metody TNMM do nákladové základny při výpočtu ziskové přirážky – jsou tedy splněny obě podmínky zmíněné v bodě 2.83 Směrnice OECD, tzn. mají být brány ty položky, které (a) se přímo či nepřímo týkají příslušné závislé transakce; a (b) mají provozní povahu. Zároveň žalovaný uvedl, že předvídaná situace by stěží nastala mezi nezávislými subjekty, kdy by jeden subjekt vložil do jiného subjektu miliardový majetek, aniž by získal nějakou protihodnotu. Ani v tomto případě tomu tak není, poněvadž

předchůdce ESAB VAMBERK si zajistil návratnost investic skrze podíly na zisku vložených společníků – právnických osob, které jsou spojenými osobami v rámci celé skupiny, a dále skrze podíl na zisku žalobce – rovněž samotné přecenění společnosti bylo již částečně, byť nepřímo, pro žalobce ve své podstatě spojeno s výdajem, a to právě ve formě vyplacených podílů na zisku (dividend), viz bod 66 napadeného rozhodnutí.

24. Žalovaný dále konstatoval, že žalobce při zahájení daňové kontroly předložil správci daně soubor označený jako Colfax UK - Contract Manufacturing Services - Search write-up obsahující dokument Benchmarking the arm´s length return for ESAB Europe´s manufacturing activities (dále jen „Srovnávací analýza“), zpracovaný v databázi Amadeus v únoru 2018 společností KPMG Česká republika, s.r.o., jehož obsahem je benchmarking nezávislého výnosu pro výrobní aktivity evropských společností ESAB. Srovnávací analýza identifikovala 56 srovnatelných nezávislých společností. Jako indikátor ziskovosti byla zvolena metoda TNMM, ukazatelem pak byla přirážka k čistým provozním nákladům (NCPM). Výsledné mezikvartilové rozpětí, které žalobce považuje za tržně obvyklé a na které po celou odkazoval, bylo stanoveno od 2,14 % do 5,17 %.

25. V souvislosti s námitkou o porušení principu daňové neutrality přeměn a srovnatelnosti subjektů žalovaný zdůraznil, že srovnávací analýzu, kterou správce daně akceptoval a vycházel z ní, doložil sám žalobce; jednalo se tedy o poklady zpracované samotným žalobcem, kterých se v rámci daňového řízení dovolával, a zjištěné mezikvartilové rozpětí považoval za plně relevantní pro nyní řešený případ. Zároveň je zjevné, že subjekty, které byly ve srovnávací analýze zahrnuty, považoval žalobce taktéž za relevantní, přičemž současně není z ničeho zřejmé, že by analýza nezahrnovala, resp. že by byly žalobcem vyloučeny subjekty, které nemají zahrnut odpis oceňovacího rozdílu v celkových odpisech, resp. ve výpočtu své ziskovosti a nákladové základně – z žádných důkazních prostředků skutečnost, že by se tímto žalobce zabýval a kladl na ni důraz již dříve, nevyplývá.

26. Žalovaný proto považoval argumentaci žalobce za poněkud nekonsistentní a do jisté míry účelovou, pokud nyní tvrdil, že je tímto postupem porušena srovnatelnost subjektů a neutralita přeměn a že správce daně užil chybnou hodnotu ziskové přirážky, poněvadž v průběhu daňového řízení žalobce ve srovnávací analýze a užitých subjektech problém nespatřoval, až nyní postup dle údajů a zjištění v analýze uvedených de facto popírá a Srovnávací analýzu, již sám předložil a správce daně akceptoval, zcela pomíjí. Žalovaný tak setrvává na tom, že údaje získané v rámci srovnávací analýzy jsou dostatečně spolehlivé a že jejich prostřednictvím byl správcem daně prokázán rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Žalovaný odkázal na body 72 až 79 napadeného rozhodnutí.

27. Žalovaný zároveň považuje za poněkud nelogickou námitku žalobce, že bez realizované přeměny vedoucí ke vzniku oceňovacího rozdílu by k navýšení nákladové základny vůbec nedošlo. Dovedeno ad absurdum, bez realizované přeměny by vůbec nevznikl ani žalobce a majetek by neobdržel způsobem, jakým k tomu došlo, resp. by po svém případném vzniku musel na nabytí majetku vynaložit vlastní finanční prostředky a nacházel by se v jiné situaci. Ve světle této úvahy je tak nutno posuzovat daný případ právě skrz specifičnost jeho aspektů.

28. Žalovaný pak ve vztahu k opětovné námitce o postupu správních orgánů v rozporu s ustálenou správní praxí při zahrnutí odpisů oceňovacího rozdílu do výpočtu nákladové základny odkazuje na bod 52 napadeného rozhodnutí.

29. K požadavku žalobce na zohlednění odpovídající výše výnosu týkající se dodatečného zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu jako nezdanitelného výnosu dle ust. § 23 odst. 4 písm. e) ZDP žalovaný odkázal na body 80 až 98 napadeného rozhodnutí, kde podrobně vyložil, proč je tento požadavek nedůvodný. Žalovaný shrnul, že pro ověření možnosti aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP , resp. ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, nejprve přistoupil k ověření toho, zda se v případě odpisu oceňovacího rozdílu jedná o náklady definované v ustanovení § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP, resp. že se v případě oceňovacího rozdílu jednalo o náklad dle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon o účetnictví. Byla zde sice splněna první podmínka, tedy že byť samotný oceňovací rozdíl v případě žalobce nákladem nebyl, jednalo se o kladný (aktivní) oceňovací rozdíl, jehož odpisy do nákladů vstupují a je tedy možné jej považovat za daňově neuznatelný náklad; dále byla posuzována souvislost mezi výnosy a náklady ve formě odpisu oceňovacího rozdílu, kdy však již nebyla zjištěna žádná konkrétní existence výnosů ve smyslu dikce ZDP, poněvadž zmíněné výnosy byly v danou chvíli pouze hypotetickou položkou, jejíž výši žalobce nijak nevyčíslil – logicky tak ani učinit nemohl. Nebyla tak shledána přímá souvislost mezi uplatněnými nedaňovými náklady a případným výnosem vzniklým z výpočtu ziskové přirážky, resp. přímou „přefakturaci“ těchto nákladů.

30. Žalovaný závěrem shrnul, že v dané věci je pro závěr o opodstatněnosti zahrnutí odpisů oceňovacího rozdílu do nákladové základny podstatná ta skutečnost, že majetek, který přešel na žalobce – a jehož se dotčené odpisy týkají – se jednoznačně váže k výrobní činnosti, tedy k činnosti, jež byla vyčleněna pro žalobce, a byla tedy důvodem rozdělení odštěpením. Žalovaný připomněl, že na danou transakci a související úpravy základu daně nelze nahlížet z pohledu čistě účetního, ale právě z pohledu převodních cen, kdy jsou transakce se spojenými osobami zkoumány z hlediska funkčního a rizikového profilu, vztahu nákladů a výnosů k řízeným transakcím mezi spojenými osobami, rozhodování o nich apod., přičemž v každém případě je nutno postupovat individuálně.

III. Replika žalobce

K otázce nesprávného postupu při zahrnutí oceňovacího rozdílu do nákladové základny

31. Žalobce poukázal na skutečnost, že k přecenění majetku, jak se snaží dovodit žalovaný v bodu 13 Vyjádření, reálně nedošlo. Žalobce přiložil srovnání vstupních a zůstatkových cen jednotlivých položek majetku, které byly součástí odštěpeného jmění, a to jak z účetnictví společnosti ESAB VAMBERK, tak z účetnictví žalobce. Vysvětlení k přiloženým sestavám majetku je dále rozvedeno v příloze č. A. Žalobce podotkl, že zdrojové sestavy pro předkládané porovnání jsou součástí správního spisu, takže se nejedná o nově uváděné skutečnosti.

32. Žalobce zdůraznil, že jak z daňového, tak z účetního pohledu bylo převzato ocenění jednotlivých položek majetku, jak byly uvedeny v sestavě majetku společnosti ESAB VAMBERK a nedošlo k navýšení hodnoty jednotlivých položek majetku. V případě žalobce tak nikdy nedošlo k přecenění jednotlivých položek majetku používaných pro výrobu, jak se snaží dovodit žalovaný. V souvislosti s přeměnou pouze došlo k zaúčtování samostatného oceňovacího rozdílu, přičemž se v tomto případě jedná pouze o

fiktivně vzniklou položku v účetnictví z titulu přeměny společnosti v souladu s ustanovením § 253 odst. 2 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, (viz bod 26 a 29 Žaloby). Hodnota oceňovacího rozdílu pak nepředstavuje novou vstupní cenu výrobních zařízení, ale jedná se o diskontované plánované budoucí peněžní toky generované převedenou částí podniku z prodeje jeho výrobků ponížené o hodnotu veškerých aktiv (tzn. nejen výrobního zařízení) po zohlednění sumy pasiv (vlastního kapitálu, dluhů a závazků). Oceňovací rozdíl tedy představuje rozdíl mezi aktuální účetní hodnotou jednotlivých (majetkových i závazkových) složek závodu a jeho očekávanými budoucími volnými peněžními toky přepočtenými na současnou hodnotu za použití diskontního faktoru. Přímá přiřaditelnost oceňovacího rozdílu k výrobním zařízením tudíž neexistuje. Fiktivnost položky oceňovacího rozdílu v případě přeměn, kdy nedochází ke zvýšení základního kapitálu, potvrzuje nepřímo i návrh nového zákona o účetnictví, který by měl nahradit zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, který se vznikem a účtováním oceňovacího rozdílu v případech, jako byla posuzovaná přeměna do budoucna, nepočítá.

33. Úprava nákladové základny o oceňovací rozdíl použitá žalobcem při výpočtu ceny za výrobky je rovněž dle jeho názoru v souladu se Směrnicí OECD, jelikož se jedná o mimořádnou položku způsobenou realizovanou přeměnou a lze ji tedy z nákladové základny vyloučit (viz bod 31 žaloby). Logika, resp. závěry, které se v bodu 13 Vyjádření snaží dovodit žalovaný, jsou tak přinejmenším zavádějící. Nad rámec uvedeného žalobce zdůraznil, že jednotlivé sestavy majetku byly předmětem dokazování před prvostupňovým správcem daně. Žalobce je předložil spolu s podáním ze dne 26. 7. 2019 ve formě excelovských souborů nazvaných „registr majetku k 31. 12. 2012“ a „registr majetku k 31. 12. 2013“. Správce daně v této souvislosti provedl dokazování, přičemž dospěl k závěru (viz. bod 4.2.3 zprávy o daňové kontrole), *„že u převzatého hmotného majetku nedošlo k neodůvodněné změně způsobu odepisování a změně vstupní ceny, ze které odpisoval původní odpisovatel, a nebylo tak shledáno porušení § 30 odst. 10 ZDP, resp. § 24 odst. 1 ZDP.“* Žalovaný si tak protiřečí se závěry prvostupňového správce daně, když ve Vyjádření tvrdí, že došlo k přecenění jednotlivých položek sestavy majetku, zatímco dle Zprávy o daňové kontrole měl prvostupňový správce daně na základě provedeného dokazování za prokázané, že ke změně vstupních cen ani způsobu odepisování v souvislosti s restrukturalizací vůbec nedošlo. Žalovaný se přitom v rámci rozhodnutí o odvolání k této otázce dále nevyjadřoval.

K otázce aplikace ziskové přirážky

34. Žalobce v otázce aplikace správné hodnoty ziskové přirážky použité pro ověření dodržení principu nezávislé srovnatelné ceny konstatuje, že žalovaný jednal nezákonně při aplikaci ziskové přirážky na úrovni spodního kvartilu 2,14 %, a ne minima dle srovnávací analýzy, jež činí 0,41 %. Tento postup aplikace nejvýhodnější hodnoty z rozpětí zjištěných tržních ziskovostí je podpořen judikaturou Nejvyššího správního soudu i správní praxí orgánů finanční správy. Žalobce konkrétně poukázal na recentní rozsudek NSS č. j. 7 Afs 398/2019-49 ze dne 27. 4. 2022 týkající se společnosti Aisan Industry Czech, s.r.o. a dále na rozsudky NSS č. j. 5 Afs 194/2015-34 a č. j. 10 Afs 104/2018-40 ze dne 27. 6. 2016, resp. 16. 8. 2018, rozsudek č. j. 5 Afs 194/2015-34 Použití minimální ziskové přirážky daňovými orgány vyplývá také z rozsudků krajského soudu č. j. 31 Af 11/2020-103 a č. j. 15 Af 105/2015-80.

35. Ziskovost žalobce spočítaná žalovaným po zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu do nákladové základny činila 1,52 %, resp. 1,33 % a v obou letech tedy přesahuje zjištěné minimum 0,41% (viz bod 48 a 49 Žaloby). Důkazní břemeno k prokázání rozdílnosti sjednané ceny a ceny obvyklé přitom tíží žalovaného, který na zdůvodnění svých závěrů zcela rezignoval. Žalobce dále v souvislosti s bodem 14 Vyjádření zdůraznil, že tvrzení žalovaného, že se žalobce problematikou zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu nezabýval, je zcela lichá. Žalobce přitom v příloze k podané žalobě zvýraznil údaje z výročních zpráv vybraných společností ze srovnávací analýzy týkající se oceňovacího rozdílu. Žalobce dále odkázal na bod 43 žaloby, ze kterého vyplývá, že se žalobce pro účely srovnávací analýzy u jednotlivých subjektů zabýval položkou oceňovacích rozdílů právě v návaznosti na srovnávané subjekty vyznačené v příloze k žalobě. Je to naopak žalovaný, který má k podpoření logiky svého výpočtu povinnost provést přecenění všech společností uvedených ve vzorku srovnatelných společností v předložené srovnávací studii, aby zjistil, jakou výši oceňovacího rozdílu by v případě přecenění metodou diskontovaných peněžních toků tyto společnosti vykázaly a o kolik nižší ziskovost by díky dodatečnému zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu realizovaly, což žalovaný neučinil. Žalobce tedy na podporu svých tvrzení dodal dostatečné množství důkazů, ze kterých je patrné, že závěry přijaté žalovaným jsou nezákonné, zatímco žalovaný na podpoření své argumentace v zásadě rezignoval.

Vyjádření se k některým dílčím argumentům žalovaného

36. Žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného uvedenými v bodu 15 Vyjádření a uvedl, že žalobce v rámci přípravy srovnávací analýzy postupoval konzistentně, když ve finálním setu srovnatelných společností byly uvedeny firmy, které neevidují oceňovací rozdíly z titulu fúzi, rozdělení či jiných forem přeměn. Žalobce nadto konzistentnost Srovnávací analýzy doložil již v podané žalobě, a to zejména v bodu 3.3 žaloby, kde shrnul podstatu oceňovacího rozdílu. Dle názoru žalobce a v souladu s ustálenou judikaturou je rovněž zcela namístě použít postup, který uvádí v bodu 50 žaloby a ziskovost vypočítanou žalovaným porovnávat s minimální ziskovostí zjištěnou podle srovnávací analýzy, tedy s hodnotou 0,41 % a nikoliv se spodním kvartilem, jelikož v tomto případě platí zásada „in dubio pro libertate“.

37. Žalobce dále nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že „*na žalobce nelze přenášet důsledky rozhodnutí učiněných jinou společností ve skupině a snižovat mu tím o tyto položky vyloučené z nákladové základny dosažený zisk*“. Dle názoru žalobce jsou tyto závěry žalovaného zcela nelogické, neboť přejímání důsledků rozhodnutí jiných společností u společností vzniklých na základě přeměny je právě podstatou přeměn. S přenosem důsledků rozhodnutí učiněných jinou společností přitom přímo počítá zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoPr“), a to např. v ustanovení § 244 odst. 1 ZoPr, které se týká přímo rozštěpení, a ve kterém je uvedeno, že „*rozštěpením rozdělovaná společnost nebo družstvo zaniká. Jmění zanikající společnosti nebo družstva při rozštěpení včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů přechází na jednu nebo více nástupnických společností nebo družstev podle projektu rozštěpení a její společníci nebo členové se stávají i společníky nebo členy jedné nebo více nástupnických společností nebo družstev, nestanoví-li tento zákon nebo jiný zákon něco jiného.*“ Obdobně je k problematice přeměn přistupováno i v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů dále jen „DŘ“), kde je ve vztahu k přechodu povinností při přeměně rozdělením v § 240b odst. 1 DŘ přímo uvedeno, *že*

„dojde-li k přeměně právnické osoby rozdělením, aniž by bylo dostatečně zřejmé, v jakém rozsahu přechází daňová povinnost na její právní nástupce, určí právní nástupnictví ohledně daňových povinností správce daně; včas podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek.“ Závěry žalovaného ohledně nemožnosti přenášet důsledky rozhodnutí na jinou společnost v případě přeměny se tak zcela míjí s ekonomickou realitou přeměn, a i se zněním příslušných ustanovení ZoPr, resp. DŘ. Výše uvedená ustanovení rovněž podporují i obecnou logiku, že při přechodu práv a povinností na nástupnickou společnost nelze než převzít původně dohodnuté ceny za výrobky a nelze tudíž po nástupnické společnosti důvodně požadovat, aby v důsledku zaúčtování oceňovacího rozdílu ceny svých výrobků zvýšila, jak opakovaně požaduje žalovaný. Navíc je zde i značný časový rozdíl mezi datem právního účinku přeměny a rozhodným dnem přeměny a šlo by tudíž o požadavek na retrospektivní úpravu ceny, což by mezi nezávislými podniky nebylo akceptovatelné.

38. Ve vztahu k bodu 14 Vyjádření pak žalobce zdůraznil, že předložení srovnávací analýzy ze strany žalobce nezbavuje žalovaného jeho důkazního břemene při dokazování v oblasti převodních cen. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, nebo v rozsudku ze dne 13. 3. 2013, sp. zn. 1 Afs 99/2012, *„v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením... V některých případech však toto obecné pravidlo neplatí a břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Správce daně však může úpravu [základu daně daňového subjektu] provést teprve tehdy, jsou-li zákonné podmínky pro takový postup... V první řadě tedy musí být prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení... 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.“*

39. V nyní posuzované věci, a vyplývá to právě i z bodu 14 Vyjádření, žalovaný s ohledem na srovnávací analýzu neprováděl žádné vlastní výpočty a zcela odkázal na srovnávací analýzu provedenou tehdejším zástupcem žalobce. Správce daně, případně žalovaný nicméně měli v souladu s judikaturou NSS zjišťovat, jakým způsobem je stanovena nákladová základna u srovnatelných subjektů. Namísto toho byl žalobce opakovaně vyzýván k předložení dalších důkazů ospravedlňujících tvrzený nárok, aniž by provedl vlastní srovnávací analýzu. Srovnávací analýza provedená žalobcem s ohledem na související předložené důkazní prostředky zcela jasně svědčí o tom, že byl dodržen princip tržního odstupu. Závěry žalobce však v průběhu daňové kontroly ignorovány a žalovaný se jimi rovněž dále nezabýval. Ačkoliv tedy žalobce v rozporu s rozložením důkazního břemene v oblasti převodních cen prokázal, že dosažená zisková přirážka spadá do ziskového rozpětí kalkulovaného na základě Srovnávací analýzy, žalovaný přesto v této části potvrdil rozhodnutí prvostupňového správce daně a doměřil žalobci v kontrolovaných obdobích daň z příjmů právnických osob.

IV. Přezkoumání věci krajským soudem

40. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.

41. Krajský soud předesílá, že nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Žalobce podal obsáhlou žalobu, kterou dále doplnil replikou ze dne 28. 3. 2023. Argumentace žalobce se přitom v průběhu žaloby a repliky v různých podobách opakuje. Soud proto hodlá proti námitkám žalobce spíše postavit vlastní ucelený argumentační systém, ve smyslu závěrů vyslovených v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30). Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je totiž spjat s otázkou hledání míry, respektive poměrnosti či adekvátnosti odůvodnění ve vztahu k námitkám. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Zejména u velmi obsáhlých podání (jako je i nyní posuzovaná žaloba) by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).

42. Prioritně se krajský soud zabýval žalobní námitkou poukazující na nutnost aplikace ustálené správní praxe a potažmo tak i zásadu legitimního očekávání. Žalobce již v podaném odvolání poukazoval na to, že postup zvolený správcem daně v daňovém řízení nerespektuje správní praxi Specializovaného finančního úřadu. Tento správní orgán totiž dle tvrzení žalobce ve svých závazných posouzeních jednoznačně prezentoval, že položka odpisu oceňovacího rozdílu je z nákladové základny vylučována. Takto obecnou námitkou nepodložil žalobce žádným důkazem, který by svědčil ve prospěch jeho tvrzení o vydání rozhodnutí o závazném posouzení jiným správcem daně, a to ani v podané žalobě. Absenci důkazů, jež by svědčily ve prospěch tvrzení žalobce o závazných posouzeních vydaných Specializovaným finančním úřadem, obhajoval žalobce povinností dodržovat v daňových věcech zásadu mlčenlivosti. Z těchto do jisté míry pochopitelných důvodů však ani krajský soud nemá podklad pro to, aby uvážil, zda se již vytvořila určitá ustálená praxe hodnotící tuto otázku. Tvrzení žalobce, který má pouze určité povědomí o existence vydaných závazných posouzení, nelze ověřit. Důkazní břemeno přitom vázne na straně žalobce.

43. Za této situace lze pouze obecně konstatovat, že v souladu s ust. § 132 daňového řádu může správce daně vydat daňovému subjektu na jeho žádost rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, přičemž takové rozhodnutí je při stanovení daně vůči správci daně účinné. V projednávané věci je přitom nepochybné, že se žalobce na svém správci daně vydání takového rozhodnutí nedomáhal. Nicméně žalobce vyslovuje přesvědčení, že žalovaný existenci závazných posouzení týkajících se jiných daňových subjektů připouští. K tomu lze především konstatovat, že žalovaný v souladu s ust. § 132 daňového řádu uvedl, při rozhodování o vydání rozhodnutí o závazném posouzení není povinností správce daně ověřovat veškeré finanční ukazatele. Je tak zřejmé, že tento

rozhodovací proces je na rozdíl od samotného průběhu daňové kontroly a následného vyměření daňové povinnosti zasazen do obecného rámce. Pokud by tedy žalobce svá tvrzení o existenci závazných posouzení dotýkajících se jiných subjektů přece jen doložil, muselo by být předmětem dalšího zvažování, zda taková rozhodnutí obsahující do jisté míry obecné parametry lze beze zbytku aplikovat i na případ, kde již byla daň vyměřena na základě konkrétních důkazů. Pokud by podobnost byla shledána, bylo by na dalším zvážení, zda určitá ustálená správní praxe by mohla u žalobce vyvolávat určité legitimní očekávání. Vzhledem k tomu, že však žalobce žádné důkazy, které by mohly o ustálené správní praxi svědčit, v průběhu správního i soudního řízení nepředložil, nelze se v přezkumném řízení touto otázkou zabývat. Žalobní námitka je tedy nedůvodná.

44. Postup správce daně a potažmo žalovaného dále hodnotil krajský soud z pohledu ust. § 23 ZDP. Vyplývá z něho, že spojenými osobami se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí i kapitálově spojené osoby vzniklé na základě přímého vlivu. Tento pojem je upraven v ust. § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 ZDP, dle kterého *„jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými.“*

45. Lze konstatovat, že při stanovení převodních cen pro daňové účely musí daňový subjekt postupovat dle ust. § 23 odst. 7 v návaznosti na ust. § 37 ZDP. Je rovněž zřejmé, jak uvedl i žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že problematika převodních cen spadá do oblasti mezinárodního zdanění a zabývá se jí Výbor pro fiskální záležitosti OECD, který za účelem sjednocení a usnadnění postupů při oceňování zmíněných transferů vypracoval Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „Směrnice OECD“), která rozpracovává jednotlivé postupy a principy pro tvorbu převodních cen. Při hodnocení této otázky vycházejí finanční orgány i z Pokyn D-332 - k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny, č. j. 39/86 829/2009-393 (dále jen „Pokyn D-332“), dle něhož členové skupiny nadnárodních podniků jsou posuzovány jako by byli samostatnými daňovými subjekty a dále že pozornost se zaměřuje na povahu transakcí mezi nimi. Novější pokyn GFŘ D-34 - Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny č. j. 45076/19/7100-40113-110343 ze dne 24. 5. 2019, nahrazující Pokyn D-332 byl vydán již v návaznosti na aktualizovanou verzi Směrnice OECD.

46. Krajský soud dále uvádí, že ust. § 23 odst. ZDP má za účel zamezení krácení daně zneužíváním vztahů mezi stranami určitého kontraktu v případech, kdy nejde o nezávislé osoby, (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 80/2007-105 ze dne 31. 3. 2009, dle něhož *„obchodní transakce mezi osobami blízkými mohou být ovlivňovány osobním vztahem smluvních stran, a proto jejich motivem není vždy samotná snaha o získání majetkového či jiného prospěchu, jako je tomu v běžných obchodních vztazích za podmínek fungující soutěže. Ačkoliv je s ohledem na zásadu smluvní volnosti takovýto způsob jednání v občanskoprávních nebo obchodněprávních vztazích možný, z hlediska daňového práva je ve výsledku sankcionovaný úpravou základu daně o zjištěný rozdíl. Podstatou ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového*

základu. Daňový subjekt musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má jiný účel než je krácení daně. Zákon o daních z příjmů proto po obchodujících osobách blízkých požaduje větší opatrnost a obezřetnost při stanovení smluvní ceny než je tomu u osob nezávislých.“).

47. Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že se v posuzované věci jednalo o spojené osoby dle zmiňovaného ust. § 23 odst. 7 ZDP. Pokud tedy správce daně chtěl obhájit důvody pro zvýšení daňové povinnosti žalobce, bylo jeho povinností, ve smyslu závazné judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se daného ustanovení prokázat, že se ceny sjednané mezi těmito osobami lišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Dále bylo jeho povinností seznámit se vzniklým rozdílem žalobce a poskytnout mu časový prostor k vyjádření a doložení jeho stanoviska. Důkazní břemeno by se tak přeneslo na kontrolovaný subjekt, tedy žalobce. Aby mohl správce daně své povinnosti dostát, musí pro porovnání ceny sjednané mezi spojenými osobami zjistit cenu obvyklou, se kterou obchodují osoby nezávislé.

48. Krajský soud tedy v návaznosti na shora uvedené posuzoval, zda správce daně a potažmo žalovaný svým povinnostem vyplývajícím z ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů dostáli. Vycházel přitom z průběhu daňového řízení zachyceného ve správním spise a zvláště pak obsahu zprávy o daňové kontrole, a v neposlední řadě rovněž přezkoumal argumentaci žalovaného obsaženou v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dospěl přitom k nepochybnému závěru, že žalovaný postup správce daně velice podrobně posoudil v souladu se zásadami zákona o daních z příjmů a daňového řádu a na základě toho pak vyslovil závěry, s nimiž se krajský soud ztotožňuje a na pasáž obsaženou bodech 57 až 71 napadeného rozhodnutí v plném rozsahu odkazuje. Žalobu proto musel označit za nedůvodnou.

49. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je problematika zahrnutí odpisů oceňovacího rozdílu do nákladové základny pro výpočet ziskovosti. Z údajů daňového spisu dotýkajících se této problematiky je zřejmé, že žalobce vznikl rozdělením společnosti ESAB VAMBERK a to odštěpením části jmění souvisejícího s výrobní činností této společnosti, přičemž část jmění souvisejícího s obchodní činností byla ponechána v rozdělované společnosti. V této souvislosti vznikl oceňovací rozdíl k nabytému majetku ve výši 1 mld. Kč jako rozdíl mezi znaleckým oceněním odštěpovaného jmění přecházejícího na žalobce a součtem hodnot jednotlivých složek majetku a závazků v účetnictví společnosti ESAB VAMBERK. Přitom předmětný majetek, jehož se odpisy týkají, souvisí toliko s výrobní činností, takže se jednalo o přecenění majetku souvisejícího se smluvní výrobou. Dále je zřejmé, že činnost žalobce byla primárně řízena skupinou a 99 % jeho produkce směřovala spojeným osobám a z 93 % produkce žalobce směřovala do skupiny. Žalobce, jak žalovaný uvedl a krajský soud se s těmito názory ztotožňuje, tak přeměnou získal majetek v přeceněné reálné hodnotě, kterou by naopak v případě koupě musel celou uhradit. Takový majetek generuje výnos v rámci výrobní činnosti žalobce a bezesporu zvyšuje jeho kredit. Navíc v případě prodeje takto přeceněného majetku by nová zůstatková cena prodaného majetku byla nákladem a současně by při prodeji byl generován výnos, který by měl odpovídat reálné hodnotě prodávaného majetku. Z tohoto pohledu je tedy podstatná ekonomická souvislost nákladu s řízenou transakcí, nikoliv daňová uznatelnost.

50. Krajský soud dodává, že se v daném případě jedná o zohlednění budoucího očekávaného ziskového potenciálu odštěpované části společnosti. Znalec přitom při odštěpování

neprovedl ocenění jednotlivých položek majetku používaného při výrobě a jejich aktuální hodnotu, ale pouze vypočetl očekávané budoucí příjmy z výrobní aktivity. Znalecké ocenění tzv. odštěpku nezohledňuje hodnotu jednotlivých složek majetku, tedy jednotlivé složky převzatého majetku dle účetnictví a oceňovací rozdíl, ale hodnotu majetku jako celku, to znamená hodnotu odštěpku a jeho budoucí potenciál. Z uvedeného je tak zřejmé, že při vzniku žalobce bylo předpokládáno, že jeho činnost bude generovat zisk a při výpočtu ziskové přirážky by tak měl být zohledněn i tento oceňovací rozdíl.

51. Dále je třeba zdůraznit, že žalobce nedoložil, že opravná položka majetku se netýká smluvní výroby žalobce a neprokázal, že se týká jiné činnosti, když neuvedl jinou konkrétní činnost vážící se k opravné položce a z ní plynoucí příjmy. Nic takového není zřejmé ani z žalobcova účetnictví, neboť v něm je odpis opravné položky zaúčtován v oblasti smluvní výroby pro „spřízněnou osobu“. Správce daně a potažmo žalovaný tedy dospěli k zákonnému závěru, že nákladová položka oprávek k opravným položkám majetku v kontrolovaných zdaňovacích obdobích souvisí se smluvní výrobou žalobce a tudíž neexistoval objektivní důvod pro její vyloučení z nákladové základny při výpočtu ukazatele ziskovosti. Žalobce nevynaložil žádný reálný výdaj ani na oceňovací rozdíl, ani na majetek jako takový. Majetek od svého předchůdce pouze převzal a odpisy zbylého majetku do výpočtu své ziskovosti zahrnul, takže získal majetek, za který by v případě koupě musel uhradit kupní cenu. Je nepochybné, že tento majetek generuje žalobci výnosy a v případě prodeje bude jeho zůstatková cena nákladem a výnos vygeneruje i samotný prodej. Nelze tedy přisvědčit žalobní námitce, že odpis oceňovacího rozdílu nepředstavuje svým charakterem skutečný náklad, který by byl na posuzovanou transakci vynaložen a jedná se o mimořádnou položku způsobenou realizovanou přeměnou.

52. Krajský soud se ztotožňuje s názory žalovaného a považuje za nepochybné, že odpisy se týkají přecenění majetku, jehož přechod vyplynul z projektu a byl podstatou odštěpení a tento majetek souvisí se smluvní výrobou. K přecenění majetku tak došlo v důsledku projektu a vzniklý rozdíl v přecenění majetku a návazné odpisy přecenění tohoto majetku tak žalobce nemohl ovlivnit. Nerozhodoval ani o své pozici výrobce ani o tom, že tato činnost je jeho jediným zdrojem zisku. Názor žalovaného, že na žalobce nelze přenášet důsledky rozhodnutí učiněných jinou společností ve skupině a snižovat mu tím o tyto položky vyloučené z nákladové základny dosažený zisk, je zákonný. Za těchto okolností mají náklady v podobě odpisů z rozdílu přecenění majetku vstupovat do výpočtu ziskovosti žalobce a to z důvodu vztahu těchto odpisů k majetku souvisejícímu s výrobní činností žalobce.

53. Dále krajský soud konstatuje, že se plně ztotožnil s názorem žalovaného, který označil požadavek žalobce na dodatečné zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu jako nezdanitelného výnosu dle ust. § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, resp. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP za nedůvodný. Žalovaný se touto otázkou podrobně zabýval v bodě 80 až 98 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

54. K tomu krajský soud uvádí, že pro ověření možnosti aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP , resp. ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP žalovaný nejprve přistoupil k ověření toho, zda se v případě odpisu oceňovacího rozdílu jedná o náklady definované v ustanovení § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP, resp. že se v případě oceňovacího rozdílu jednalo o náklad dle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon o účetnictví. Byť samotný

oceňovací rozdíl v případě žalobce nákladem nebyl, jednalo se o kladný (aktivní) oceňovací rozdíl, jehož odpisy do nákladů vstupují. Aplikace ustanovení § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP je tedy možná a oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí se považuje za daňově neuznatelný náklad v obou kontrolovaných zdaňovacích období. Dále žalovaný prověřoval souvislosti mezi výnosy a náklady ve formě odpisu oceňovacího rozdílu, přičemž vycházel z toho, že výnosy žalobce vzpomínal pouze v obecné rovině a žalovanému nebyla z průběhu řízení žádná konkrétní existence výnosů ve smyslu dikce těchto dvou ustanovení ZDP známa, takže namítané výnosy byly pouze hypotetickou položkou. Žalovaný tedy důvodně předpokládal, že žalobce žádný příjem (výnos) v souvislosti se zahrnutím odpisu oceňovacího rozdílu do nákladové základny, neobdržel. Úprava nákladové základny o oceňovací rozdíl tak představovala pouze daňovou úpravu základu daně pro účely stanovení daně a nemá odraz ve výnosech žalobce. V případě žalobce tak nelze dovozovat přímou souvislost mezi uplatněnými nedaňovými náklady a případným výnosem vzniklým z výpočtu ziskové přirážky resp. přímou „přefakturaci" těchto nákladů. Pouze z výpočtu ziskové přirážky, kdy nedaňové náklady vstoupily do výpočtu převodní ceny, tedy nelze nijak automaticky dovodit, že jakákoliv částka na straně nákladů prokazatelně generuje žalobci identický výnos, a tím že jsou splněny podmínky pro aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, resp. § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Žalovaný tak shrnul a s těmito závěry se krajský soud ztotožňuje, že ačkoli lze odpis oceňovacího rozdílu považovat za daňově neuznatelný náklad dle § 25 odst. 1 písm. zh) ZDP, nebyla ve zdaňovacím období roku 2014 zjištěna přímá souvislost nedaňového nákladu ve formě odpisu oceňovacího rozdílu s výnosy, a ve zdaňovacím období roku 2015 nebyl nedaňový náklad ve formě odpisu oceňovacího rozdílu zcela ani zčásti určen k přeúčtování jiné osobě, ani ho tato osoba neměla povinnost uhradit na základě závazku nebo jiného právního předpisu, tudíž nelze ani v jednom kontrolovaném zdaňovacím období ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, resp. ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, aplikovat. Požadavek žalobce na vyloučení výnosu, odpovídajícímu zahrnutí odpisu oceňovacího rozdílu do nákladové základny, ze základu daně jako nezdanitelného výnosu dle § 23 odst. 4 písm. e) ZDP nemohl být daňovými orgány akceptován. Stejně tak správce daně i žalovaný nemohli posoudit odpis oceňovacího rozdílu jako daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.

55. Dále se krajský soud zabýval námitkou, dle níž správce daně nesprávně aplikoval ziskovou přirážku. K této otázce krajský soud z průběhu daňového řízení zjistil, že žalobce při zahájení daňové kontroly předložil správci daně Srovnávací analýzu, zpracovanou v databázi Amadeus v únoru 2018 společností KPMG Česká republika, s.r.o., jejímž obsahem byl benchmarking nezávislého výnosu pro výrobní aktivity evropských společností ESAB a která identifikovala 56 srovnatelných nezávislých společností. Jako indikátor ziskovosti byla zvolena metoda TNMM, ukazatelem pak byla přirážka k čistým provozním nákladům (NCPM). Výsledné mezikvartilové rozpětí, které žalobce považuje za tržně obvyklé a na které odkazoval, bylo stanoveno od 2,14 % do 5,17 %. Tuto analýzu správce daně akceptoval a vycházel z ní, neboť dospěl k závěru, že údaje získané v rámci srovnávací analýzy jsou dostatečně spolehlivé a že jejich prostřednictvím byl správcem daně prokázán rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP.

56. Žalovaný ke svému postupu při hodnocení údajů obsažených ve srovnávací analýze v obecné rovině uvedl, že *„v praxi při využití údajů z komerčních databází dochází k určité odchylce v zjištěných hodnotách srovnávaných společností. Tato existující odchylka však*

nemusí zásadním způsobem ovlivňovat míru srovnatelnosti údajů porovnávaných společností. Jelikož není vždy v možnostech správce daně identifikovat takové srovnatelné nezávislé společnosti, které by podrobně v každé dílčí oblasti zcela vyhovovaly prověřovanému subjektu. Proto z důvodu, aby byla zajištěna jejich maximální možná srovnatelnost, jsou na zjištěné hodnoty ziskovosti vzorku společností aplikovány vhodné statistické metody v souladu se zněním odstavce 3.57 Směrnice OECD (viz bod [27]), které berou v úvahu střední trend za účelem odstranění extrémů či nepřesností. Zúžení cenového rozpětí je přitom běžně využívanou správní praxí, není-li možné zajistit dostatečně přesnou srovnatelnost subjektů v relativně širokém cenovém rozpětí, kdy uvedená statistická metoda byla využita také ve srovnávací analýze.... Smyslem srovnávací analýzy je nalézt srovnatelné nezávislé společnosti, tedy co nejpodobnější ověřovanému daňovému subjektu, neboť je téměř nemožné nalézt naprosto shodné nezávislé společnosti, které by měly shodný obsah/složení jednotlivých položek nákladů/výnosů a aktiv/pasiv. Takto podrobné informace typu, zda mají jednotlivé srovnatelné společnosti ve svých výsledcích hospodaření, resp. odpisech zahrnuté též odpisy oceňovacích rozdílů, databáze Amadeus či Orbis, ze kterých se vychází při stanovení obvyklé tržní ziskovosti srovnatelných subjektů, ani neobsahují, ale jsou již předmětem účetnictví jednotlivých společností. Zejména se jedná o zahraniční společnosti (srovnatelné nezávislé společnosti) s velmi omezeným přístupem k takto detailním informacím." S těmito závěry se krajský soud ztotožňuje.

57. Žalovaný, jak vyplývá ze shora uvedeného, vycházel z předpokladu, že ve zjištěném dostatečně velkém vzorku 56 srovnatelných společností jsou i společnosti s přeceněním majetku. V daném případě byl v rámci Srovnávací analýzy zohledněn víceletý vzorek (roky 2013 až 2015) údajů o nezávislých společnostech. Nezávislé společnosti odrážejí vývoj trhu, kdy svůj majetek evidují jak v historickém tak reálném ocenění, pořizují nové technologie nebo majetek technicky zhodnocují apod. Žalovaný tak dospěl k závěru, že údaje získané v rámci Srovnávací analýzy jsou dostatečně spolehlivé a že jejich prostřednictvím byl správcem daně prokázán rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP. Správce daně splnil svoji důkazní povinnost ke všem rozhodným skutečnostem (o prokázání transakce mezi spojenými osobami není sporu) a Výzvou přenesl důkazní břemeno na žalobce, který cenový rozdíl ve vztahu k položce odpisu oceňovacího rozdílu uspokojivě nedoložil, ač k tomu měl dostatečný časový prostor.

58. S takto vyslovenými závěry žalovaného se krajský soud ztotožňuje. Žalovaný se podrobně vyjádřil k žalobcem předložené Srovnávací analýze a řádně zdůvodnil, proč ji považuje za dostatečně spolehlivou. Žalovaný se řádně vypořádal i s otázkou, proč je nutno určit hodnotu ve střední výši mezi dvěma krajními hodnotami a zaručit tak co nejlepší možnou srovnatelnost, kdy je vhodné vycházet ze středního trendu za účelem odstranění extrémů či nepřesností. Krajský soud tedy nemohl přisvědčit námitce žalobce, dle níž žalovaný postupoval nezákonně, když aplikoval ziskovou přirážku na úrovni spodního kvartilu, nikoli na úrovni minima vyplývajícího ze srovnávací analýzy, když toto minimum činilo pouze 0,41 %. Tuto námitku žalobce podpořil citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Krajský soud se nemohl připojit k názoru žalobce, že by tato judikatura mohla být na projednávanou věc přiléhavá. V případě rozsudku sp. zn. 10 Afs 104/2018 zjistil správce daně cenu za nájemné v rozpětí 320 Kč až 1 060 Kč za m2. Obdobná situace nastala i v případě vzpomínaném v rozsudku sp. zn. 7 Afs 74/2010. Pokud správce daně volil pro posouzení výše nájmu nejnižší částku nájmu, nelze z tohoto postupu vysledovat nic více než to, že vůči daňovému subjektu vybral

nejvstřícnější postup. Nelze ovšem přehlédnout, že se jednalo o posouzení veličiny nájmu, tedy veličiny odlišné od té, která byla zvažována v projednávané věci. Otázkou ziskové přirážky se zabýval pouze rozsudek sp. zn. 5 Afs 194/2015, ten však porovnával při zvolení statistické metody pouze 6 subjektů, což však má za následek jiné vyústění, než v případě porovnávání 53 subjektů, jak tomu byla v dané věci. Vzpomínanou judikaturu Nejvyššího správního soudu tedy nelze vztahovat na projednávanou věc tak, jak to vyžaduje žalobce. Z názorů tohoto soudu nepochybně vyplývá snaha aplikovat v daňových řízeních pro daňové subjekty co nejvstřícnější postup, nicméně v projednávané věci však nelze přehlédnout, že žalovaný nepostupoval v rozporu s touto zásadou, když pouze za účelem odstranění extrémů a nepřesností a za účelem zjištění maximální možné srovnatelnosti aplikoval takové statistické metody, které berou v úvahu střední trend.

V. Závěr a náklady řízení

59. Na základě uvedeného krajskému soudu nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.

60. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Hradec Králové 26. dubna 2023

Za správnost vyhotovení: I. S.

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: I. S.