



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **ERT Automotive Bohemia s. r. o.**, U Vodárny 1506, Písek – Budějovické Předměstí, zast. daňovým poradcem Rödl & Partner Tax, k. s., Platněřská 191/2, Praha 1 – Staré Město, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2019, čj. 22843/19/5200-11431-702498, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 7. 2022, čj. 50 Af 14/2019-89,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **8 228 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám jejího zástupce Rödl & Partner Tax, k. s.

Odůvodnění:

[1] V nynější věci se NSS zabývá aplikací § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, na transakci mezi subdodavatelem a jeho odběratelem, kteří jsou tzv. spojenými osobami. NSS připomíná základní principy, které musí správce daně dodržet, pokud chce upravit takovému subdodavateli základ daně z příjmů právnických osob.

I. Vymezení věci

[2] Žalobkyně působí v automobilovém průmyslu. Od 1. 1. 2013 do 30. 11. 2013 zajišťovala výrobu a opravy čalounických výrobků pro automobilový průmysl pro svou „sesterskou“ společnost Reiner Lasertec GmbH se sídlem v Německu (obě společnosti v té

době vlastnila mateřská společnost Notos Beteiligungen GmbH, také se sídlem v Německu). Žalobkyně společnosti Reiner Lasertec poskytovala služby v podobě sešití a začištění tzv. přířezů, které jí dodávala právě tato německá společnost (zpracované materiály se pak dále používaly při výrobě automobilového dílu s označením „C218“). Žalobkyně tuto „práci ve mzdě“ pro společnost Reiner Lasertec zajišťovala za cenu ve výši 0,15 EUR za minutu práce. V prosinci 2013 žalobkyně tento obchodní model změnila. Nově již jen nezpracovávala materiály pro Reiner Lasertec, ale naopak převzala její dřívější roli. Zajišťovala tedy výrobu celého konkrétního automobilového dílu, který pak dodávala jako samostatný výrobce a konečný dodavatel.

[3] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (správce daně) však pojal podezření, že žalobkyně od ledna do listopadu 2013 podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů dodávala služby tzv. spojené osobě za cenu nižší, než která by byla sjednána mezi nezávislými osobami. Po provedení daňové kontroly proto žalobkyni dodatečným platebním výměrem doměřil daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2013 v částce 2 200 200 Kč. Žalobkyně též na základě dodatečného platebního výměru měla zaplatit penále ve výši 491 681 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobkyně neúspěšně odvolala.

[4] Žalobkyně však uspěla s žalobou u krajského soudu, který rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Daňové orgány podle krajského soudu neunesly břemeno tvrzení ani důkazní břemeno ohledně stanovení referenční ceny a rozdílu mezi sjednanou cenou a referenční cenou. Nevypořádaly se ani s argumentem žalobkyně, že sjednaná cena za služby poskytované společnosti Reiner Lasertec pokrývala veškeré její náklady, stejně jako přiměřený zisk. Nevzaly totiž dostatečně v potaz, že v řízené transakci vystupovala žalobkyně jako subdodavatel, zatímco v nezávislé transakci již působila jako samostatný výrobce.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost žalovaný (stěžovatel), a to z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podle stěžovatele krajský soud překročil žalobní body, protože žalobkyně v žalobě nenamítala, že se stěžovatel nezabýval jejími argumenty ohledně toho, co vše pokrývala cena sjednaná s Reiner Lasertec. Na tyto argumenty daňové orgány ostatně reagovaly. Tato tvrzení žalobkyně jsou relevantní až pro poslední podmínku pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Dále stěžovatel tvrdí, že rozsah poskytovaných služeb v řízené i nezávislé transakci stanovily daňové orgány správně. Znovu vysvětluje, jakým způsobem určil referenční cenu a jak „očistil“ cenu nezávislé transakce od nákladů, které neobsahovala cena v rámci řízené transakce.

[6] Žalobkyně navrhuje kasační stížnost zamítnout. V podrobném vyjádření především znovu vytýká daňovým orgánům, že „srovnávaly nesrovnatelné“ – tedy že porovnávaly činnost a náklady žalobkyně jako subdodavatele a Reiner Lasertec jako konečného dodavatele. Reiner Lasertec ale jako konečný dodavatel měla na rozdíl od žalobkyně na starosti např. vyjednávání se zákazníky. Z kalkulací Reiner Lasertec, které od ní žalobkyně převzala, též nelze dovozovat, jaké činnosti žalobkyně vykonávala a jaké náklady nesla před prosincem 2013. Neplatí z nich ani to, že by snad žalobkyně před prosincem 2013

pokračování

společnosti Reiner Lasertec některé výkony či náklady neúčtovala. Žalobkyně také upozorňuje, že podle výpočtů daňových orgánů by měla jako pouhý výrobce ve mzdě dosahovat (na toto postavení ve výrobním řetězci) nevidaných zisků.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů, *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.*

[10] Aby mohl podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů správce daně upravit daňovému subjektu základ daně, musí splnit následující tři podmínky. Zaprvé musí prokázat, že tzv. řízená transakce proběhla (a tzv. převodní či sjednaná cena byla dohodnuta) mezi *spojenými osobami*. Zadruhé musí správce daně prokázat, že převodní cena se liší od tzv. referenční ceny v nezávislé transakci, tedy ceny, *která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek*. V případě prvních dvou podmínek tedy břemeno tvrzení i důkazní břemeno tíží správce daně. Zatřetí musí dát správce daně daňovému subjektu příležitost, aby zjištěný rozdíl mezi převodní cenou a referenční cenou uspokojivě vysvětlil a doložil. Teprve v tento moment přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, 1. Českolipská, nebo ze dne 13. 3. 2013, čj. 1 Afs 99/2012-52, Goldfein CZ, bod 14).

[11] V nynější věci není sporné, že žalobkyně a společnost Reiner Lasertec byly od ledna do listopadu 2013 *osoby ovládané stejnou ovládající osobou* (mateřskou společností Notos Beteiligungen), byly tedy *spojenými osobami* podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 3 zákona o daních z příjmů. Naopak sporné je, zda daňové orgány splnily další podmínky nezbytné pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[12] Jak NSS výše naznačil, do listopadu 2013 žalobkyně působila pouze jako dlouhodobý subdodavatel sesterské společnosti Reiner Lasertec. Takto fungovala přinejmenším od roku 2008. Jiné odběratele neměla. Její zapojení do výrobního procesu spočívalo v „práci ve mzdě“, tj. ve zpracování materiálů, které jí dodávala Reiner Lasertec, a to za cenu vypočtenou jako 0,15 EUR za minutu práce. Jak žalobkyně v nynější věci opakovaně uvedla, právě v roce 2013 se skupina, jíž byla součástí, dostala do problémů (mj. Reiner Lasertec ztratila odběratele a vstoupila do insolvence).

[13] Od prosince 2013 se postavení žalobkyně změnilo. Zatímco dříve jen zpracovávala materiály, které jí dodávala Reiner Lasertec, od konce roku 2013 v podstatě převzala její roli.

Žalobkyně tedy nově zajišťovala celou výrobu konkrétního automobilového dílu C218 (její dřívější činnost byla jen částí výrobního procesu tohoto dílu), nakupovala materiály pro jeho zhotovení a především měla na starosti jeho prodej odběratelům (již mimo dřívější skupinu).

[14] Od společnosti Reiner Lasertec žalobkyně také převzala dokumenty s kalkulací cen, za které Reiner Lasertec dodávala finální výrobky svým zákazníkům (tabulky, ve kterých byla finální cena dílu C128 rozpočtena na různé výrobní a administrativní náklady či zamýšlenou ziskovou marži; srov. blíže s. 4-8 zprávy o daňové kontrole). Právě s pomocí těchto kalkulací stanovila ceny svému novému odběrateli, společnosti Boshoku Automotive Europe GmbH (sama žalobkyně k tomu v průběhu řízení uvedla, že použití těchto kalkulací bylo především akutním vyřešením otázky, jak si má nastavit ceny; k původním cenám účtovaným Rainer Lasertec si žalobkyně pouze vyjednala přírůžku ve výši 3 % původní ceny automobilových dílů).

[15] Správce daně však pojal podezření, že do listopadu 2013 žalobkyně své služby poskytovala „pod cenou“. Správce nejprve hodlal upravit základ daně žalobkyně o zhruba 7,5 milionu Kč podle referenční ceny stanovené metodou TNMM (transakční metodou čistého rozpětí). Následně však (též po výhradách žalobkyně) přistoupil k stanovení nové referenční ceny metodou CUP (srovnatelné nezávislé ceny). Správce při stanovení druhé referenční ceny porovnal *původní* transakci mezi žalobkyní a Rainer Lasertec (resp. poskytování služeb žalobkyní od ledna do listopadu 2013) s *následnou* transakcí mezi žalobkyní a Boshoku Automotive. Nezávislou transakci s Boshoku Automotive se pak pokusil „očistit“ tak, aby porovnával jen srovnatelné činnosti, tedy tu část výroby, kterou žalobkyně zajišťovala i před prosincem 2013 (podstatnou částí sporu je přitom otázka, zda se to stěžovateli podařilo). A dospěl k závěru, že žalobkyně své služby společnosti Reiner Lasertec do listopadu 2013 skutečně poskytovala „pod cenou“, tj. za nižší cenu, než která by byla sjednána za obdobných podmínek mezi nezávislými osobami. Zjištěný rozdíl v cenách podle správce žalobkyně nedokázala přesvědčivě vysvětlit. Stěžovatel pak postup správce potvrdil.

[16] Podle NSS však krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele správně. NSS sice jeho úvahy v některých ohledech upřesňuje, krajský soud ale správně identifikoval problémy v postupu daňových orgánů (NSS se pouze těmito otázkami zabývá v opačném pořadí, než činil krajský soud, aby odůvodnění rozsudku lépe navazovalo na jednotlivé podmínky pro úpravu základu daně popsané výše v bodu [10]). NSS se proto nejprve zabývá otázkou, zda daňové orgány správně stanovily referenční cenu (**III.A.**). Následně řeší, zda se daňové orgány dostatečně vypořádaly s argumentací žalobkyně ohledně toho, za jakých podmínek probíhala řízená transakce (**III.B.**).

[17] NSS též podotýká, že stěžovatel podal poměrně obsáhlou a podrobnou kasační stížnost, ve které však mnohdy uplatňuje jen formální a navíc zjevně nedůvodné argumenty (např. opakovaně krajskému soudu vytýká, že překročil žalobní body – k tomu viz níže), případně opakuje a reprodukuje celé části napadeného rozhodnutí. Naopak na výhrady krajského soudu mnohdy vůbec nereaguje. NSS se tedy pokusil strukturu svého odůvodnění co nejvíce zpřehlednit a především se nevypořádával s každou dílčí námitkou – naopak proti nim postavil svůj vlastní právní názor, který pokrývá jádro věci [srov. náleze ze dne

pokračování

12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), *CAMBELL & SONS LIMITED*, bod 68].

III. A. *Daňové orgány nestanovily referenční cenu správně*

[18] Nejprve se tedy NSS zabýval kasačními námitkami ohledně druhé podmínky pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Především se zabýval otázkou, zda při stanovení referenční ceny daňové orgány vybraly srovnatelnou nezávislou transakci, kterou bylo možné pro určení referenční ceny přiléhavě upravit.

[19] Aby mohl správce daně stanovit rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou, musí nejprve zjistit samotnou sjednanou cenu. To pochopitelně problém nebývá. Správce daně však také tíží důkazní břemeno ohledně situace „za které sjednávaly cenu spojené osoby“. V případě nejasností „ohledně rozhodných aspektů [...] musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější“ (srov. opět rozsudek 7 Afs 74/2010, 1. Českolipská, a na něj navazující rozsudek ze dne 25. 11. 2022, čj. 10 Afs 453/2021-66, bod 36).

[20] Dále musí správce daně určit referenční cenu, o které již NSS mnohokrát uvedl, že „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“ (opět 7 Afs 74/2010, 1. Českolipská, a rozsudek ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS). Právě k jednotlivým krokům při určování referenční ceny se váže řada dalších pokynů plynoucích z judikatury NSS.

[21] Předně je pod drobnohledem už výběr nezávislých transakcí, se kterými chce správce daně srovnávat řízenou transakci: „výběr nezávislých transakcí a, nebudou-li plně srovnatelné, přiléhavý způsob jejich korekce je nutné učinit na základě objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných kritérií“ (8 Afs 80/2007). Při stanovení referenční ceny musí daňové orgány vycházet primárně z existujících nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí řízenou. S určením referenční ceny při neexistenci alespoň v jádru srovnatelných transakcí na základě *hypotetického odhadu* totiž zákon nepočítá (rozsudek ze dne 29. 1. 2020, čj. 9 Afs 232/2018-63, *Automotoklub Masarykův okruh*, bod 24, právní názor potvrzen např. rozsudky ze dne 23. 7. 2021, čj. 2 Afs 148/2020-37, *LCN GROUP*, body 26 násl., resp. ze dne 27. 10. 2022, čj. 5 Afs 141/2021-37, *HPI – CZ*, body 32 až 36). Okruh nezávislých transakcí, z nichž lze při určení referenční ceny vyjít, je ale značně široký. Nelze z něj bez dalšího vyloučit např. nezávislou transakci uzavřenou v jiném časovém období či z jiné země – případné rozdíly lze korigovat (9 Afs 232/2018, *Automotoklub Masarykův okruh*, bod 23).

[22] Vedle pokynů pro určení a případnou korekci nezávislých transakcí (o které jde nyní především) z judikatury plyne, že podle „objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných“ kritérií musí daňové orgány zvolit též přiléhavou metodu srovnání (rozsudek ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012-31, věc *FISH MARKET*, bod 36), případně použít vícero relevantních metod současně (9 Afs 232/2018, *Automotoklub Masarykův okruh*, bod 23). Rovněž musí případně zdůvodnit, proč nebylo možné použít metodu preferovanou daňovým subjektem (rozsudek ze dne 20. 2. 2020, čj. 7 Afs 472/2018-57, *Denso*

Manufacturing Czech, bod 28). Pochopitelně nesmí zapomenout na základní zásady daňového řízení, v pochybnostech o skutkových závěrech je nutné vycházet z těch, které jsou pro daňový subjekt nejvýhodnější (srov. opět rozsudky 8 Afs 80/2007 a 7 Afs 74/2010).

[23] Jádrem problému, který v postupu stěžovatele viděl krajský soud (a stejně tak žalobkyně), spočívá v tom, že pro stanovení referenční ceny si stěžovatel vybral *jedinou* nezávislou transakci, která sice částečně zahrnovala činnosti, které byly předmětem řízené transakce, ale ve které žalobkyně *vystupovala v jiné roli* než v řízené transakci.

[24] Krajský soud stěžovateli v podstatě vytkl, že dostatečně nepřihlédl ke všem rozdílům mezi řízenou a nezávislou transakcí. Opakovaně zdůraznil, že žalobkyně v nezávislé transakci vystupovala jako konečný dodavatel celého výrobku a její činnost tak logicky musela mít vyšší přidanou hodnotu. Stěžovatel přesto dovedl, že v řízené transakci měla mít žalobkyně např. stejnou ziskovou marži, režijní, administrativní či správní náklady jako v nezávislé transakci. Nezabýval se ale již tím, zda by za takto upravené (vyšší) ceny žalobkyně vůbec zvládla své subdodavatelské služby nabízet, ani nezkoumal podobné subdodavatelské transakce (srov. body 54-55 rozsudku krajského soudu).

[25] Proti tomu se stěžovatel bránil jednak tvrzením, že krajský soud překročil žalobní body, jednak opakovaným vysvětlením svého postupu. Uvedl, že ke změně obchodního modelu žalobkyně přihlédl, např. nezávislou transakci „očistil“ od jakéhokoli vlivu nákladů na materiály, které do listopadu 2013 žalobkyně nenesla. Pro porovnání též pečlivě zvolil jen činnosti, které žalobkyně prokazatelně v řízené transakci pro Reiner Lasertec prováděla. Tyto námitky však nejsou důvodné.

[26] V první řadě NSS nesouhlasí s tím, že snad krajský soud překročil žalobní body v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. Žalobkyně před krajským soudem vznesla námitky, které opakuje již od daňového řízení. Krajský soud je vzal v úvahu a posoudil podle nich napadené rozhodnutí. Jen z toho, že krajský soud např. použil jinou formulaci než žaloba nebo žalobní námitku vztáhl na konkrétní část napadeného rozhodnutí, nelze dovozovat překročení žalobních bodů.

[27] Pokud jde o věcné výhrady, NSS upozorňuje, že krajský soud stěžovateli vytkl již to, že při stanovení referenční ceny nezkoumal další podobné subdodavatelské transakce (byť tak učinil v podstatě „uprostřed“ dalších výhrad, srov. konec bodu 54 napadeného rozsudku). K této výtce krajského soudu je užitečné připomenout, že judikatura k stanovení referenční ceny pravidelně pracuje s tím, že daňové orgány vycházejí z *intervalu* cen (srov. např. 8 Afs 80/2007). Tedy, že s řízenou transakcí srovnají více než jednu nezávislou transakci. NSS dokonce opakovaně výslovně uvedl, že „*při určení referenční ceny by měl správce daně vyjít z určitého cenového intervalu, tedy srovnat transakci provedenou žalobcem s více než jednou transakcí mezi nezávislými osobami*“ (srov. rozsudky ze dne 21. 3. 2018, čj. 1 Afs 143/2017-32, bod 26, a ze dne 25. 4. 2018, čj. 3 Afs 105/2017-22, bod 22). Obecně sice platí, že čím podobnější si srovnávané transakce a okolnosti jejich uskutečnění jsou, tím může být jejich vzorek menší (v případě totožných okolností dokonce mohou stačit i dvě nezávislé transakce, srov. rozsudek ze dne 25. 11. 2020, čj. 4 Afs 125/2020-61, *Těžká mechanizace*, bod 27). Výběr nezávislé transakce v nynější věci je tedy problematický už tím, že stěžovatel zvolil *jedinou* transakci.

pokračování

[28] Pokud jde dále o korekci samotné zvolené transakce, NSS sdílí výhrady krajského soudu, že stěžovatel při stanovení referenční ceny nevzal dostatečně v potaz rozdíl mezi postavením žalobkyně v řízené a v nezávislé transakci. V první z nich žalobkyně jako subdodavatelka poskytovala úzce vymezené služby, v druhé jako finální dodavatel zajišťovala výrobu celého automobilového dílu.

[29] V nejobecnější rovině NSS uznává, že jako nezávislá transakce *může* při stanovení referenční ceny sloužit i taková transakce, která je svým předmětem širší než řízená transakce a předmět řízené transakce v sobě zahrnuje (tedy například i nynější nezávislá transakce). Jak již NSS uvedl výše, okruh transakcí, které lze pro srovnání využít, je široký (srov. bod [21]). NSS šel koneckonců v minulosti dokonce tak daleko, že daňovým orgánům umožnil jako *nezávislou* transakci použít transakci mezi *spojenými* osobami, avšak s cenou určenou znaleckým posudkem (srov. již výše cit. případy 1 Afs 143/2017, bod 26, a 3 Afs 105/2017, bod 22).

[30] I taková nezávislá transakce ale musí být *alespoň v jádru srovnatelná s řízenou transakcí*. Musí být alespoň *způsobilá* k následné korekci. Co znamená srovnatelnost *alespoň v jádru*, je pochopitelně nutné určit případ od případu. Obecně lze ale říct, že předmět řízené transakce musí v rámci širší nezávislé transakce představovat její podstatnou součást – tak, aby cena nezávislé transakce byla dohodnuta právě s ohledem na něj. Pokud by předmět řízené transakce představoval jenom marginální, nevýznamnou část v rámci širší nezávislé transakce, stala by se tato transakce nepoužitelnou. Podobně důležité je, aby se zásadním způsobem nelišilo postavení stran širší nezávislé transakce, především té, které odpovídá postavení daňového subjektu v rámci řízené transakce. Teprve za splnění těchto předpokladů totiž bude mít korekce nezávislé transakce nějaký smysl – jinak by totiž daňové orgány fakticky určovaly referenční cenu jen hypotetickým odhadem, který však § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů nepředpokládá (srov. opět bod [21] výše a rozsudek 9 Afs 232/2018, *Automotoklub Masarykův okruh*).

[31] V nynější věci však není jasné, zda použitá nezávislá transakce je vůbec *v jádru srovnatelná* s řízenou transakcí a zda lze vůbec smysluplně provést korekci nezávislé transakce.

[32] Jak zdůraznil krajský soud a NSS vysvětloval výše, postavení žalobkyně v řízené transakci a nezávislé transakci bylo podstatně odlišné. Na jedné straně byla žalobkyně subdodavatelkou „pracující“ pro Reiner Lasertec, zajišťující jedinou činnost, za běžných okolností v postavení prakticky bez rizika (což uznal i stěžovatel). Na straně druhé již žalobkyně zajišťovala celou výrobu dílu C218 a tedy (patrně) podstatně širší okruh činností. Navíc nesla veškeré riziko, které je s takovým postavením spojeno. Pak ale NSS souhlasí s žalobkyní, že z povahy věci nemohou být v těchto dvou situacích stejné např. ziskové marže nebo různé související náklady (i kdyby byly vyjádřeny procentuálně, jako v případě kalkulací Reiner Lasertec použitých žalobkyní pro nezávislou transakci). Budou totiž ovlivněny jednak jiným „rizikovým profilem“ celé transakce, jednak velikostí nezávislé transakce.

[33] Daňové orgány však výše popsaný rozdíl mezi oběma situacemi nevzaly dostatečně v úvahu. Dobře je to vidět právě na tom, jak správce daně (a jeho postup následně posvětil stěžovatel) sestavoval referenční cenu. Vzal si tabulky s kalkulacemi ceny Reiner Lasertec použité též v nezávislé transakci a začal jednotlivé položky těchto tabulek z podstatné části automaticky „překlopovat“ do nově vytvářené referenční ceny.

[34] NSS přitom zdůrazňuje, že tabulky s kalkulacemi jsou pořád jenom interním dokumentem jednoho daňového subjektu používaným pro cenotvorbu. Neplyne z nich automaticky, že stejnou strukturu ceny používají i jiné daňové subjekty (např. žalobkyně v pozici subdodavatelky). Daňové orgány se až příliš zaměřily na skutečnost, že v kalkulacích Reiner Lasertec byla cena položky „Mzdové náklady“ stanovena na 0,15 EUR za minutu – tedy stejnou částku, za kterou žalobkyně Reiner Lasertec prodávala své služby v rámci řízené transakce. Z toho si pak utvořily názor, že cena 0,15 EUR za minutu práce také *v řízené transakci* pokrývala pouze mzdové náklady (srov. např. tabulku na s. 8 zprávy o daňové kontrole; vysvětlením poměrů žalobkyně během řízené transakce se soud věnuje níže v části III. B.). Tento názor ale jednak nepůsobí přesvědčivě, jednak (a především) nechává otázku srovnatelnosti nezávislé transakce nedořešenou.

[35] Zcela konkrétně to jde vidět na příkladu tří položek z kalkulací Reiner Lasertec – ziskové marže, režijních nákladů a administrativních nákladů. Jak uvedl správce daně v přehledu kalkulace ve zprávě o daňové kontrole (srov. opět s. 8 zprávy o daňové kontrole), Reiner Lasertec v kalkulaci dílu C218 stanovila předpokládaný zisk, režijní náklady a administrativní náklady vždy v procentech odvozených od různých kombinací dalších nákladů (např. na mzdy). Dále však správce daně tyto položky skutečně bez jakékoli podstatné úpravy použil při výpočtu referenční ceny (na s. 10-20 zprávy o daňové kontrole v podstatě přepočítal cenu služeb v řízené transakci za každý měsíc tak, aby do ní nově promítl 4% ziskovou marži, 10% režijní náklady a 10,8% administrativní náklady).

[36] Také kvůli tomuto postupu referenční cena nemůže obstát. Krajský soud přitom na problematické „překlopení“ ziskové marže, režijních a administrativních nákladů výslovně upozornil (srov. bod 55 napadeného rozsudku), kasační námitky se ale s těmito výtkami míjí. NSS uznává, že daňové orgány správně z referenční ceny vyloučily např. vliv „materiálových nákladů“ (tedy nákupu materiálu a všech souvisejících nákladů). Nebo že se v maximální možné míře při „čištění“ nezávislé transakce snažily soustředit jen na ty činnosti, které žalobkyně prokazatelně v rámci řízené transakce zajišťovala (stranou NSS nechává otázku nákladů na použití strojů, kterou se krajský soud detailněji nezabýval). Tyto dílčí kroky však samy o sobě nemohou z prodeje dílů C218 žalobkyni od prosince 2013 udělat transakci *v jádru srovnatelnou s řízenou transakcí*.

[37] Stejně tak NSS souhlasí s krajským soudem, že pochybnosti o srovnatelnosti transakce a správném stanovení referenční ceny částečně budí i porovnání první referenční ceny a druhé, tj. nyní posuzované referenční ceny. Po stanovení první referenční ceny (jejíž správnost nicméně NSS nyní nezkoumá) bylo potřeba upravit základ daně žalobkyně o zhruba 7,5 milionu Kč (první referenční cena byla zjištěna metodou TMNN, tedy zjednodušeně porovnáním zisku vícero srovnatelných subjektů). U druhé referenční ceny je přitom chybějící část základu daně skoro trojnásobná (cca 21,5 milionu Kč). Vysvětlení ze strany stěžovatele, že jde „jen“ o důsledek použití jiné, a navíc přesnější metody stanovení

pokračování

referenční ceny, ale vzhledem k výše identifikovaným chybám daňových orgánů nemůže obstát.

[38] Ve výsledku tedy stanovení referenční ceny trpí hned dvěma problémy. Zaprvé, stěžovatel pro její určení zvolil jen jednu nezávislou transakci. Zadruhé, u zvolené transakce není jasné, zda je vůbec *v jádru srovnatelná* s řízenou transakcí a zda jde smysluplně provést její korekce pro stanovení referenční ceny. Již na základě těchto důvodů mohl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit. NSS se nicméně dále věnuje ještě otázkám, které (jak jinak stěžovatel správně uvádí) souvisí s poslední podmínkou pro úpravu základu daně z příjmů podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

III. B. *Daňové orgány se nevypořádaly s vysvětlením, které žalobkyně poskytla k rozdílu mezi cenami*

[39] Dále se NSS zabýval námitkami ohledně třetí podmínky pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ty se týkají otázky, jaké náklady žalobkyni pokrývala cena 0,15 EUR sjednaná v rámci řízené transakce a zda žalobkyně své tehdejší poměry vysvětlila.

[40] Krajský soud stěžovateli vytkl, že se v podstatě nezabýval vysvětlením žalobkyně k rozdílu mezi sjednanou a referenční cenou. Žalobkyně totiž již v průběhu daňové kontroly poskytla obsáhlé vysvětlení, kde mimo jiné uvedla jednotlivé náklady pokryté cenou 0,15 EUR v roce 2013. Daňové orgány na to reagovaly v podstatě jen odkazem na tabulky s kalkulací Reiner Lasertec (srov. body 52-53 rozsudku v záhlaví).

[41] Na rozsudek krajského soudu reagoval stěžovatel výtkou, že krajský soud opět překročil žalobní body. Rovněž uvedl podrobný popis jednotlivých částí napadeného rozhodnutí, kde se stěžovatel vysvětlením žalobkyně údajně zabýval. Ač je nutné argumentaci krajského soudu mírně upřesnit, ani tyto kasační námitky nejsou důvodné.

[42] V únoru 2016 správce daně poprvé vyzval žalobkyni, aby vysvětlila rozdíl mezi sjednanou cenou a první referenční cenou (tehdy stanovenou ještě podle jiné metody než v napadeném rozhodnutí). Žalobkyně na tuto výzvu reagovala obsáhlým podáním ze dne 29. 4. 2016, kde popsala celou řadu aspektů svého podnikání (srov. blíže list „P10“ daňového spisu).

[43] Mimo jiné žalobkyně rozvedla jednotlivé náklady (mzdy, nájem, energie atd.), které jí cena 0,15 EUR za minutu práce v roce 2013 měla pokrýt s tím, že pro tento rok předpokládala zisk ve výši 3,6 %. Tohoto zisku sice nedosáhla, ale proto, že Reiner Lasertec v průběhu roku „padla“ a žalobkyně musela převzít její postavení. Taktéž vysvětlila, že i se stálou cenou 0,15 EUR za minutu práce byla od roku 2008 vždy (mimo krizový rok 2009 a právě rok 2013) schopna dosáhnout zisku, například díky postupnému zvýšení objemu práce. Dokonce ve vyjádření popsala, proč na ni negativně nedopadají některé trendy jako např. zvyšování ceny práce (protože růst mezd v průměru „táhli“ vysoce kvalifikovaní zaměstnanci). Je nutné uznat, že na podobnou výzvu po stanovení druhé referenční ceny žalobkyně poměrně nešťastně nereagovala. K tomuto vysvětlení se však vrátila hned v odvolání a následně v podáních ke správním soudům.

[44] Krajský soud však rozhodl správně. V prvé řadě ani zde nepřekročil žalobní body, pouze žalobní body pojmenoval jinak a přenesl je blíže do kontextu nynější věci. A rovněž korektně rozhodl, že se stěžovatel s vysvětlením žalobkyně nevypořádal – byť je přesnější říci, že se nevypořádal *dostatečně a přesvědčivě*, spíše než že se nevypořádal *vůbec*.

[45] Stěžovatel v napadeném rozhodnutí použil dva argumenty, které alespoň věcně směřují k tvrzením žalobkyně. Jednak vysvětlení žalobkyně hned třikrát (body 68, 81 a 107 napadeného rozhodnutí) kontroval údajem, že přes plánovanou ziskovou marži 3,6 % v roce 2013 dosáhla ztráty přes 10 %. Tím ale jen narazil na další část vysvětlení, ve které žalobkyně tuto ztrátu obhajovala – a koneckonců, k nucené změně jejího obchodního modelu v roce 2013 skutečně došlo. Pak stěžovatel tvrdil (bod 64 tamtéž), že žalobkyně do sjednané ceny nepromítla náklady na použití strojů – na podporu tohoto tvrzení ale odkázal na podání čj. 2192394/16 v daňovém spisu. Jde o odpovědi žalobkyně na otázky stěžovatele, mezi kterými výslovně odpovídá, že všechny náklady na používané stroje do ceny účtované Reiner Lasertec promítla. Dále už skutečně stěžovatel hlavně odkazoval na tabulky vytvořené Reiner Lasertec. A zatímco výše byl NSS schopen se v kalkulacích této společnosti částečně zorientovat, jejich významu pro vysvětlení poměrů žalobkyně a rozdílu mezi sjednanou a referenční cenou rozumět nelze.

[46] Ani v tomto ohledu by tedy napadené rozhodnutí nemohlo obstát

IV. Závěr a náklady řízení

[47] Přestože NSS argumentaci krajského soudu částečně upřesnil, důvody rozsudku krajského soudu v podstatné míře obstály (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[48] NSS připomíná, že pro stěžovatele je v dalším řízení závazný právní názor v podobě, ve které jej nyní NSS upřesnil. Pokud stěžovatel v dalším řízení setrvá na názoru, že je namíste žalobkyni podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů upravit základ daně z příjmů, musí tak učinit v souladu se zákonem, jak jej vysvětlila judikatura. Své závěry musí odůvodnit mnohem přehledněji a srozumitelněji, než dosud činil. Podobně jako krajský soud (srov. konec bodu 53 napadeného rozsudku) též NSS dodává, že úvahy stěžovatele se v nynější věci skutečně ztrácejí v mnohdy příliš technickém a nepřehledném odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[49] NSS je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 ve spojení § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník (žalobkyně) řízení právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti stěžovateli, který úspěch ve věci neměl.

[50] Náklady žalobkyně v řízení o kasační stížnosti spočívají v odměně zástupce za dva úkony právní služby: dvě vyjádření k doplnění kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], tj. v této věci 2 × 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4

pokračování

písm. d) advokátního tarifu], společně s paušální částkou ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 2 × 300 Kč. Zástupce žalobkyně je plátce DPH, odměna se proto zvyšuje o tuto daň. Žalovaný je tedy povinen žalobkyni k rukám jejího zástupce uhradit náhradu nákladů řízení ve výši **8 228 Kč**, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. června 2023

Zdeněk Kühn
předseda senátu