



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně: **Pfeifer Holz s.r.o.**, IČO: 45349711,
se sídlem Chanovice 102, 341 01 Chanovice,
zastoupená daňovou poradkyní, společností BDO Czech Republic s.r.o.,
se sídlem Nádražní 344/23, 150 00 Praha,

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2022, č. j. 46146/22/5200-11431-711360

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 12. 2022, č. j. 46146/22/5200-11431-711360, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to k rukám zástupkyně žalobkyně, společnosti BDO Czech Republic s. r. o.

Odůvodnění:

Předmět řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

1. Rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 12. 2022 vydaného dne 16. 12. 2022, č. j. 46146/22/5200-11431-711360 (dále též jen: „*napadené rozhodnutí*“), zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 vydaného Specializovaným finančním úřadem (dále též jen: „*správce daně*“) dne 16. 5. 2019 pod č. j. 87487/19/4223-21792-402687 (dále též jen: „*rozhodnutí správního orgánu I. stupně*“). Jím byla žalobkyni doměřena podle § 38n odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též jen: „*ZDP*“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též jen: „*daňový řád*“) z moci úřední daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 75 112 395 Kč a podle § 143 odst. 1 daňového řádu dodatečně zrušena daň z příjmů právnických osob ve výši 0 Kč.

Obsah žaloby

2. Žalobkyně má za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty. Vydáním rozhodnutí správního orgánu I. stupně došlo k aplikaci ustanovení § 148 odst. 2, daňového řádu, které prodloužilo obecnou standardní tříletou lhůtu pro stanovení daně přerušenou zahájením daňové kontroly ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu o jeden rok. Žalovaný v této lhůtě nestihl vydat napadené rozhodnutí, a lhůta pro stanovení daně tak před vydáním tohoto rozhodnutí marně uplynula.
3. Žalovaný v rozporu se zjištěnými skutečnostmi žalobkyni posoudil dle rizikového a funkčního profilu jako smluvního výrobce nesoucího pouze omezené funkce. Ačkoliv je nesporné, že žalobkyně působila v roce 2014 ve skupině Haas, nelze *a priori* dovozovat její závislost. Žalobkyně byla v daném období plnohodnotným výrobcem, který nesl všechna související rizika a případně i vykazovanou ztrátu.
4. Žalobkyně v průběhu celého řízení tvrdila, že vykonávala funkce, které jsou typické pro plnohodnotného výrobce, a svá tvrzení podložila. V kontrolovaném zdaňovacím období mimo jiné sama aktivně jednala s dodavateli materiálu potřebného pro výrobu a rozhodovala o množství a čase jeho nákupu. Sama také čelila riziku rostoucích cen, riziku znehodnocení zásob jakož i riziku kvality nakoupeného materiálu. Současně vedla vlastní obchodní oddělení, jehož hlavním cílem byl prodej výrobků zákazníkům mimo skupinu. Žalobkyně nebyla ve své obchodní činnosti vůči třetím nezávislým osobám nikterak omezena, co se týče vyhledávání nových zákazníků, sjednání prodejní ceny či objemu vyráběné produkce. V době čerpání investiční pobídky nebyla oprávněna navýšit ceny v transakcích se spojenými osobami ve smyslu ustanovení § 35a odst. 1 písm. d) ZDP a zároveň byla povinna svoji cenovou politiku předkládat nezávislé třetí osobě, neboť fungovala pod správou externí společnosti a podléhala přísnému dohledu bank. Důvodem pro bankovní dohled byla skutečnost, že investice do nových výrobních technologií si vyžádaly externí financování. Tyto všechny skutečnosti dle žalobkyně svědčí o tom, že v dané době nebyla a ani nemohla být ovládána mateřskou společností či jinou entitou na úrovni spojených osob.
5. Sám žalovaný označil žalobkyni za osobu, jež se nachází na pomezí plnohodnotného a smluvního výrobce, tedy takového výrobce, u kterého dosažení ztrátové pozice nutně neznamená porušení principu tržního odstupu v závislých transakcích, pokud budou podána taková vysvětlení a předloženy takové důkazy, které bezpochyby prokáží souvislost ztrát s funkcemi a riziky, která byla na straně žalobkyně. Takovýto přístup

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

ostatně potvrzuje i Pokyn GFŘ D – 34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny. Při tomto hodnocení však žalovaný očividně posoudil rozhodné skutečnosti bez respektu ke vzájemným souvislostem, přičemž neprovedl důkladnou analýzu chování žalobkyně ve vztahu ke spojeným osobám, zejména mateřské společnosti Haas Holzprodukte GmbH. Žalovaný své hodnocení funkčního a rizikového profilu opírá o nepodložená tvrzení.

6. Žalovaný posuzoval na základě vztahu žalobkyně a její mateřské společnosti veškerý prodej realizovaný žalobkyní jako řízené transakce. Žalovaný uzavřel, že na veškeré transakce učiněné žalobkyní ve zdaňovacím období 2014 je potřeba nahlížet jako na nesamostatné transakce. Konstrukce, v níž je shodně pohlíženo na transakce se spojenými i nezávislými osobami, však odporuje smyslu a cíli ustanovení § 23 odst. 7 ZDP a současně odporuje i faktickému nastavení obchodních vztahů mezi žalobkyní a jejími zákazníky.
7. Podle žalobkyně nebyly naplněny podmínky čl. 9 smlouvy mezi ČSSR a SRN o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku, ani podmínky ustanovení § 23 odst. 7 ZDP pro úpravu cen u prodeje třetím nezávislým subjektům, jejichž obsahové vymezení upravuje právě zmiňované ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Stejný názor vyslovil Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku ze dne 27. 10. 2021, č. j. 31 Af 11/2020-103, a NSS v rozsudku ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67.
8. Žalobkyně v posuzovaném období prodávala své výrobky z velké části nespojeným osobám, z čehož také realizovala nadpoloviční objem tržeb. Konkrétně bylo mimo skupinu prodáváno více než 61 % z celkového objemu prodaných výrobků. Žalobkyně nebyla smluvním výrobcem, neboť prodej spojeným osobám realizovala výlučně za pomoci svých kapacit a pod svým vedením. Smluvní výrobce tímto způsobem svou obchodní činnost nerealizuje. I kdyby hypoteticky mělo dojít k aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, jak tvrdí žalovaný, pak by mělo být vztaženo pouze a jenom na transakce žalobkyně s mateřskou společností. Jelikož žalovaný aplikoval § 23 odst. 7 ZDP na všechny transakce, lze napadené rozhodnutí považovat za nezákonné.
9. I samotný způsob, kterým se žalovaný snažil prokázat existenci ceny neobvyklé, trpí zcela zásadními vadami. Bylo na správci daně, resp. žalovaném, aby v případě pochybnosti o správnosti převodních cen sjednaných mezi žalobkyní a s ní spojenými osobami tento nesoulad prokázal. To lze dovodit i z judikatury NSS, např. z rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, podle něž musí správce daně na základě zjištění výše cen sjednaných mezi spojenými osobami a cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami provést jejich srovnání. Důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou pro to rozhodné, nese správce daně.
10. Srovnávací analýza, kterou provedl správce daně, trpí zásadními nedostatky. Správce daně použil zcela nesprávnou metodu vzhledem k míře závislosti ve skupině. Správce daně zároveň pochybil i při samotné aplikaci této metody.
11. Výsledkem postupu správce daně je zpracovaná srovnávací analýza používající metodu transakčního čistého rozpětí, tzv. metodu TNMM. Ze závěrů správce daně, resp. žalovaného neplyne, proč byla zvolena právě tato metoda. Tuto metodu nelze na případ žalobkyně použít, neboť je používána pro test ziskovosti společností s výrazně slabším funkčním a rizikovým profilem, než kterým disponuje žalobkyně. Je určena pro rutinní entity, jež z povahy věci dosahují vždy pozitivních výsledků zisku. Žalobkyně byla plnohodnotný výrobce, který byl mimo jiné schopen absorbovat své ztráty. Aplikování

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

metody TNMM tak v tomto případě nebyla *a priori* z pohledu problematiky transferových cen relevantní volbou a závěry z ní vyplývající tak nemohou odůvodňovat úpravu základu daně žalobkyně.

12. Řádná aplikace metody by například vyžadovala zohlednění všech mimořádných vlivů, zejména rozhodných finančních aspektů, které situaci žalobkyně odlišují od situace srovnatelných společností na trhu.
13. Vyjma uvedeného není ve vzorku subjektů, který byl správcem daně vybrán, žádný subjekt v pozici příjemce investiční pobídky. Takovýto vzorek potom nemůže přinést relevantní srovnání, neboť entity přijímající investiční pobídky zpravidla z pohledu finančních výsledků negativně ovlivňují enormní investiční výdaje vynaložené v počáteční fázi daného investičního cyklu projevující se v daňové oblasti tvorbou kontinuálních daňových ztrát.
14. Rovněž není jasné, proč správce daně bez další úvahy zvolil pro účely analýzy období pouze předcházející kontrolovanému zdaňovacímu období 2014, a nikoliv období následující.
15. Žalovaný dále pochybil, když přistoupil ke srovnání subjektů, jež jsou pohledem problematiky odpisů nesrovnatelné. Správce daně tuto skutečnost nejenže zcela opomenul, ale nezaujal k ní vůbec žádné stanovisko. Tento postup nutně svědčí o záměrném opomíjení žalobkyní předložených tvrzení ze strany správních orgánů. Současně došlo k vyloučení některých společností ze vzorku toliko s odkazem na jejich dlouhodobé ztráty, aniž by byl tento krok ze strany žalovaného patřičně zdůvodněn.
16. V rámci srovnávací analýzy žalovaný současně přistoupil k vyloučení odlehlých hodnot vzorku, aniž by tento svůj krok řádně odůvodnil. I tento postup odporuje přístupu správních soudů. Podle rozsudku NSS ze dne 9. 1. 2023, č. j. 2 Afs 66/2021-51, nestačí pouze uvést, že odlehlé hodnoty jsou reprezentovány prvními a posledními 25 % hodnot vzorku.
17. V důsledku provedení omezování zůstalo ve vzorku pouze osm společností. Nejedná se o adekvátní počet srovnatelných subjektů, ze kterého by bylo možné dovozovat tržní cenu mezi nespojenými osobami. V daném případě měl žalovaný využít rozpětí ziskovosti daně minimem a maximem zjištěných hodnot. Podle Směrnice OECD a s odkazem na výše uvedený rozsudek je jakákoli hodnota ze zjištěného rozpětí dostatečně reprezentativní a vhodná k využití.
18. Tyto nedostatky nelze dle žalobkyně zhojit, a proto je třeba uzavřít, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno, neboť v řízení správně nestanovil, a tudíž ani neprokázal cenu, za kterou měla žalobkyně obchodní transakce se spojenými osobami uskutečňovat. Žalovaný upravil daňovou povinnost žalobkyně na základě nepřezkoumatelné analýzy, což nemůže být považováno za akceptovatelný postup.
19. Žalobkyně dále shrnula předchozí průběh daňového řízení. U žalobkyně byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za rok 2014 dne 21. 3. 2016 protokolem č. j. 453256/16/2308-60561-404824, a to v rozsahu kontroly nastavení převodních cen. Správce daně na základě provedené kontroly rozhodnutím správního orgánu I. stupně doměřil žalobkyni na dani z příjmů právnických osob daňovou ztrátu ve výši 75 112 395 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

20. Správce daně je přesvědčen, že žalobkyně nedostatečně vysvětlila rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou mezi nezávislými osobami ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. V napadeném rozhodnutí se žalovaný přiklonil k názoru správce daně a napadeným rozhodnutím potvrdil doměření daňové ztráty za předmětné zdaňovací období.
21. Dále se žalobkyně věnovala precizaci jednotlivých žalobních námitek.
22. Žalobkyně došla k závěru, že žalovaný nestihl pravomocně stanovit daň v rámci prekluzivní lhůty, jelikož ta před tím, než vydal napadené rozhodnutí, marně uplynula. Daňová kontrola byla zahájena dne 1. 12. 2016. Tímto dnem počala běžet nová tříletá lhůta. Rozhodnutí správního orgánu I. stupně bylo vydáno 16. 5. 2019, čímž došlo k aktivaci ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu, které prodloužilo tuto obecnou standardní tříletou lhůtu o jeden rok. Poslední den této prodloužené lhůty tak připadl na 1. 12. 2020. Nicméně napadené rozhodnutí bylo vydáno až dne 15. 12. 2022, tedy více než 2 roky po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Jinými slovy, žalovaný již v této lhůtě nestihl vydat napadené rozhodnutí.
23. Žalobkyně si je vědoma speciální právní úpravy lhůty pro stanovení daně dle ustanovení § 38r odst. 2 ZDP. Má však za to, že v okamžiku zahájení daňové kontroly se v kontextu ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu rozbíhá lhůta stanovená § 148 odst. 1 daňového řádu, tj. lhůta tříletá. Žalobkyně je proto přesvědčena, že v posuzované věci marně uplynula prekluzivní lhůta, aniž by došlo k pravomocnému stanovení daně.
24. Žalobkyně je rovněž přesvědčena, že žalovaný nesprávně posoudil její funkční a rizikový profil. Optikou odstavce 1.48 Směrnice OECD a judikatury správních soudů je pro posouzení každého případu nutné zkoumat kontext ekonomické činnosti každého daňového subjektu. Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ve svém rozsudku ze dne 16. 3. 2016, č. j. 52 Af 34/2014-269, uvedl, že rozdělení funkční a rizik mezi smluvního a plnohodnotného výrobce tak, jak je popisuje odborná literatura, je modelové. Jde o jakési mezní hodnoty, mezi kterými se pohybují skutečné vazby na trhu. Je obvyklé, že v obchodních podmínkách v rámci skupin spojených osob dochází k přesunu jednotlivých funkcí a rizik podle toho, jak mají tyto skupiny nastaveny vlastní obchodní politiku. Je spolehlivější analyzovat chování subjektů, neboť chování stran by se mělo obecně brát jako nejlepší důkaz potvrzující skutečné rozložení rizik.
25. Žalovaný v této souvislosti pochybil, když řádně nezkoumal ekonomický a právní kontext jednání žalobkyně. Ze svědecké výpovědi Mag. J. D. a z výše uvedeného vyplynulo, že v důsledku restrukturalizace a rovněž již během tohoto procesu, došlo k úplnému osamostatnění žalobkyně od skupiny Haas. Prostý fakt, žalobkyně byla členem mezinárodní skupiny, ještě neznámá, že musí být nutně závislou entitou na kterékoli společnosti ve skupině.
26. Změnou obchodního modelu mateřská společnost ztratila veškerou kontrolu nad obchodními transakcemi žalobkyně. Mag. D. ve své výpovědi uvedl, že v důsledku restrukturalizace žalobkyně začali hledat zákazníky, vytvořili značku TIMBORY, aby žalobkyni odlišili od skupiny Haas. Vytvořili nové vlastní distribuční kanály pro obchod se dřevem, dále pozici vedoucího prodejní jednotky v Chanovicích, zaměstnali několik prodejců, kteří prodávali zákazníkům v terénu, i odpovídající pozice uvnitř firmy pro organizování prodeje. Celkem v prodejní jednotce pracovalo 7 až 8 vlastních zaměstnanců a k tomu 5 až 8 obchodních zástupců, kteří pro žalobkyni přímo zprostředkovávali

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

prodeje. Byla znatelně zredukována dodávka zboží pro skupinu Haas a znatelně zvýšeny externí dodávky. V letech 2015-2016 byly dodávky do skupiny Haas pouze ve výši 20 %. Se skupinou Haas bylo zacházeno jako s každým jiným zákazníkem. V roce 2014 bylo provedeno refinancování úvěrů žalobkyně ČSOB. Tento úvěr byl zajištěn pouze majetkem české společnosti, nebyly poskytnuty už žádné záruky od skupiny Haas. Tím byla změněna i závislost na skupině. Nákup surovin byl vlastně zajišťován závodem v Chanovicích.

27. V důsledku restrukturalizace vzniklo v roce 2014 samostatné obchodní oddělení, které se zaměřovalo na prodej mimo skupinu Haas. V předmětném zdaňovacím období větší část z celkových tržeb z prodejů výrobků a služeb náležela transakcím mezi nespojenými osobami, jednalo se cca 61,69 % celkových tržeb.
28. Žalovaný žalobkyni vytýkal, že se nechovala ve vztahu k cenotvorbě tržně. Dokonce má žalovaný za to, že negativní ekonomická situace žalobkyně byla vyvolaná účelově, aby byly vytvořeny výhody pro celou skupinu Haas.
29. Takové nařčení žalobkyně důsledně odmítá. Ztrátové podnikání u žalobkyně, stejně tak jako ztrátové fungování dalších členů skupiny Haas, nebylo důsledkem úmyslné manipulace s cenami uvnitř skupiny, nýbrž dlouhodobě chybným řízením.
30. Žalobkyně byla v předmětném zdaňovacím období vystavena odbytovému riziku, riziku znehodnocení zásob a riziku návratnosti investic. Ty společně tvoří významné aspekty, které ovlivňují schopnost žalobkyně generovat zisk. Žalobkyně aktivně jednala s dodavateli materiálu potřebného pro výrobu, přičemž rozhodovala o množství a čase jeho nákupu.
31. Neméně podstatné je rovněž to, že žalobkyně čelila riziku rostoucích cen, riziku znehodnocení zásob, jakož i riziku (ne)kvality nakoupeného materiálu. Jedná se o rizika, u nichž nemá výrobce garantováno, že bude možné zpětně promítnout do prodejní ceny veškeré odchylky od plánované ceny. Žalobkyně nemohla být výrobcem s nízkým rizikovým profilem, neboť výrobci s nízkým rizikovým profilem nejsou výše uvedeným rizikům vystaveni.
32. V předmětném roce 2014 byl proces nucené a externě řízené restrukturalizace zhruba ve své polovině. Vliv mateřské společnosti byl v dané době v zásadě vyloučen. Dle žalobkyně nelze dojít k závěru, že v předmětném období plnila role závislé entity, jak tvrdí žalovaný. Pro závěr žalovaného nesvědčí skutkový stav.
33. Na úvod k této i dalším žalobním námitkám žalobkyně podotkla, že v nyní posuzované věci dle jejího názoru nebyly *a priori* dány zákonné podmínky pro použití úpravy základu daně ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Žalobkyně brojí proti postupu žalovaného, který aplikoval § 23 odst. 7 ZDP na všechny žalobkyní realizované obchodní transakce v předmětném zdaňovacím období, aniž by k takovému postupu měl zákonnou pravomoc. Pro naplnění hypotézy § 23 odst. 7 ZDP je klíčové, aby před jeho aplikací došlo k rozdělení jednotlivých transakcí uskutečněných daňovým subjektem na transakce mezi spojenými a transakce s nespojenými osobami.
34. Termín spojené osoby není neurčitým právním pojmem. Z důvodové zprávy k zákonu č. 344/2013 Sb. o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, vyplývá, že ustanovení obecně dopadá na situace, kdy jsou mezi sdruženými osobami sjednány ceny neobvyklé. Ani Směrnice OECD neslučuje

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

transakce mezi spojenými a nespojenými osobami, potažmo z ní nevyplývá, že by tyto měly být posuzovány správcem daně bez rozdílu. Problematika převodních cen se vztahuje pouze na transakce mezi spojenými podniky.

35. Žalobkyně doplnila, že v bodu 2 pokynu D-332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny je uvedeno, že řízenou transakcí se rozumí jakýkoliv obchodní vztah mezi sdruženými podniky a nezávislou transakcí se rozumí obchodní vztahy mezi nezávislými podniky. Je patrné, že tento pokyn pracuje pouze s dvěma termíny, a to konkrétně s řízenou transakcí a nezávislou transakcí, přičemž tyto dále jakkoliv neslučuje.
36. Obdobně se k tomuto vyjádřil Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku ze dne 27. 10. 2021, č. j. 31 Af 11/2020, v němž uvedl, že pojem spojené osoby je v § 23 odst. 7 ZDP explicitně vyjádřen. Srovnávací analýze je možné podrobit pouze transakce mezi spojenými osobami. Tento postup pak lze dovodit i ze závazné judikatury NSS, který v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, uvádí, že při aplikaci daného ustanovení musí být v první řadě prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, tedy že jde o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojení ekonomickému či personálnímu. Rovněž tak z rozsudku NSS ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67 lze seznat, že předpokladem úpravy základu daně podle § 23 odst. 7 ZDP je zjištění, že se jedná o vztah mezi spojenými osobami. Teprve pokud správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu k této podmínce, může přikročit k posuzování, zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pokud žalovaný na dané obchodní případy aplikoval § 23 odst. 7 ZDP, měl rozlišovat, zda tyto transakce byly učiněny se spojenými osobami, či třetími nespojenými osobami, když prodej žalobkyně nespojeným osobám činil 60 % co do objemu produkce i objemu výnosů.
37. Pokud by žalobkyně hypoteticky vycházela ze závěrů a východisek učiněných správními orgány, musí na základě výše uvedeného dojít k závěru, že došlo k nezákonné aplikaci předmětného ustanovení. Tuto skutečnost žalobkyně opírá o fakt, že správní orgány nezvážily všechny aspekty uspořádání, které jsou relevantní pro daný případ stanovení transferových cen, čímž zatížily napadené rozhodnutí vadou. Žalovaný bez dalšího označil všechny uzavřené transakce žalobkyně v předmětném zdaňovacím období za řízené mateřskou společností a podrobil je tak srovnávací analýze. Tento postup je v přímém rozporu s ustanovením § 23 odst. 7 ZDP, zmíněnou důvodovou zprávou, Směrnicí OECD, judikaturou a pokynem D-332. Tímto postupem se žalovaný dopustil nepřipustného extenzivního výkladu, přičemž pojem transakce se spojenými osobami je jasně a konkrétně zákonem definován. Absence rozlišení transakcí na řízené a neřízené bez dalšího způsobila nezákonnost napadeného rozhodnutí.
38. Dále se žalobkyně věnovala vadám provedené srovnávací analýzy. Tu podle ní provedly správní orgány vadně a právně nesprávně.
39. Žalobkyně poukázala na rozložení důkazního břemene, co do prokázání rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou mezi nezávislými osobami. K úpravě základu daně podle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP může dojít až za situace, kdy bude správcem daně dodržen celý zákonem předvídaný postup. Důkazní břemeno ohledně zjištění existence rozdílu mezi sjednanou cenou konkrétním poplatníkem a s ním

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

ekonomicky nebo personálně spojenou osobou na trhu nese správce daně. Správce daně je tak v daňovém řízení povinen prokázat, že výše obvyklé tržní ceny se liší od ceny sjednané a vykázané daňovým subjektem.

40. Žalobkyně odkázala na rozsudky NSS ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78, a ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67. Z nich plyne, že aby správce daně mohl přistoupit k úpravě daně podle § 23 odst. 7 ZDP, musí v první řadě prokázat, že se ve věci jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení. Druhou podmínkou je zjištění, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ve vztahu k oběma těmto skutečnostem nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní správce daně. Pokud má správce daně za prokázané, že smluvními stranami příslušného právního jednání jsou spojené osoby, a že si sjednaly ceny odlišné od cen obvyklých, musí dále daňovému subjektu poskytnout prostor, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlil. V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od předchozích dvou podmínek pro úpravu základu daně, daňový subjekt.
41. Z výše uvedeného vyplývá, že je dán striktní lineární postup, při kterém správce daně v první řadě zjišťuje, zda se opravdu jedná o spojené osoby či nikoliv. Zjištění, zda se sjednaná cena liší od ceny obvyklé, respektive do ceny, která by byla sjednaná za obdobných podmínek mezi nespojenými osobami, tudíž přichází v úvahu tehdy, unese-li správce daně břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k prokázání, že se v posuzovaném případě jedná o právní vztah vytvořený mezi spojenými osobami.
42. Napadené rozhodnutí je rovněž nezákonné, neboť žalovaný neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokazování, že se sjednaná cena liší od ceny obvyklé. Obvyklou cenu může žalovaný určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty.
43. Žalovaný žalobkyni obecně vytýká, že se jí nepodařilo uspokojivě doložit rozdíl mezi jednotkovou referenční cenou stanovenou žalovaným resp. Správcem daně a cenou smlouvenou mezi spojenými osobami. Pokud však žalovaný své důkazní břemeno neunesl, žalobkyni v takovém případě nikterak netíží důkazní břemeno ke skutečnostem, které jsou jí žalovaným vytýkány.
44. Referenční cenou je myšlena stanovená běžná cena, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, vůči které se provede porovnání se skutečnou cenou. Správce daně je povinen zjišťovat referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Následně má tyto pečlivě zkoumat, do jaké míry byly takto zjištěné ceny dosaženy za požadovaných předpokladů. V případě, že se jednotlivé podmínky liší, měl by správce daně provést náležitou korekci.
45. Aspektem, který jde ku prospěchu žalobkyně, je nepochybně samotná skutečnost, že důkazní břemeno při zjišťování skutkových okolností, za které sjednávaly cenu spojené osoby, tíží správce daně. Rovněž pokud se objeví ohledně rozhodných skutečností jakékoliv nejasnosti, měl by správce daně vycházet ze zásady *in dubio pro mitius*. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů zjištěných o skutečně dosažených cenách totožných nebo obdobných komodit mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, tak je zpravidla stanoven interval takto dosažených konkrétních cen, přičemž

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

pro určení rozdílu mezi cenami musí správce daně vyjít z té z ceny, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější. V neposlední řadě je důležitým aspektem i správný výběr subjektů, které budou zahrnuty do vzorku pro zjištění ceny referenční.

46. Správce daně může odlišnost v ceně určit rovněž i za situace, kdy neexistují nebo jsou nedostupná data o takových cenách a to tak, že vyjde z hypotetického odhadu opřeného o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Nicméně ani toto nelze v daném případě shledat. Žalovaný se pouze opírá o popis situace a závěrů bez ekonomického ratia, neboť jeho aplikované postupy postrádají prvek hlubší úvahy nad konceptem a povahou fungování předmětné transakce a neberou v potaz fungování žalobkyně v posuzované době na území České republiky. Taková situace zakládá porušení článku 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a článku 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod v důsledku neobjektivního právního posouzení.
47. NSS se opakovaně vyjádřil k volbě kritérií, která jsou správního úvahou. V rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, uvedl, že pokud není právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat.
48. Žalobkyně se domnívá, že druhý krok správné aplikace § 23 odst. 7 ZDP nebyl naplněn, a tudíž nebylo možné přejít k třetímu kroku.
49. K vadám srovnávací analýzy žalobkyně uvedla, že v projednávaném případě spatřuje dvě zásadní pochybnosti, která způsobila, že se žalovaný dopustil nesprávného hodnocení posuzovaného případu. Žalovaný pro srovnávací analýzu zvolil nesprávnou metodu a tu nadto použil vadným způsobem.
50. Zvolená metoda TNMM je zisková metoda, při níž se zkoumají zisky, které plynou z transakcí mezi spojenými osobami. U této metody se předpokládá, že sdružené společnosti jsou v postavení výrobce a distributora. V takovém postavení ale žalobkyně není, neboť kromě investic do technologií umožňujících zpracování odpadů, investovala také do výstavby vlastní elektrárny. Energie vyráběná vlastní elektrárnou byla částečně prodávána ve skupině Haas. Stavbu elektrárny lze považovat za důkaz, že žalobkyně nedisponovala jen aktivy určenými výhradně pro výrobu. Dalšími aktivy, které nebyly využívány v souvislosti s výrobou, byly pronajímány nemovitosti. Žalobkyni tudíž není do dnešního dne zcela jasné, proč byla zvolena uvedená metoda, jelikož žalovaný nevyužil nejprůběhavější metodu srovnání dle okolností případu. Metoda TNMM je jednostranná metoda, která se používá pro test ziskovosti společností se slabším funkčním a rizikovým profilem. Pro účely tohoto testu jsou vylučovány společnosti s kumulovanými zápornými výsledky. Výsledkem bude vždy kladné mezikvartilové rozpětí, což v posuzovaném případě opět postrádá na významu. Metoda je určena pro rutinní entity, jež mají dosahovat stabilních pozitivních zisků. Žalobkyně nebyla v postavení rutinní entity. Žalovaný se tak dopustil zásadní chyby, když na posuzovaný případ aplikoval nepřiléhavou metodu.
51. Správce daně také neprovedl úpravu srovnatelnosti výsledků, tak jak požaduje Směrnice OECD v případě použití metody TNMM. Správce daně neměl slepě posuzovat ziskovost žalobkyně na základě uměle stanoveného tržního rozpětí, navíc špatně zkonstruovaného. Pokud by žalovaný hodnotil samotné skutečné jednání subjektů, které realisticky

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

reflektuje rozložení rizik, dospěl by k jinému závěru. Žalobkyně opakovaně zdůraznila, že celá skupina Haas byla ve velké ztrátě, žalobkyně byla přitom ve ztrátě menší.

52. Dále žalobkyně rozebírala jednotlivé chyby v provedené srovnávací analýze.
53. V rámci srovnávací analýzy měl žalovaný posuzovat podmínky transakce, které měly či mohly mít vliv na výši dosažené ceny v předmětných transakcích. Žalobkyně je tak přesvědčena, že žalovaný opomenul zvážit všechny finanční aspekty vlastní posuzovanému případu.
54. Správce daně srovnával osm vybraných nezávislých subjektů stejného zaměření, přičemž jak je žalobkyni známo, ani jedna z nich nebyla příjemcem investiční pobídky. Skutečnost, že je žalobkyně příjemce investiční pobídky, byla správci daně známá z údajů, které žalobkyně uvedla v daňovém přiznání k dani z příjmů za rok 2014. Všeobecné podmínky pro čerpání byly splněny v roce 2011. Správci daně byl v průběhu kontroly doložen celý rozsah investic včetně pořizovacích cen. Je tudíž s podivem, že tato skutečnost nebyla promítnuta do srovnávací analýzy. Způsob, jakým byly investice financovány, byla správci daně známa z jeho vlastních evidencí. Příjemci investiční pobídky, navíc podmíněné povinností investovat do své ekonomické činnosti stovky milionů Kč, mohou jednoduše i po delší období realizovat ze svého podnikání ztrátu.
55. Ve srovnávací analýze zcela absentuje analýza finančních toků, na základě které by žalovaný zjišťoval schopnost žalobkyně splácet externím bankovním institucím své závazky. Ceny žalobkyně musely být schopné pokrýt úroky hrazené bankovním institucím. Žalovaný v této souvislosti měl analyzovat, do jaké míry za závazky vůči bankovním institucím nesla odpovědnost mateřská společnost.
56. Žalovaný dále pochybil, když přistoupil ke srovnání subjektů, jež jsou nesrovnatelné pohledem problematiky odpisů. Žalovaný nijak nezohlednil potřebu narovnání hodnoty odpisů srovnatelných subjektů na úroveň žalobkyně, čímž *de facto* opět srovnával nesrovnatelné. Snaha žalovaného stanovit referenční cenu tak, aby postačovala na pokrytí veškerých účetních odpisů aktiv žalobkyně, a ještě generovala rutinní zisk smluvního výrobce, je u subjektu, který byl příjemcem investiční pobídky, postupem, který nemá oporu ve srovnávací analýze sestavené správcem daně, a cenu takto stanovenou nelze považovat za referenční cenu opírající se o jeho ekonomickou zkušenost.
57. Uvedené vyplývá z odstavce 2.75 Směrnice OECD, ve kterém pro zajištění srovnatelnosti považuje za důležité zohlednit způsob zacházení s provozními náklady. V příloze ke kapitole III. Směrnice OECD je dále uvedeno, že úpravy srovnatelnosti se obvykle využívají právě v případě využití metody TNMM, kterou využil žalovaný, resp. správce daně. V souladu s uváděnými závěry mělo dojít k zohlednění všech okolností, které by mohly znemožnit srovnatelnost. Jednou z těchto okolností je právě zmiňovaná úroveň účetních odpisů ve vztahu k celkovým provozním nákladům srovnatelných společností a posuzované společnosti. Na tuto skutečnost žalobkyně výslovně upozornila správce daně již v Návrhu na doplnění výsledků kontrolních zjištění, přičemž správce daně, stejně tak žalovaný, tuto skutečnost přešel bez povšimnutí. To vše za situace, kdy sám žalovaný i správce daně využívají Směrnici OECD k podpoře vlastní argumentace, ovšem pouze vágně a v případech, kdy je takový výklad výlučně k jejich prospěchu. Pokud by správní orgány postupovaly v souladu s ustanoveními Směrnice OECD, musely by dojít k závěru,

že při jimi použité metodě je ziskovost žalobkyně v rámci tržního rozpětí ziskovosti a k úpravě základu daně tak není sebemenší důvod.

58. Vedle finančních aspektů má vliv na výsledek analýzy též časové období sběru dat, resp. délka sledovaného období, a případně i statistická metoda použitá po očištění anomálií v případě velkého vzorku. V souladu se Směrnicí OECD je vhodnější použít víceleté sledované období. Žalobkyni není zcela jasné, z jakého důvodu žalovaný zvolil referenční období tři let počínaje rokem 2011 do roku 2014 a proč například nikoli období pěti let. Současně žalobkyni není zřejmé, jaký měl žalovaný důvod zvolit období, které předcházelo posuzovanému zdaňovacímu období, a nikoliv období následující.
59. Žalovaný se dopustil chybného očištění hodnot o některé položky. V končené fázi měl žalovaný k dispozici ke srovnání pouze osm vzorků. V této souvislosti žalovaný uzavřel, že tento vzorek je dle jeho názoru dostačující, aniž by svůj závěr jakkoli zdůvodnil. Žalobkyně s tímto názorem žalovaného nesouhlasí. Žalovaný rovněž při srovnávací analýze očistil výsledné hodnoty ukazatele ziskovosti OC Margin o horní a dolní hodnoty intervalu, čímž se dopustil nesprávného postupu, jak se podává v rozsudku NSS ze dne 19. 12. 2022, č. j. 2 Afs 66/2021-51.
60. Žalovaným provedené vyloučení ztrátových společností bez dalšího je rovněž v rozporu s relevantní judikaturou, žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 3. 2016, č. j. 52 Af 34/2014-269, dle něž nelze vyloučit všechny subjekty se zápornou rentabilitou kapitálu, neboť smyslem vyhledávací strategie není předjímání výsledku, ale hledání obvyklosti na trhu.
61. Žalobkyně se dále věnovala chybnému procesnímu postupu správce daně. Ten podle ní namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, přistoupil bez dalšího k zahájení daňové kontroly. Z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, bylo dovozeno, že správce daně má nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech nebo důkazech nasvědčujících tomu, že by měla být daňovému subjektu určita daň doměřena.
62. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na rozsudky NSS ze dne 18. 11. 2022, č. j. 3 Afs 142/2020-53, a ze dne 10. 1. 2019, č. j. 8 Afs 22/2017-46, které výše uvedený závěr rozšířeného senátu rozvíjejí. NSS v nich dovozuje, že v případě nedodržení nastaveného postupu dojde pouze k formalistické chybě, která nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Správce daně tímto pouze ztrácí možnost předsat penále.
63. Tento automatický závěr žalovaného učiněný výlučně s odkazem na zmíněné rozsudky není srozumitelný. Úsudky o nedodržení nastaveného postupu byly učiněny v určitém procesním kontextu. Žalobkyně má za to, že mezi zde posuzovaným případem a právními i skutkovými okolnostmi v uvedených rozsudcích existuje podstatný rozdíl, jelikož soudy v předmětném řízení konstatovaly, že daňová kontrola trvala krátkou dobu, při níž správce daně učinil pouze jeden úkon. Takto ukončená daňová kontrola se tedy dle soudu materiálně chovala jako výzva k dodatečnému daňovému tvrzení. V nyní řešené věci se jedná o skutkově odlišnou situaci, přičemž daňová kontrola zde trvala několik let a bylo učiněno hned několik úkonů. Rovněž je nutno doplnit, že zatímco pro žalobkyni byl rozhodný skutkový a právní stav ke dni 17. 7. 2019, tj. den, kdy bylo podáno odvolání, pro žalovaného byl v řízení rozhodný skutkový a právní vztah ke dni 15. 12. 2022, tj. den,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí. Z výše uvedeného má žalobkyně za to, že žalovaným zmíněné rozsudky nejsou přílehlavé na nyní posuzovaný případ.

64. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále rozvíjí, že správci daně ani nemohl vzniknout důvodný předpoklad pro stanovení daně, a tudíž nemohl postupovat standardním způsobem. Podle platné právní úpravy a relevantní judikatury správních soudů, kterou žalobkyně obsáhle citovala, musí správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení za podmínky, že je možné důvodně předpokládat doměření daně. Aby mohl správce daně takto postupovat, musí disponovat natolik silnými poznatky, ze kterých lze „vytvořit“ důvodný předpoklad o tom, že správná daň je ve skutečnosti vyšší než poslední známá daň. Správce daně nemusí mít naprostou jistotu, že daň bude doměřena či v jaké výši. Jinak řečeno, výzvu musí vydat, pokud lze doměření i jen předpokládat.
65. V posuzovaném případě však správce daně mohl předpokládat, že daň bude doměřena na základě informací v *„Dotazníku k transakcím uskutečněným se spojenými osobami ve zdaňovacím období roku 2013“*, a to konkrétně v pasáži jako je podíl výnosu realizovaných z transakcí se spojenými osobami na celkových výnosech, objem finančních prostředků poskytnutých ze skupiny a objem závazků vůči skupině. Správce daně z dotazníku dovodil, že se jedná o důkaz, který nasvědčuje zejména finanční závislosti žalobkyně na skupině Haas. Pokud správce daně učinil závěry o finanční závislosti žalobkyně, není pochyb, že mohl vyvodit případné doměření daně.

Vyjádření žalovaného

66. Žalovaný v úvodu svého vyjádření zrekapituloval dosavadní průběh řízení. K žalobním námitkám žalobkyně poté uvedl, že *de facto* korespondují s námitkami již obsaženými v odvolání žalobkyně. S nimi se v plném rozsahu vypořádal již v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém podal dostatečné zdůvodnění svého závěru, podepřeného příslušnými ustanoveními hmotněprávní daňové normy.
67. Podle žalovaného žalobkyně při analýze případu uvedla nesprávně již počátek běhu prodloužené lhůty v důsledku zahájení daňové kontroly. Tato totiž nebyla zahájena dne 1. 12. 2016, ale již dne 21. 3. 2016. Náhledem žalobkyně by tedy musela lhůta pro stanovení daně uplynout již dne 21. 3. 2019. Žalovaný však poukázal na to, že žalobkyně obdržela rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 24. 4. 2006, č. 65/2006, o příslibu investičních pobídek formou slevy na dani dle § 35b ZDP. Lhůta pro splnění všeobecných podmínek byla stanovena do 24. 4. 2009 a poté byla prodloužena do 24. 4. 2011. Dle § 35b odst. 4 ZDP ve znění pro zdaňovací období 2006 slevu na dani lze uplatňovat po dobu deseti let po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky podle zvláštního právního předpisu a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, nejpozději však ve zdaňovacím období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu. V případě, že byla lhůta pro splnění všeobecných podmínek prodloužena podle zvláštního právního předpisu, posunuje se počátek pro uplatnění slevy na dani z příjmů, nejdéle však o 2 roky. Vzhledem k tomu, že žalobkyni byla poskytnuta investiční pobídka a prvním zdaňovacím obdobím, v němž bylo možné slevu na dani z titulu poskytnuté investiční pobídky uplatnit, bylo zdaňovací období 2011, pak lhůta pro stanovení daně za

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

všechna zdaňovací období, za která lze slevu na dani uplatnit, tedy pro zdaňovací období 2011 až 2020, končí podle § 38r odst. 1 ZDP současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém uplynula lhůta pro uplatnění nároku na slevu na dani, tj. lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období 2020.

68. Obdobný princip jako u čerpání slevy na dani z titulu příslibu investičních pobídek platí také pro určení lhůty pro stanovení daně v případě vyměření daňové ztráty. Platí, že dle § 38r odst. 2 ZDP lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která bylo možné daňovou ztrátu či její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Také v § 38r odst. 1 ZDP je spojen počátek běhu lhůty pro stanovení daně s celým obdobím, ve kterém lze slevu dle § 35b odst. 4 ZDP uplatňovat, období slevy je pro jeho jednotlivá zdaňovací období společné a váže se k poslednímu zdaňovacímu období, v němž lze slevu naposledy uplatnit. Dle § 148 odst. 1 daňového řádu počíná běžet prekluzivní lhůta dnem, ve kterém uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Za zdaňovací období 2020 započala lhůta pro stanovení daně běžet dne 1. 7. 2021 a uplynula by tedy dne 1. 7. 2024. V důsledku zahájení daňové kontroly dne 21. 3. 2016 byla podle § 148 odst. 3 daňového řádu přerušena a skončí spolu s objektivní lhůtou pro stanovení daně dne 1. 7. 2025. Žalobkyně proto nemůže být s námitkou prekluze úspěšná.
69. NSS se již jednou v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, zabýval dopadem skutečností uvedených v § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu na takto stanovené lhůty ve smyslu § 38r odst. 2 ZDP. Potvrdil, že i na osmiletou lhůtu určenou ve vztahu k roku 2013 kombinací § 148 odst. 1 daňového řádu a § 38r odst. 2 ZDP (obdobně na sedmiletou lhůtu vztahující se k roku 2014 a tak dále) dopadají ustanovení § 148 odst. 2 a § 4 daňového řádu, která upravují její prodloužení (odst. 2), přerušení (odst. 3) a stavění (odst. 4).
70. Ani případné porušení povinnosti vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu nezpůsobuje nezákonnost doměřené daně, neboť má vliv pouze ve vztahu k povinnosti hradit penále dle § 251 daňového řádu. Tento závěr má oporu v judikatuře NSS, konkrétně v rozsudcích ze dne 10. 1. 2019, č. j. 8 Afs 22/2017-46, či ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30. Žalobkyně přiléhavost těchto rozsudků v její věci zpochybňuje, podle žalovaného však není žádný důvod se od jasných a vyčerpávajících závěrů kasačního soudu jakkoliv odchylovat. Byť skutkové okolnosti posuzovaných případů byly odlišné od věci žalobkyně, žalovaný má za to, že závěry kasačního soudu nebyly zformulovány na základě specifických skutkových okolností, ale jsou platné nezávisle na nich. Ostatně ke stejnému závěru jako žalovaný dospěl NSS také v recentním rozsudku ze dne 31. 3. 2023, č. j. 4 Afs 123/2022-41.
71. Žalovaný nesdílí závěr žalobkyně, že správce daně disponoval dostatečnými indiciemi, aby mohl důvodně předpokládat doměření daně, neboť mu tento důvodný předpoklad mohl vzniknout na základě vyplněného „Dotazníku k transakcím uskutečněným se spojenými osobami ve zdaňovacím období roku 2013“. Je zřejmé, že na základě obecných informací obsažených v tomto dotazníku správce daně nedisponoval žádnými poznatky zavádějícími pochybnosti o výši daně tvrzené v daňovém tvrzení za zdaňovací období 2014. Byť dotazník a „Samostatná příloha k položce 12 I. Oddílu přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014“ obsahují informace o transakcích mezi spojenými osobami, jsou zde uvedeny jen celkové objemy příslušných transakcí a z těchto informací správce daně nemohl důvodně předpokládat doměření daně z titulu nesprávně

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nastavených převodních cen. Správce daně získal relevantní informace až v průběhu daňové kontroly a aby mohl uzavřít, že převodní ceny byly chybně nastaveny, předcházelo tomu věcně i časově náročné dokazování, kdy na základě důkazních prostředků, odpovědí na doplňující otázky a informací o vztahu mezi žalobkyní a spojenými osobami, provedl funkční a rizikovou analýzu za účelem zjištění funkčního a rizikového profilu a zkoumal to, do jaké míry je žalobkyně závislá na rozhodovacích mechanismech společnosti HAAS Holzprodukte GmbH.

72. Nejdůležitějším úkonem pro pochopení zkoumaných nezávislých transakcí a výběr testované strany je funkční a riziková analýza. Zároveň jsou tyto informace důležité pro výběr nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen v závislosti na podmínkách transakce či testované straně a stanovení relevantního ukazatele ziskovosti. Výzva k prokázání skutečností ze dne 30. 6. 2017 byla ale vydána cca 1 a ¼ roku od zahájení daňové kontroly a aby mohl správce daně provést srovnávací analýzu, potřeboval k tomu tyto informace. Těmi však na základě *„Dotazníku k transakcím uskutečněným se spojenými osobami ve zdaňovacím období roku 2013“* nedisponoval a žalovaný tak nadále setrvává na svém názoru, že správce daně dostatečnými indiciemi k tomu, aby mohl důvodně předpokládat doměření daně, před zahájením daňové kontroly nedisponoval.
73. Mezi stranami je sporné, zda byly splněny podmínky pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 ZDP. Je jisté, že první podmínka pro postup dle § 23 odst. 7 ZDP splněna byla, neboť žalobkyně a společnost HAAS Holzprodukte GmbH byly kapitálově spojené osoby dle § 23 odst. 7 písm. a) bodu 1. ZDP. Společnost HAAS Holzprodukte GmbH byla v předmětném zdaňovacím období 99,96 % společníkem žalobkyně a její mateřskou společností.
74. Ve vztahu k druhé podmínce žalovaný uvedl, že argumentací žalobkyně se promítají dvě základní roviny. Za prvé, žalovaný nesprávně posoudil žalobkyni jako smluvního výrobce nesoucího omezené funkce, přestože žalobkyně prokázala, že v předmětném období byla plnohodnotný výrobce a nesla všechna související rizika. Za druhé, závěr, že na všechny transakce žalobkyně v roce 2014 je třeba nahlížet jako na transakce se spojenými i nezávislými osobami, je nepřipustně extenzivní a odporuje smyslu a cíli § 23 odst. 7 ZDP i faktickému nastavení obchodních vztahů mezi žalobkyní a jejími zákazníky.
75. K prvnímu okruhu námitek je nutné předeslat, že podle Zprávy o vztazích za rok 2014 žalobkyně hraje v rámci koncernu roli podřízené dceřiné společnosti, která vychází vstříc řídicí linii ovládajících osob. Podřízení je vedeno výlučně v zájmu ovládané osoby a ovládající osoby jednají ve shodě a ve prospěch ovládající osoby.
76. Z dokumentu nazvaného *„Dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami Holzindustrie Chanovice s. r. o. zdaňovací období 2014“* vyplývá, že prodej výrobků do skupiny v roce 2014 činil 35 % z celkového dosaženého obrátu žalobkyně z prodeje výrobků a služeb. Žalobkyně dle dokumentace ceny výrobků stanovovala za pomoci databáze EUWID, která sleduje vývoj tržního rozpětí cen dřeva a výrobků pro dřevozpracující průmysl. Mimo skupinu dodávala zejména interiérové a stavební prvky 3S, do skupiny dodávala převážně BSH hoblované řezivo a v menším množství KVH konstrukční prvky a BS dřevo. Odběratelům mimo skupinu byla poskytována při včasné platbě skonta a bonusy a odběratelům ve skupině skonta a bonusy poskytovány nebyly. Na základě vývoje cen byl pravidelně aktualizován ceník minimálních cen a pro účely prodeje do skupiny byl rovněž sestavován vnitroskupinový ceník.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

77. Žalobkyně v daňovém řízení uvedla, že veškeré investiční aktivity jsou řízeny jednatelem panem Haasem a odsouhlaseny mateřskou společností. Finanční plán se sestavuje na několik let dopředu, je také konzultován s mateřskou společností. Rovněž uvedla, že prodávala 35 % spojeným osobám a 65 % nespojeným osobám, že ceny se lišily v závislosti na odbytových podmínkách a ve vztahu k cenové politice vůči spojeným osobám není sledována marže u jednotlivých produktů ani zisková přírážka vůči jednotlivým spojeným osobám. Rozhodující parametr pro stanovení ceny je cena EUWID, když na konci roku je provedeno vyhodnocení celkových nákladů vynaložených na výrobu produktů a posouzena ziskovost ve vztahu k celkovým výrobním nákladům bez ohledu na to, zda jsou odběrateli spojené osoby či nezávislí odběratelé. Žalobkyně nedisponuje evidencí, z níž by bylo možné zajistit sumačně výši veškerých přímých výrobních nákladů a výši přímých výrobních nákladů v členění na spojené a nezávislé osoby, tuto evidenci nemá ani ve vztahu k nepřímým výrobním nákladům provozního charakteru. Neexistuje ani samostatná evidence odbytových nákladů jako podklad pro stanovení prodejních cen a žalobkyně nedisponuje evidencí, ze které by bylo zřejmé, jaké ziskové přírážky dosáhla z prodeje výrobků jednotlivým odběratelům.
78. Žalovaný nesouhlasí s funkční a rizikovou analýzou obsaženou v dokumentu „*Dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami Holzindustrie Chanovice s. r. o. zdaňovací období 2014*“ především co do funkcí plánování výroby, odbytu produkce a cenotvorby. Vzhledem k tomu, že byl objem plánu výroby směřující mimo skupinu nastavován dle výrobních kapacit, které jsou dány výrobou výrobků do skupiny a o kterých rozhoduje skupina, nelze přisoudit všechen vliv žalobkyni, ale rovněž skupině Haas. Co se týče otázky odbytu produkce do skupiny, na exportu výrobků do zahraničí se podílí plně společnost Haas Holzprodukte GmbH, žalobkyně aktivně tuto funkci nevykonávala a vyhledávala zákazníky jen mimo skupinu. Funkce cenotvorby přitom zůstala v dokumentaci opomenuta. Prodejní ceny spojeným i nespojeným osobám jsou stanoveny s ohledem na tržní ceny a informace k nim jsou získávány z databáze EUWID, o jejímž používání rozhodla ovládající osoba. Vzhledem k tomu, že cena výrobků dodávaných do skupiny byla stanovena za pomoci databáze EUWID a podléhala pravidlům a schválení ve skupině, nemohla její výši určovat sama žalobkyně. Taktéž při prodeji mimo skupinu byla minimální výše prodejní ceny výrobků stanovena podle databáze EUWID, o jejímž používání rozhodla spojená osoba.
79. Žalobkyně vyráběla na základě plánu výroby, který v konečné fázi odsouhlasil její jednatel, ten byl ale částečně závislý na výrobě pro spojenou osobu, proto ani funkci výroby nenesla samostatně. Funkce žalobkyně jsou zčásti vázány a spojenou osobu, nezajišťuje výzkum a vývoj, funkci marketingu zajišťuje způsobem z hlediska skupiny nevýznamným. Za cenotvorbu není zodpovědná pouze žalobkyně, ale i skupina Haas, o odbytu produktů ve skupině žalobkyně nerozhoduje, na plánování a financování investic se podílí žalobkyně a skupina Haas, když investiční aktivity odsouhlasuje mateřská společnost, se kterou je konzultován finanční plán. Ziskovost žalobkyně ovšem nemůže být ovlivněna riziky, která žalobkyně nemá možnost kontrolovat.
80. Ačkoliv žalobkyně tvrdí, že její funkční a rizikový profil odpovídá plnohodnotnému výrobcí nesoucímu veškerá související rizika a také rozhodujícímu o hlavních aspektech svého podnikání, nepředložila k tomuto svému tvrzení konkrétní důkazní prostředky, resp. nedoložila, že vykonávala související rozhodovací pravomoci, řídila dané funkce a měla je jako deklarovaný plnohodnotný výrobce plně pod kontrolou.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

81. Důvodný není ani druhý okruh námitek, tedy že výklad, že na všechny transakce v roce 2014 je třeba nahlížet jako na transakce nesamostatné, odporuje smyslu i cíli § 23 odst. 7 ZDP a je nepřipustně extenzivní. Jak plyne z napadeného rozhodnutí, žalobkyně uvedla, že nedisponuje evidencí, z níž by bylo možné zjistit výši veškerých přímých výrobních nákladů za celou společnost nebo v členění na spojené a nezávislé osoby. Žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, z nichž by vyplývalo, že dodávala výrobky spřízněným osobám za ceny vyšší, než činily náklady spojené s výrobou a s prodejem výrobku. Neposkytla potřebnou součinnost, neboť nepředložila rozdělení na náklady, které se přímo či nepřímo týkaly řízené transakce, z vyjádření svědka D. vyplývá, že v roce 2014 nebyly sledovány odděleně provozní náklady vynaložené na prodej výrobků v členění spojené osoby vs. nezávislé subjekty.
82. Žalobkyně nepředložila žádné kalkulace prodejních cen výrobků vůči nespojeným osobám či vůči spojeným osobám platné pro rok 2014. Výši ziskové přírážky neobsahují ani předložené výpočty krycích příspěvků jednotlivých produktových řad; dle svědka D. tyto slouží pro potřeby manažerského účetnictví a nezobrazují skutečnost.
83. Všechna zásadní rozhodnutí ohledně podnikatelské činnosti žalobkyně činila v roce 2014 mateřská společnost, přičemž rozhodnutí týkající se stanovení prodejních cen nebyla činěna za účelem dosažení zisku z prodeje výrobků, ale za účelem získání likvidních prostředků. Rozhodnutí byla činěna s vědomím, že tržní cena za prodej výrobků pokryje žalobkyni pouze část nákladů vynaložených v souvislosti s jejich výrobou. Takový způsob řízení společnosti by nemohl mezi nespřízněnými společnostmi nastat, protože ve svém důsledku by při dlouhodobém působení mohl vést až k likvidaci žalobkyně. Stanoví-li mateřská společnost prodejní ceny v určité výši, jedná se o strategii mateřské společnosti, která musí případné ztráty krýt zisky z jiných obchodů. Žalobkyně by měla dosahovat alespoň minimální ziskovosti ve výrobní činnosti. Svědek D. uvedl, že prodejní ceny byly pro nespojené osoby sjednávány individuálně se zákazníky. Vše, co přinášelo kladný krycí příspěvek, se přijalo. Rozhodnutí byla činěna s vědomím, že tržní cena za prodej výrobku pokryje pouze část nákladů vynaložených v souvislosti s výrobou. Žalobkyně nebyla v pozici, kdy by si mohla diktovat prodejní ceny, důležitá pro ni byla likvidita.
84. Přestože se žalobkyně odvolávala na restrukturalizaci, nebylo doloženo ani prokázáno, zda bankovní domy požadovaly také úpravy její cenové politiky. Jak bylo uvedeno výše, na plánování a financování investic se podílely žalobkyně i skupina Haas, investiční aktivity odsouhlasuje mateřská společnost a je s ní rovněž konzultován finanční plán. Svědek D. uvedl, že se do žalobkyně zpočátku investovalo 100 mil. EUR tzv. na riziko skupiny, neboť žalobkyně bez skupiny nebyla schopna fungování. Schopnost rozhodovat o svých financích je přitom ekonomicky relevantní aspekt, neboť aby strana transakce mohla vykonávat funkci, musí být schopna rozhodovat, kontrolovat související činnosti a disponovat dostatečnou finanční kapacitou k nesení souvisejícího rizika.
85. Zásadní je skutečnost, že mateřská společnost stanovila žalobkyni prodejní ceny jak vůči spojeným osobám, tak vůči nespojeným osobám a za vzniklé ztráty z těchto prodejů, jež nemohla ovlivnit, žalobkyně nebyla odměňována. Proto správce daně při aplikaci metody TNMM (založené na nákladech) užil úplné provozní náklady a aplikoval ziskovou přírážku k celkovým provozním nákladům upraveným o hodnotu změny stavu zásob a o hodnotu aktivace dlouhodobého hmotného majetku; ostatně tak učinila i sama žalobkyně

v „Dokumentaci způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami Holzindustrie Chanovice s. r. o. zdaňovací období 2014“.

86. Žalobkyně závěr o nepřipustně extenzivním výkladu § 23 odst. 7 ZDP odůvodnila tím, že Směrnice OECD a pokyn GFR D-332 neslučuje transakce mezi spojenými a nespojenými osobami. Závěr, který žalobkyně vyvozuje, je nesprávný. Pokyn D-332 (který byl nahrazen pokynem GFR D-34), byl vydán v návaznosti na principy a postupy uvedené ve Směrnici OECD za účelem zajištění jednotného postupu při stanovení základu daně ovlivněného transakcemi mezi sdruženými podniky v přeshraničních vztazích. Z těchto dokumentů vyplývá, že závislou transakcí se rozumí jakýkoliv obchodní vztah mezi spojenými osobami, přičemž za obchodní vztah může být považován i příkaz mateřské společnosti, kterým je myšleno ovlivnění nezávislé transakce řídicím subjektem. Obdobně ze Směrnice OECD vyplývá, že pokud dceřiná společnost na základě příkazu mateřské společnosti přijde o zisk, tak takto vzniklý rozdíl bude přičten právě příkazu mateřské společnosti, a v této výši náleží dceřiné společnosti od mateřské společnosti kompenzace.
87. Žalobkyně se mylně domnívá, že žalovaný aplikoval § 23 odst. 7 ZDP na vztah žalobkyně a zákazníka. V daňovém řízení byl ale posuzován vztah mezi žalobkyní a společností HAAS Holzprodukte GmbH, jejímiž pokyny se žalobkyně řídila. Jinak řečeno, předmětem řízení byl vztah mezi společností HAAS Holzprodukte GmbH a žalobkyní, která poskytovala mateřské společnosti službu spočívající v realizaci ztrátové výroby bez patřičné kompenzace, a jen tento vztah byl předmětem zkoumání správce daně a žalovaného. Závislou transakcí se totiž rozumí jakýkoli obchodní vztah mezi spojenými podniky; za obchodní vztah může být považován také i tzv. příkaz mateřské společnosti, kterým je myšleno ovlivnění nezávislé transakce spojeným podnikem.
88. Nesení předmětných rizik ze strany žalobkyně proto lze považovat za hypotetickou službu, jejíž cena se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek, neboť nezávislý subjekt by za takovou službu vyžadoval kompenzaci minimálně ve výši pokrývající ztrátu z toho plynoucí. Žalobkyně se mýlí, když se domnívá, že měl žalovaný rozlišovat její obchodní transakce podle toho, zda se jednalo o prodej výrobků spojeným či nespojeným osobám. Za situace, kdy se rizika, která žalobkyně v pozici smluvního výrobce nemohla ovlivnit, neboť nerozhodovala o cenách ani o dodacích podmínkách ani svých výrobců, vztahovala ke všem jejím výrobkům bez ohledu na to, zda byly následně prodány spojeným osobám, či nikoli, nebylo podle názoru soudu třeba rozlišovat transakce podle toho, kdo výrobky od žalobkyně koupil.
89. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP lze aplikovat na vztah mateřské a dceřiné společnosti jestliže dceřiná společnost podléhá příkazům mateřské společnosti, na základě nichž činí ztrátové obchody, čímž nese rizika, která nejsou mateřskou společností řádně kompenzována. Ve věci žalobkyně je zásadní to, že společnost HAAS Holzprodukte GmbH stanovila žalobkyni prodejní ceny vůči spojeným osobám i nespojeným osobám a za takto vzniklé ztráty z těchto prodejů, které nemohla ovlivnit, žalobkyně nebyla odměňována. Správce daně nepochybil, když na jejich vztah aplikoval § 23 odst. 7 ZDP a při užití metody TNMM užil úplné provozní náklady a aplikoval ziskovou přírážku k celkovým provozním nákladům upraveným o hodnotu změny stavu zásob a také aktivace dlouhodobého hmotného majetku. Závěry žalovaného, který postup správce daně

aproboval, nelze označit za odporující smyslu a cíli § 23 odst. 7 ZDP, potažmo za nepřipustně extenzivní, jak tvrdí žalobkyně.

90. Námitku, že v případě žalobkyně byla použita nesprávná metoda TNMM a z napadeného rozhodnutí neplyne, proč byla zvolena právě tato metoda, považuje žalovaný za nedůvodnou. Správce daně důvody, proč zvolil pro ověření nastavení převodních cen právě metodu TNMM, zevrubně popsal na str. 21 až 22 zprávy o daňové kontrole, a žalovaný v napadeném rozhodnutí doplnil, že správce daně zvolil pro ověření nastavení převodních cen transakční metodu TNMM, která zkoumá čisté ziskové rozpětí, jež uskutečňuje spojená osoba z řízené transakce ve vztahu k přiměřenému základu. Čisté rozpětí z řízené transakce by poté mělo být v ideálním případě stanoveno s odkazem na ukazatel čistého zisku, kterého dosáhne poplatník ve srovnatelných nezávislých transakcích, tedy odkazem na interní srovnatelné transakce, a jestliže toto není možné, může jako vodítko sloužit čisté rozpětí, kterého by dosáhl nezávislý podnik ve srovnatelných transakcích.
91. Žalovaný proto i nadále setrvává na svém názoru, že správce daně správně aplikoval metodu TNMM, která testuje ziskovost žalobkyně prostřednictvím agregovaného přístupu, a také vhodně s ohledem na kalkulace krycích příspěvků použil ukazatel ziskové přírážky OC Margin, neboť sama žalobkyně sestavovala kalkulace na bázi krycích příspěvků a podle toho hodnotila svoji výkonnost. Správce daně zohlednil silné a slabé stránky této metody a její vhodnost z hlediska závislé transakce a také dostupnosti spolehlivých informací; přitom opakovaně upozornil na to, že není prováděna kalkulace prodejních cen podle odběratelů, ale podle produktových řad, a že je prodejní cena produktů dodávaných ať už do skupiny či mimo skupinu tvořena s ohledem na ceny na trhu, jež jsou získávány z databáze EUWID.
92. Správce daně postupoval tak, že v rámci aplikace metody TNMM provedl kvantitativní analýzu kdy zjištěný vzorek srovnatelných společností prostřednictvím kvalitativní analýzy za přidání prověřených společností ze srovnávací analýzy v „*Dokumentaci způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami Holzindustrie Chanovice s. r. o. zdaňovací období 2014*“ zúžil na 8 společností. Touto analýzou zjistil rozpětí tříletého průměru let 2012 až 2014 čisté ziskové přírážky srovnatelných nezávislých společností. Použil s ohledem na eliminaci krajních hodnot celkového rozpětí z titulu možných výkyvů a stanovení nejpresnějších výsledků jako tržní hodnoty mezikvartilové rozpětí ukazatele OC Margin 2,71 % až 4,68 %. Při agregovaném testování skutečná výše dosažené přírážky OC Margin žalobkyně za zdaňovací období 2014 činila -0,51 %. Jelikož se ziskovost žalobkyně významně lišila od ziskovosti nezávislých společností v běžných obchodních vztazích za stejných obchodních podmínek, správce daně žalobkyni vyzval k uspokojivému doložení rozdílu mezi výší jí dosažené záporné čisté ziskové přírážky a tržním rozpětím čisté ziskové přírážky zjištěným u srovnatelných subjektů, tedy k prokázání rozdílu ve výši 38 240 440 Kč. Správce daně zohlednil i námitku, že ocenění meziročního přírůstku zásob ve výši vlastních nákladů mělo být vyloučeno z nákladové základny, neboť tyto náklady nesouvisely s výnosy z transakcí se spojenými osobami. Správce daně proto vyloučil z nákladové základny ukazatele OC Margin meziroční přírůstky zásob vlastní výroby ve výši 42 273 222 Kč a aktivaci dlouhodobého hmotného majetku ve výši 2 579 661 Kč, a stanovil rozdíl ve výši 37 026 014 Kč.
93. Důvodem pro nepoužití metody srovnatelné nezávislé ceny (CUP) byla skutečnost, že tato metoda vyžaduje vysokou míru srovnatelnosti řízené a nezávislé transakce, netestuje se

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

strana transakce, nýbrž se zkoumá cena. Tato metoda je nejjednodušší z hlediska použitelnosti, vyžaduje však velkou míru srovnatelnosti. V nynější věci nebyly splněny podmínky pro aplikaci této metody. Nebylo možno aplikovat ani metodu přírážky ke skutečně vynaloženým nákladům (Cost+), která pracuje s hrubou ziskovou přírážkou, vzhledem k nedostupnosti údajů o hrubých ziskových maržích u nezávislých transakcí. Z obdobného důvodu nebylo možno použít metodu ceny při opětovném prodeji (Resale price method), kterou se stanovuje transferová cenu pro transakce mezi spojenými osobami, které dále přeprořádají či distribuují výrobek nezávislým společnostem, a to bez výraznějšího dodatečného zpracování nebo přidané hodnoty. Nebyly splněny ani podmínky pro aplikaci transakční metody rozdělení zisku (Profit split method), neboť její využití je vhodné především v případech, kdy jsou jednotlivé transakce natolik provázané, že by bylo obtížné je posuzovat odděleně. O takovou situaci se však nyní nejedná.

94. Žalobkyně správním orgánům vytýká, že nezohlednily mimořádné vlivy i finanční aspekty, které její situaci odlišují od situace srovnatelných společností na trhu, neboť ve vzorku není žádný subjekt, který by byl příjemcem investiční pobídky. Žalobkyni rovněž není jasné, proč bylo pro účely analýzy zvoleno jen období předcházející zdaňovacímu období 2014 a nikoliv období následující.
95. Jak žalovaný uvedl již v napadeném rozhodnutí, období roků 2012 až 2014 bylo zvoleno z důvodu, že Join Transfer Pricing Forum stejně jako Směrnice OECD doporučuje použít víceletá data zjištěná u srovnatelných nezávislých podniků obvykle za 3 až 5 let, a to v závislosti na tom, o jaký výrobek se jedná, na době jeho životnosti atd. Nyní bylo zvoleno dostatečně dlouhé období, v němž je pravděpodobné, že se prostřídají období hospodářské recese a hospodářského růstu, čímž také dojde k menší míře zkreslení vstupních statistických dat.
96. Není také pravdou, že nebylo patřičně odůvodněno vyloučení některých společností ze vzorku z důvodu dlouhodobých ztrát. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že u společností vykazujících dlouhodobé a kumulované ztráty nelze zjistit, z jakých zdrojů jsou financovány jejich provozní náklady, tj. nebyl prokázán funkční a rizikový profil srovnatelný se situací žalobkyně, a proto byly tyto společnosti za vzorku vyloučeny. Nebyly však vyloučeny veškeré ztráty, ale pouze ztráty kumulované za tříleté období, neboť smluvní výrobce by v rámci svých aktivit neměl generovat provozní ztrátu. Co se týče požadované analýzy aktiv, žalovaný se ztotožňuje se závěry správce daně. Žalobkyně skladbu provozních aktiv nedoložila ani nepředložila žádné podklady, které by svědčily o tom, jaká vykázaná aktiva byla zapojena do transakcí se spojenou osobou. Neprokázala, jaký konkrétní vliv mají aktiva na jeho ztrátovost, neboť jejich stav se v příslušných letech výrazně neměnil, a nespecifikovaná skladba provozních aktiv neměla vliv na výsledné hodnoty srovnávací analýzy správce daně.
97. Ostatní vznesené námitky mají společné, že žalobkyně v daňovém řízení tímto způsobem postup správce daně a žalovaného při stanovení referenční ceny nezpochybňovala. V souladu s všeobecně uznávanou právní zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* ovšem správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu žalobkyně, která nebyla v průběhu daňového řízení co do svých tvrzení aktivní a skutková tvrzení uplatnila poprvé v řízení před správními soudy.
98. Nadto se jedná o výtky pouze obecné, kdy *de facto* žalobkyně jen zkopírovala dílčí závěry kasačního soudu vyslovené v rozsudku ze dne 19. 12. 2022, č. j. 2 Afs 66/2021-51, aniž by

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

je zasadila do kontextu projednávané věci. Soud nemůže bez opory v konkrétní žalobní námitce prověřovat správnost jednotlivých postupů správce daně při stanovení referenční ceny. Nahrazoval by totiž tím činnost správce daně, což mu nepřísluší, neboť již v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, NSS konstatoval, že zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přihlížet, NSS nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu. Nevymyká-li se správní úvaha uvedeným pravidlům, soud ji respektuje a nenahrazuje ji svojí úvahou.

99. Přestože žalobkyně poukazuje na to, že žalovaný porovnává neporovnatelné, pokud proti ní postavil podnikatelské subjekty bez velkého investičního závazku jako má žalobkyně, činí tak pouze ve zcela obecné rovině s předestřením hypotetického příkladu s vlivem na srovnávací analýzu a nijak neuvádí, jaký konkrétní vliv mělo mít tvrzené opomenutí na to, že by byla poškozena při stanovení referenční ceny. Nadto o investici 100 milionů Kč rozhodla společnost HAAS Holzprodukte GmbH, z tohoto důvodu by žalobkyně neměla nést ztrátovost, a tedy není důležité, zda srovnatelné společnosti byly příjemci investiční pobídky.
100. Případné rozdíly smazává mezikvartilové rozpětí a není v možnostech správce daně zjistit všechny myslitelné vlivy především v situaci, kdy tuto námitku žalobkyně v daňovém řízení nevnesla. Důvodná proto není ani námitka, že správce daně či žalovaný přistoupil k vyloučení odlehlých hodnot vzorku a očistil výsledné hodnoty ukazatele ziskovosti OC Margin o horní a dolní hodnoty intervalu, čímž se dopustil nesprávného postupu.
101. Z vyjádření žalobkyně v průběhu daňové kontroly je zřejmé, že i ona chápe pojem mezikvartilové rozpětí stejně jako správce daně a žalovaný, tedy tak, že kvartily rozdělují soubor jednotek na menší části dle hodnot proměnné. Vybraná data jsou rozdělena na čtyři kvartily a všechny hodnoty v zúženém mezikvartilovém rozpětí – druhý a třetí kvartil, jsou považovány za tržní. Začátek druhého kvartilu je považován za dolní hranici – hodnoty nad 25 % souboru dat, a konec třetího kvartilu je pak považován za horní hranici – do hodnoty 75 %. Tato statistická metoda pracuje s četností výskytu hodnot a očistí soubor vybraných dat o extrémně nízké i vysoké hodnoty, aby se zpřesnil vzorek dat.
102. V praxi při užití údajů z komerčních databází dochází k určité odchylce v zjištěných hodnotách srovnávaných společností. Jelikož v případě zaměření výroby žalobkyně na zcela konkrétní komponenty není v možnostech správce daně identifikovat takové srovnatelné nezávislé společnosti, které by podrobně v každé dílčí oblasti zcela vyhovovaly obchodnímu modelu nastavenému u žalobkyně, z toho důvodu na zjištěné hodnoty ziskovosti vzorku společností podnikajících ve shodném odvětví jsou v souladu s článkem 3.57 Směrnice OECD aplikovány vhodné statistické metody, které berou v úvahu střední trend.
103. Dle NSS může správce daně obvyklou cenu určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, především pro neexistenci či nedostupnost dat o takových cenách, rovněž jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost, což správce daně zcela správně učinil, seznámil žalobkyni se vzniklým rozdílem a sdělil jí konkrétní výši ceny obvyklé i způsob, jakým cenu obvyklou zjistil. Není tak pravdou, že žalobkyni povinnost doložit zjištěný rozdíl nevznikla, neboť z již uvedených důvodů došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, která měla právo se k tomuto rozdílu vyjádřit a uspokojivě jej doložit. Žalobkyně, přestože byla se zjištěným rozdílem

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

seznámena a byla vyzvána k jeho doložení, dle žalovaného povinnost plynoucí z § 23 odst. 7 ZDP nesplnila a rozdíl mezi cenou sjednanou se společností HAAS Holzprodukte GmbH a cenou referenční uspokojivě nedoložila.

Replika žalobkyně

104. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, podle nějž lhůta pro stanovení daně neuplynula. Daňová kontrola u žalobkyně byla zahájena dne 21. 3. 2016, došlo tak k přerušení prekluzivní lhůty a dnem zahájení daňové kontroly začala běžet lhůta nová. Lhůta pro stanovení daně tak musela uplynout dne 21. 3. 2019, nikoliv 1. 7. 2025 jak uvádí žalovaný.
105. Stejně tak žalobkyně odmítla tvrzení žalovaného, podle něhož nedisponoval dostatečnými indiciemi, ze kterých by mohl dovodit, že by daň mohla být v budoucnu doměřena. Žalobkyně opakovaně poukázala na stěžejní judikaturní východiska, dle kterých platí, že pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek. Žalobkyně je přesvědčena, že správci daně byly před zahájením samotné daňové kontroly známy takové skutečnosti, na základě kterých bylo v nyní posuzované věci možno dospět k závěru o důvodném předpokladu doměření daně za předmětné zdaňovací období. Pokud žalovaný uvádí, že nedisponoval žádnými poznatky zavádějícími pochybnosti o výši daně tvrzené v daňovém tvrzení za zdaňovací období, není žalobkyni jasné, proč správce daně zahájil daňovou kontrolu v rozsahu kontroly nastavení převodních cen. Na základě této skutečnosti je dle názoru žalobkyně naopak patrné, že správce daně musel mít důvodné pochybnosti, pokud zahájil daňovou kontrolu přesně v tomto zúženém rozsahu. Současně i z „Dotazníku k transakcím uskutečněným se spojenými osobami ve zdaňovacím období roku 2013“ v průběhu daňového řízení lze dovodit, že tento obsahuje informace, které jsou schopny značným způsobem napovědět o způsobu fungování žalobkyně. V neposlední řadě je nutné uvést, že u žalobkyně bylo již v minulosti vedeno daňové řízení, které bylo zaměřeno na nastavení převodních cen mezi žalobkyní a ostatními společnostmi ve skupině. V rámci tohoto řízení bylo možné seznat poměrně rozsáhlým způsobem nastavení vzájemných obchodních vazeb mezi subjekty ve skupině, a to včetně transferových cen za nákup/prodej výrobků ve skupině.
106. Žalobkyně setrvává na svém názoru, že je plnohodnotnou společností ve smyslu vykonávaných funkcí a podstupovaných rizik. Žalovaný tvrdí funkční omezení zejména z důvodu, že dle pokynů mateřské společnosti žalobkyně využívala databázi EUWID k získání informací o tržních cenách. Tato skutečnost sama o sobě však nemůže znamenat omezení funkce určování ceny, neboť konečné rozhodnutí přijímala žalobkyně. Mateřská společnost po žalobkyni současně požadovala dosažení minimální ceny, žalobkyně tak měla vždy možnost uplatnit cenu vyšší. Je s podivem, že přestože žalovaný potvrdil, že žalobkyně není plně funkčně omezená osoba, požaduje, aby dosahovala bezpodmínečné kladné ziskovosti. Tento přístup je v přímém rozporu s Pokynem D-34 který uvádí požadavek na kladnou ziskovost pouze u tzv. výrobce ve mzdě a smluvního výrobce. Za této situace nelze připustit, aby byl použit mechanismus určení základu daně aplikací metody TNMM a uplatněním ziskové přírážky k celkovým provozním nákladům žalobkyně tak, jak to požaduje správce daně. Takový přístup je nejen v rozporu s požadavkem na dosažení očekávané ziskovosti, ale jde také proti samotné podstatě regulace

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

transakcí mezi spojenými osobami. V posuzovaném případě nemůže být o něčem podobném vůbec řeč, protože tak jako bylo ztrátové hospodaření žalobkyně, tak bylo ztrátové hospodaření celé skupiny.

107. Žalovaný a správce daně tak dle žalobkyně pouze hledají zástupné důvody k tomu, aby mohla být žalobkyni doměřena daň – neposuzují daný případ z komplexního pohledu a správci daně nevdají, že svým zásahem uměle vytvoří prostředí nerovnováhy, ve kterém svojí chybnou úvahou určí žalobkyni ziskovost neodpovídající jejímu funkčnímu profilu a hospodaření skupiny jako celku, v důsledku čehož zapříčiní porušení principu tržního odstupu.
108. Žalobkyně požadovala, aby správce daně provedl snížení počtu srovnatelných společností na pět a upravil srovnatelnosti finančních údajů srovnatelných společností o hodnotu odpisů. Tento krok, předvídaný i Směrnicí OECD, zabezpečuje, aby bylo srovnáváno srovnatelné. Žalobkyně totiž disponovala takovým majetkem, jehož hodnota vyjádřená odpisy byla v poměru k celkovým nákladům mnohem vyšší, než je hodnota u srovnatelných společností. Dále žalobkyně požadovala stanovení tržního rozpětí s využitím minima a maxima. Výsledný vzorek pěti srovnatelných společností je natolik malý, že využití kvartilové analýzy postrádá smysl, tato analýza je totiž založena na odstranění extrémů a jak uvádí Směrnice OECD, její využití přichází v úvahu, pokud je k dispozici větší množství údajů. Žalovaný se tento přístup pokouší zpochybnit z toho důvodu, že žalobkyně původně sama použila kvartilovou analýzu. To bylo ale ve fázi, kdy chtěla deklarovat, že její ziskovost se nalézá nejen mezi minimální a maximální hodnotou, ale dokonce v rámci prvního a třetího kvartilu, tedy blíže středové hodnotě.
109. Správce daně i žalovaný se však zabývat výše uvedenými návrhy odmítli. Žalovaný zároveň neuvádí pravdu, když tvrdí nevznesení námitek žalobkyní včas. Žalobkyně již v průběhu řízení před správcem daně žádala o zohlednění výše uvedených skutečností, na které správce daně ani poté žalovaný nebral zřetel. S touto námitkou se nevypořádali, byť k tomu jsou povinni. Provozní ziskovost žalobkyně se v posuzovaném roce 2014 (- 0,51 %) při uplatnění správného postupu výpočtu nezávislého ziskového rozpětí nachází uvnitř tohoto intervalu. Nejenže tak správce daně nesprávně určil funkční profil žalobkyně a v důsledku toho použil nevhodnou metodu pro ověření dodržení principu tržního odstupu, ale současně pochybil při zjišťování nezávislého rozpětí ziskovosti a neoprávněně tak dodatečně zvýšil daňový základ žalobkyně, nelze totiž doměřovat daň společnosti, jejíž ziskovost je tržní.

Doplňné vyjádření žalovaného

110. V rámci doplněného vyjádření žalovaný setrval na svých závěrech a dále uvedl, že námitky nesprávného určení funkčního profilu žalobkyně a použití nevhodné metody pro ověření dodržení principu tržního odstupu a pochybení při zjišťování nezávislého rozpětí ziskovosti, jsou shodné s námitkami žalobními, a proto žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě, v němž se těmito námitkami již zevrubně zabíral.
111. Není pravdou, že správce daně a žalovaný nebrali jakýkoliv zřetel na požadavek zohlednění skutečnosti uvedených ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 29. 6. 2018, a vůbec se s touto námitkou nevypořádali, byť jsou k tomu povinni. Správce daně totiž na základě vyjádření žalobkyně provedl navržený výsledek pana D. a žalobkyni

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

předkládané důkazní prostředky vyhodnotil na str. 102 až 123 zprávy o daňové kontrole s tím, že se nejedná o takové důkazy, které by jeho názor ohledně nastavení převodní ceny vyvrátily, a setrval na svých závěrech uvedených v jeho funkční a rizikové analýze a srovnávací analýze, při kterých vycházel pouze z informací podaných žalobkyní v průběhu daňové kontroly.

Posouzení věci

112. Soud ve věci rozhodl bez jednání podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.
113. V prvním žalobním bodu namítla žalobkyně, že již před vydáním rozhodnutí správního orgánu I. stupně došlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období.
114. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu: *„Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“* Dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu: *„Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.“* Podle § 148 odst. 3 daňového řádu pak: *„Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“*
115. Soud především se žalobkyní souhlasí, když na základě judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu konstatuje, že k zániku práva prekluzí coby hmotněprávní skutečnosti jsou správní orgány i soudy povinny přihlížet z úřední povinnosti (k tomu srovnej např. nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2008, sp. zn. II. ÚS 1464/07, ale i celou řadu rozsudků NSS, např. ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56).
116. Pokud ovšem žalobkyně na základě shora citované úpravy dovozuje prekluzi i v nyní projednávané věci, činí tak nesprávně. Mýlí se, už když při své rekapitulaci procesního průběhu věci, resp. skutečností významných z pohledu plynutí prekluzivní lhůty, klade zahájení daňové kontroly (tj. událost relevantní z pohledu přerušení prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu) do dne 1. 12. 2016. Soud totiž ze správního spisu zjistil, že k zahájení daňové kontroly došlo již dne 21. 3. 2016. Svědčí o tom protokol o zahájení daňové kontroly z daného dne vydaný pod č. j. 453256/16/2308-60561-404824. Lze tak přisvědčit žalovanému, který ve svém vyjádření k žalobě poukazuje na to, že s ohledem na tento omyl žalobkyně by správně prekluzivní lhůta ke stanovení daně uplynula již 21. 3. 2019. Nebylo by tak vůbec možno zohlednit ani vydání rozhodnutí správního orgánu I. stupně dne 16. 5. 2019 [což by jinak byla událost relevantní z hlediska prodloužení prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu].
117. Lhůta pro stanovení daně ovšem v projednávaném případě neuplynula ani 21. 3. 2019, ani 1. 12. 2020, jak tvrdí žalobkyně. Je tomu tak proto, že žalovaný v nyní řešené věci správně aplikoval speciální úpravu konce prekluzivní lhůty obsaženou v § 38r odst. 1 ZDP. Podle tohoto ustanovení: *„Byla-li poskytnuta investiční pobídka formou slevy na dani, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, ve kterém nárok na slevu vznikl, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto slevu uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

za zdaňovací období, v němž nastaly skutečnosti uvedené v § 35a odst. 7, 8 nebo 9, nebo v němž uplynula lhůta pro uplatnění nároku na slevu na dani.“ Toto ustanovení je k úpravě lhůty pro stanovení daně obsažené v § 148 daňového řádu v poměru speciality. Uplatní se proto i na základě § 4 daňového řádu právě ono. Mezi účastníky totiž není sporu, že žalobkyně byla příjemcem investiční pobídky formou slevy na dani podle § 35b ZDP (na základě rozhodnutí ministra průmyslu a obchodu č. 65/2006; rozhodnutím ministra průmyslu a obchodu č. 85/2009 pak byla prodloužena lhůta pro splnění zákonných podmínek do 24. 4. 2011).

118. Soud se přitom ztotožňuje se způsobem, kterým správní orgány v projednávané věci dovodily aplikovatelnost závěrů, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40. Podle jeho právní věty platí: „*Prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok, v němž byla vyměřena daňová ztráta, začne běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za toto období, a skončí podle § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňovou povinnost lze však vyměřit nejpozději ve lhůtě deseti let podle § 148 odst. 5 daňového řádu, a to i při aplikaci § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu.*“ Jakkoli jde tedy o závěr upínající se k právní úpravě obsažené v § 38r odst. 2 ZDP, ani soud nevidí žádný konkrétní důvod, pro který by se neměl uplatnit i ve vztahu k úpravě § 38r odst. 1 ZDP, neboť obě tato ustanovení upravují obdobný režim konce lhůty pro stanovení daně, byť právní skutečnost, na jejímž základě se pro konec prekluzivní lhůty tato speciální pravidla použijí, se v obou případech liší (poskytnutí investiční pobídky ve formě slevy na dani vs. uplatnění daňové ztráty).
119. Podle § 35b odst. 4 ZDP ve znění rozhodném pro zdaňovací období roku 2006 (dle rozhodnutí ministra průmyslu a obchodu o příslibu investiční pobídky) platilo: „*Slevu na dani podle odstavce 1 lze uplatňovat po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu na dani uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky podle zvláštního právního předpisu a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, nejpozději však zdaňovací období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle zvláštního právního předpisu. V případě, že byla lhůta pro splnění všeobecných podmínek prodloužena podle zvláštního právního předpisu, posunuje se počátek pro uplatnění slevy na dani z příjmů, nejdéle však o 2 roky.*“ Prvním zdaňovacím obdobím, kdy mohla žalobkyně uplatnit slevu na dani z poskytnuté investiční pobídky, byl kalendářní rok 2011. Proto lhůta pro stanovení daně za všechna zdaňovací období, za která bylo možno tuto slevu na dani uplatnit (2011-2020), skočí dle shora citovaného § 38r odst. 1 ZDP současně právě se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období 2020. Za toto zdaňovací období započala lhůta pro stanovení daně plynout dne 1. 7. 2021 (§ 148 odst. 1 daňového řádu) a uplynula by tedy 1. 7. 2024.
120. Nelze přitom přisvědčit názoru žalobkyně, že v okamžiku zahájení daňové kontroly, tedy 21. 3. 2016, by měla začít podle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet nová tříletá prekluzivní lhůta podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Takový závěr by totiž znamenal, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně uplyne dříve, než uplyne doba, do kdy byla žalobkyně oprávněna uplatňovat slevu na dani v rámci investiční pobídky. Zahájení daňové kontroly tedy mohlo mít v kontextu této věci jen ten dopad, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně byla v jejím důsledku přerušena a začala znovu plynout, nicméně nikoli v podobě obecně stanovené lhůty tříleté dle § 148 odst. 1 daňového řádu, ale znovu opět

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

speciálně stanovené lhůty dle § 38r odst. 1 daňového řádu, takže by bylo nutno její uplynutí spojovat s omezením daným objektivní lhůtou pro stanovení dle § 148 odst. 5 daňového řádu. Není totiž žádný důvod, aby zahájení daňové kontroly kromě přerušení plynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně způsobilo i změnu jejího režimu (ze speciálního zpět na obecný). Ani zohlednění zahájení daňové kontroly tedy nepřináší pro žalobkyni jiné právní posouzení věci, resp. závěr o uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně; k němu by totiž v posuzovaném případě (zdaňovací období kalendářního roku 2014) došlo dne 1. 7. 2025.

121. Z toho je zřejmé, že napadené rozhodnutí bylo nejen vydáno (16. 12. 2022), ale i nabylo právní moci (19. 12. 2022) v rámci zachované prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a tento žalobní bod tak není důvodný.
122. Soud se dále zabýval žalobním bodem, ve kterém žalobkyně namítá nesprávný procesní postup správce daně, v němž namítá, že namísto výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupil rovnou k zahájení daňové kontroly.
123. Dle § 145 odst. 2 daňového řádu: *„Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“*
124. Spor mezi účastníky vymezený tímto žalobním bodem se týká otázky, zda správce daně disponoval před zahájením daňové kontroly takovými informacemi, které na jeho straně konstituovaly důvodný předpoklad, že bude doměřena daň. Zatímco žalobkyně tvrdí, že správce daně mohl předpokládat, že daň bude doměřena na základě informací obsažených v „Dotazníku k transakcím uskutečněným se spojenými osobami ve zdaňovacím období roku 2013“. Žalovaný naopak tvrdí, že tento dotazník doručený správci daně dne 5. 12. 2014 obsahuje v částech, na které žalobkyně odkazuje, jen číselné hodnoty vyplněné v tisících Kč či slovní vyjádření „ANO“ a „NE“ týkající se výnosů, pořizovacích cen dlouhodobého hmotného majetku, zásob materiálu, výrobků a zboží, služeb, úroků, úvěrů a půjček, přijetí a poskytnutí bezúplatného plnění, využití cash-poolingu, dlouhodobých i krátkodobých pohledávek a závazků. Jde tedy jen o obecné informace vztahující se k roku 2013, které nemohly ve správci daně založit důvodné pochybnosti o výši daně ve zdaňovacím období roku 2014. Konkrétní informace nemohl správce daně čerpat ani ze „Samostatné přílohy k položce 12 I. Oddílu přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014“, která obsahuje jen celkové objemy příslušných transakcí mezi spojenými osobami. Relevantní informace tak správce daně získal až v průběhu daňové kontroly.
125. Před věcným vypořádáním tohoto žalobního bodu je třeba uvést, že jakkoli případný postup správce daně, který nerespektuje povinnost obsaženou v § 145 odst. 2 daňového řádu, je nezákonný, má taková nezákonnost, byť by byla zjištěna, jen omezené dopady. Podle § 87 odst. 4 věta první daňového řádu platí: *„Dojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení.“* Důsledky, které by byť i zjištěné pochybení správce daně ohledně jeho povinnosti vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu mělo, se koncentrují do povinnosti daňového subjektu hradit případné penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly. Podle § 87 odst. 4 věty druhé daňového řádu totiž: *„Daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

daně stanovené na základě takto [tj. bez předchozí výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pozn. soudu] zahájené daňové kontroly.“ K tomuto ustanovení je pak komplementární § 251 odst. 4 daňového řádu, podle něhož: „Povinnost uhradit penále nevzniká z daně dodatečně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování, na jehož základě došlo k doměření daně. To neplatí, pokud toto dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování nebylo přípustné.“ Žalobkyni však žádné penále v projednávané věci doměřeno nebylo.

126. Žalobkyni lze přisvědčit potud, pokud poukazuje na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS. V něm totiž skutečně rozšířený senát potvrdil shora uvedené závěry, totiž o existenci určité hierarchie v postupech správce daně za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jejíž logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její dialogické stránky. V jejím rámci to má být především sám daňový subjekt, který napraví své pochybení jdoucí k tíži fisku. Teprve jsou-li vyčerpány tyto možnosti a dojde k doměření daně z moci úřední, má to za následek vznik zvláštní sankční povinnosti daňového subjektu v podobě povinnosti platit penále. Kde však konkrétně leží hranice, od které již lze hovořit o tom, že správce daně disponuje důvodným předpokladem pro doměření daně, však rozšířený senát nevymezil; s ohledem na širokou variabilitu možných skutkových okolností to ostatně obecně zřejmě ani není možné. K této otázce se tak – na podkladě konkrétních skutkových okolností – vyjadřuje celá řada navazujících rozhodnutí NSS, která mohou být i značně kazuistická, ale přesto poskytují dostatečná vodítka pro posouzení věci (o tom níže).
127. Souhlasit však již není možno se snahou žalobkyně o skutkové odlišení se od některých příkladů této navazující judikatury kasačního soudu, které na podporu svých závěrů citoval žalovaný, konkrétně rozsudků ze dne 10. 1. 2019, č. j. 8 Afs 22/2017-46, resp. ze dne 18. 11. 2022, č. j. 3 Afs 142/2020-53, s tím, že v nyní řešené věci probíhala daňová kontrola několik let, takže se na rozdíl od situace v citovaných rozhodnutích „materiálně nechovala jako výzva k dodatečnému daňovému tvrzení“. V této souvislosti je nicméně nutno odlišit od sebe dvě otázky: jednak právní následky případného postupu správce daně *contra* § 145 odst. 2 daňového řádu v situaci, kdy ale nedošlo k doměření penále, jednak hodnocení příslušných skutkových okolností, které v tom či onom případě měly dle názoru kasačního soudu ve správci daně vzbudit důvodný předpoklad doměření daně (případně naopak, vést k takovému důvodnému předpokladu v daném případě naopak nemohly).
128. Pokud jde o prvou z těchto otázek, soud zcela souhlasí se žalovaným, že jeho závěr o tom, že byť i shledaný nedostatek postupu správce daně z hlediska vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, nemůže mít jiný následek než nemožnost doměření penále, je správný a doktrinálně (srov. např. Rozehnal, T. Daňový řád. Praktický komentář. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, str. 281) i judikatorně (srov. zejm. rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, č. 3888/2019 Sb. NSS, ale i žalovaným odkazované rozsudky ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, nebo ze dne 10. 1. 2019, č. j. 8 Afs 22/2017-46) podložený. V takovém případě se sice jedná o nezákonnost v procesním postupu správce daně, ale nikoli o nezákonnost, která by měla dopad na zákonnost zahájení daňové kontroly či jejího výsledku nebo dokonce samotného doměření daně. Na věci nic nemění poukazy žalobkyně týkající se délky daňové kontroly, ani počtu úkonů, které byly v jejím rámci realizovány. Uvedený právní následek případné nezákonnosti v postupu správce

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

daně, který nevydává výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, se totiž nijak od délky daňové kontroly, ani od počtu úkonů, které v jejím rámci byly provedeny, přímo neodvíjí. Pro takovou úvahu zákon ani judikatura neposkytují oporu. I v projednávané věci tedy lze učinit dílčí závěr, že ani případné pochybení správce daně z hlediska povinnosti vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu, nemohlo mít dopad na zákonnost zahájení daňové kontroly, ani na zákonnost jejího výsledku.

129. Soud však dospěl k závěru, že správce daně v projednávané věci nepochybil, když výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu žalobkyni nezaslal. Žalobkyně svůj závěr o tom, že správce daně měl důvodný předpoklad o doměření daně, opírá o obsah „*Dotazníku k transakcím uskutečněným se spojenými osobami ve zdaňovacím období roku 2013*“, z něhož měl správce daně dovodit závěr o finanční závislosti žalobkyně na skupině Haas. Tato skutečnost měla pak rezultovat ve vznik důvodného předpokladu o doměření daně. Tento názor žalobkyně však není správný. Především, jak plyne již z názvu jí odkazované listiny, dotazník se vztahoval ke kalendářnímu roku 2013, ale daňová kontrola byla zahájena pro zdaňovací období kalendářního roku 2014. Již tato samotná skutečnost do značné míry oslabuje případné předpoklady o doměření daně za kalendářní rok 2014, které měly být dovozovány z dokumentu vztahujícího se k jinému období. Tento dokument (je obsahem odvolacího správního spisu) má navíc podobu poměrně lakonické tabulky sumárně shrnující transakce se spojenými osobami ve velmi hrubém měřítku: jde o údaje o dlouhodobém nehmotném a hmotném majetku, dlouhodobém finančním majetku, zásobách materiálu, výrobků a zboží, službách, licenčních poplatcích, úrocích, úvěrech a půjčkách, podílech na zisku a závazcích a pohledávkách se spojenými osobami, a to vyčíslené v tisících Kč. Jakkoli jsou tedy z této listiny jisté skutečnosti patrné, např. že žalobkyně sama o sobě tvrdí, že je spojenou osobou, že v roce 2013 prováděla transakce se spojenými osobami a jaký byl jejich celkový objem, důvodný předpoklad pro doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2014 z nich ani podle názoru soudu neplyne. Soud připomíná, že z judikatury kasačního soudu se podává, že ke vzniku důvodného předpokladu ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu nestačí pouhé dílčí indicie (rozsudek ze dne 22. 6. 2022, č. j. 8 Afs 196/2019-48, případně též rozsudek ze dne 23. 9. 2022, č. j. 4 Afs 328/2021-44), stejně jako vědomí správce daně o tom, že určité platby a materiál nebyly zahrnuty do daňové evidence daňového subjektu (rozsudek ze dne 11. 3. 2021, č. j. 7 Afs 180/2019-57). V porovnání se skutečnostmi, na které v projednávané věci odkazuje žalobkyně, je patrné, že posledně zmíněný rozsudek NSS vychází ze skutkového stavu, v němž správce daně disponoval podstatně podrobnějšími a konkrétnějšími informacemi, a přesto nebylo možno dovodit, že u něj byl dán důvodný předpoklad doměření daně. Naopak, v rozsudku ze dne 24. 9. 2020, č. j. 6 Afs 186/2020-32, dovodil NSS, že správce daně naopak důvodným předpokladem doměření daně disponoval v situaci, kdy měl k dispozici výpisy z účtu daňového subjektu, po jejichž porovnání s daňovými přiznáními bylo zjevné, že obdržené platby převyšují příjmy dle § 7 ZDP v daňovém přiznání uvedené o zhruba 5,2 milionů Kč. Správce daně tak měl k dispozici poměrně konkrétní údaje, na jejichž základě již bylo možno učinit důvodný předpoklad o doměření daně.
130. Žádné takové údaje ovšem v projednávané věci správce daně před zahájením daňové kontroly k dispozici neměl. Naopak, k závěru o doměření daně musel správce daně provést celou řadu značně sofistikovaných úkonů, jako je funkční a riziková analýza žalobkyně, výběr metody posouzení transakčních cen, řádná volba srovnávaných subjektů a realizace srovnávací analýzy. K náležitému provedení těchto úkonů bylo nutné poměrně

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

rozsáhlé dokazování. Bylo by proto možno uzavřít, že důvodný předpoklad pro doměření daně nabyt správce daně v průběhu daňové kontroly. Názor, že dostatečnými indiciemi správce daně disponoval již před jejím zahájením, je však neopodstatněný.

131. Tento žalobní bod proto není důvodný.
132. V dalším žalobním bodu namítá žalobkyně nesprávné skutkové a právní závěry žalovaného týkající se jejího funkčního a rizikového profilu. Sporuje, že byla ve zdaňovacím období kalendářního roku 2014 závislým členem skupiny Haas. Pokud by správní orgány hodnotily důkazy ve vzájemných souvislostech, nemohly by dle žalobkyně dospět k závěru, že žalobkyně byla v roce 2014 závislým členem skupiny Haas. Rovněž by nemohly přistoupit k doměření daně (daňové ztráty) ve vazbě na transferové ceny ze všech transakcí žalobkyně v předmětném zdaňovacím období. Žalobkyně vytýká správním orgánům, že řádně nezkoumaly ekonomický a právní kontext jejího jednání, když nedostatečně přihlédly k tomu, že od roku 2012 probíhala u žalobkyně ekonomická restrukturalizace, jejímž cílem byla i příprava žalobkyně na fungování mimo skupinu Haas. Správní orgány však k těmto skutečnostem nepřihlédly, stejně jako k tomu, že již v průběhu restrukturalizace došlo k úplnému osamostatnění žalobkyně na skupině HAAS, takže mateřská společnost ztratila veškerou kontrolu nad obchodními transakcemi žalobkyně. V roce 2013 také vzniklo samostatné obchodní oddělení, které se zaměřovalo na prodeje mimo skupinu Haas. V předmětném zdaňovacím období větší část objemu celkových tržeb náležela transakcím mezi nepojenými osobami a žalobkyně byla vystavena odbytovému riziku, riziku znehodnocení zásob a riziku návratnosti investic. Žalobkyně čelila i dalším rizikům (rostoucích cen, nekvality nakoupeného materiálu); takovým rizikům ale nejsou výrobci s nízkým rizikovým profilem vystaveni.
133. Soud v žalobních tvrzeních nespátřuje argumentaci, která by byla s to závěry správních orgánů zvrátit či je alespoň zpochybnit. V obecné rovině je samozřejmě třeba žalobkyni přisvědčit, že na základě § 8 odst. 1 daňového řádu jsou správci daně povinni hodnotit provedené důkazy nejen jednotlivě, ale i v jejich vzájemné souvislosti. Žalobkyně však v žalobě nepředložila ani tvrzení, která by zdůvodnila její tvrzení, že se tomu tak v projednávané věci nestalo. Naopak, soud je přesvědčen, že správní orgány v posuzované věci vyšly z komplexnějšího přístupu k hodnocení skutkových zjištění, které je nakonec vedlo k odpovídajícím skutkovým závěrům.
134. Žalobkyni není možno přisvědčit již v jejím tvrzení, že v důsledku restrukturalizace došlo k jejímu úplnému osamostatnění na skupině HAAS. Toto tvrzení nemůže ve vztahu ke zdaňovacímu období kalendářního roku 2014 v žádném případě obstát. Jak plyne ze zprávy o vztazích za rok 2014, byla žalobkyně majoritně (99,96 %) vlastněna německou společností Haas Holzprodukte GmbH (správce daně zjistil, že jejím 100% vlastníkem byla v roce 2014 společnost Haas GmbH & Co. Beteiligungs KG, jejímž 100% vlastníkem byla fyzická osoba - Xaver Haas), zbytek pak tuzemskou společností Haas Fertigbau Chanovice s. r. o.; prostřednictvím obou těchto společností pak vykonával v žalobkyni nepřímý rozhodující vliv pan Xaver Haas, a to za účelem dlouhodobého prosazování koncernových zájmů v rámci jednotné koncernové politiky. Rozhodující vliv uplatňovaný ovládajícími osobami má charakter jednotného řízení ve smyslu § 79 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, sledující již od roku 2007 za účelem dlouhodobého prosazování koncernových zájmů v rámci jednotné politiky koncernu koordinaci a koncepční řízení významných složek nebo činností v rámci podnikání koncernu. Ovládání se projevuje nadřazeností řídicích osob, resp. povinností řízené osoby uposlechnout pokyny řídicích

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

osob ve smyslu § 81 zákona o obchodních korporacích, které jsou současně jednatelem řízené osoby (v daném zdaňovacím období se jednalo o pány X. H. a X. A. H., což jsou osoby v rodinném poměru otec-syn). Žalobkyně hrála v roce 2014 v rámci koncernu roli podřízené dceřiné společnosti, která vychází vstříc řídící linii ovládajících osob. Tento vztah je přitom veden výlučně za účelem realizace zájmů ovládající osoby; ovládané osoby jednají ve shodě a ve prospěch ovládající osoby. Z toho lze dovodit, že právní aranžmá zapojení žalobkyně do skupiny Haas nepotvrzuje, že by se ve zdaňovacím období 2014 jednalo o nezávislou entitu, či že by došlo k jejímu úplnému osamostatnění na skupině Haas.

135. Jak se však podává z napadeného rozhodnutí, přihlédly správní orgány obou stupňů i ke zjištění, která se týkají reálného provozu žalobkyně a jejích transakcí jak v rámci skupiny, tak mimo ni. Nijak přitom nezpochybnil, že z celkového objemu zakázek směřovala v kalendářním roce 2014 většina mimo skupinu (65 %). Přihlédly však k tomu, že cenotvorba byla jak v případech dodávek do skupiny, tak mimo skupinu založena na rozhodnutí ovládající osoby. Pokud jde o ceny vnitroskupinových dodávek, řídily se ceny vnitroskupinovým ceníkem založeným na databázi EUWID (pravidelně aktualizovaná databáze sledující vývoj tržního rozpětí cen dřeva a výrobků dřevozpracujícího průmyslu), a žalobkyně tak neměla možnost výši ceny těchto dodávek ovlivňovat. Rovněž ceny dodávek mimo skupinu však byly ovládající osobou ovlivněny, neboť ta opět na základě databáze EUWID stanovila minimální ceny výrobků, kterou nemohli obchodníci nikdy podkročit. Tyto skutečnosti přitom uvedla sama žalobkyně v jí správcem daně předloženém materiálu nazvaném „*Dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami Holzindustrie Chanovice s.r.o. zdaňovací období 2014*“. Dále správní orgány přihlédly i k tomu, že také v otázkách plánování výroby nepostupovala žalobkyně samostatně: objem plánu výroby směřující mimo skupinu byl nastavován dle výrobních kapacit, které byly dány výrobou dodávek směřujících do skupiny, o nichž rozhodovala skupina, a v konečné fázi ji odsouhlasoval jednatel pan X. H.. Ani v otázce cenotvorby, ani v otázce plánování výroby či investic, které rovněž podléhaly řízení pana Haase a odsouhlasení mateřskou společností, tedy žalobkyně nemohla ve zdaňovacím období rozhodovat samostatně.
136. Závěry správce daně v tomto směru jsou shrnuty ve funkční analýze zachycené na str. 12 – 13 zprávy o daňové kontrole, v jejímž rámci správce daně korigoval některá tvrzení, která byla obsahem dokumentace předložené žalobkyní (resp. funkční analýzy, která byla součástí této dokumentace). Soud pro přehlednost věci jen dodává, že funkční analýza je nástrojem, jehož prostřednictvím lze zjistit, jaké funkce (tj. rozhodovací pravomoci s odpovědnostmi, které dávají možnost ovlivnit další vývoj, čímž přímo ovlivňují míru rizika) vykonávají strany transakce, jaká aktiva při tom používají a jaká ekonomicky významná rizika nesou.
137. Výsledky funkční a rizikové analýzy jsou pak podstatné pro další postup správce daně, neboť determinují výběr testované strany a vhodné metody pro stanovení převodních cen, výběr ukazatele ziskovosti a srovnatelných subjektů. Její provedení je tak klíčové pro ověření, zda úhrady dosahované v rámci závislých transakcí jsou srovnatelné s úhradami nastavenými (dosahovanými) v transakcích nezávislých. Vychází z toho, že úhrada obvykle odráží funkce, které každý z podniků vykonává, přičemž se bere v úvahu používaný majetek a podstoupené riziko. Podstatná je ekonomická významnost identifikovaných funkcí, nikoli jejich počet.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

138. Správce daně tak vyšel z podkladů, které zpracovala sama žalobkyně (jde o „*Dokumentaci způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami Holzindustrie Chanovice s.r.o. zdaňovací období 2014*“, která byla správci daně předána při jednání uskutečněném dne 10. 6. 2016 a také o „*Dokumentaci způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami Holzindustrie Chanovice s.r.o. zdaňovací období*“, kterou správce daně obdržel elektronicky dne 11. 7. 2016), které ale na základě provedeného dokazování upravil, resp. doplnil. Žalobkyně totiž v těchto materiálech byla označena za plnohodnotného výrobce, který je schopen realizovat jak nákup materiálu potřebného pro výrobu, tak odbyt vyrobené produkce nezávisle na skupině. Co se týče funkční analýzy, upravil správce daně hledisko plánování výroby tak, že funkce rozdělil rovnoměrně mezi žalobkyni a skupinu Haas (plán výroby mimo skupinu byl nastavován podle plánu výroby směřující do skupiny, o kterých rozhoduje skupina), skupině Haas přisoudil plnou funkci, pokud jde o stanovení prodejních cen do skupiny (prodejní ceny jsou stanoveny dle databáze EUWID, o jejímž použití rozhodla ovládající osoba), pokud jde o stanovení prodejních cen mimo skupinu, rozdělil správce daně funkci rovnoměrně mezi skupinu Haas a žalobkyni (žalobkyni byly stanoveny minimální ceny na základě databáze EUWID, o jejímž použití rozhodla ovládající osoba); jde-li o odbytovou produkci do skupiny, přisoudil správce daně plnou funkci skupině Haas, funkci odbytové produkce mimo skupinu pak zcela žalobkyni). Stejně tak správce daně upravil i rizikovou analýzu zpracovanou žalobkyní, když oproti ní rozdělil výrobní a odbytové riziko rovnoměrně mezi skupinu Haas a žalobkyni, stejně jako riziko návratnosti investic.
139. Správce daně uzavřel, že nesouhlasí se žalobkyní, když tvrdí, že je plnohodnotným výrobcem. Její funkce jsou totiž částečně vázány na spojenou osobu: žalobkyně nezajišťuje výzkum a vývoj, nevlastní nehmotná aktiva z výzkumu a vývoje, funkci marketingu zajišťuje žalobkyně způsobem, který není z hlediska skupiny významným, za cenotvorbu a kalkulaci není zodpovědná jen žalobkyně, ale i skupina Haas, o odbytu produktů ve skupině žalobkyně nerozhoduje, na plánování a financování investic se podílí jak žalobkyně, tak i skupina Haas, investiční aktivity odsouhlasuje mateřská společnost, finanční plán je konzultován s mateřskou společností, zároveň za žalobkyni jedná jednatelé X. H. (který skrz třetí společnost vlastní mateřskou společností Haas Holzprodukte GmbH) a X. A. H., osoby blízké dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 4. ZDP. Žalobkyně tedy není zodpovědná za všechny činnosti odpovídající plnohodnotnému výrobcí, když nenese samostatně všechny funkce a rizika. Správce daně konstatoval, že v rozhodující části produkce se žalobkyně jeví jako smluvní výrobce (výzkum a vývoj, plánování výroby, cenotvorba, odbyt, investice).
140. Žalovaný závěry funkční analýzy provedené správcem daně částečně korigoval, když v bodě 67 napadeného rozhodnutí uvedl: „*Lze zcela souhlasit se správcem daně, že z části jsou funkce daňového subjektu vázány na spojenou osobu, kdy odvolatel nezajišťuje výzkum a vývoj, funkci marketingu zajišťuje způsobem, který není z hlediska skupiny významný, za cenotvorbu a kalkulaci není zodpovědný pouze odvolatel, ale i skupina HAAS, o odbytu produktů ve skupině odvolatel nerozhoduje, na plánování a financování investic se podílí jak odvolatel, tak i skupina HAAS, investiční aktivity odsouhlasuje mateřská společnost, finanční plán je konzultován s mateřskou společností. Dle zjištění správce daně jsou z větší části funkce odvolatele vázány na spojenou osobu (výzkum a vývoj, plánování výroby, cenotvorba, výroba, odbyt, investice). Ziskovost odvolatele proto nemůže být ovlivněna riziky, které nemá možnost kontrolovat. Správce daně upravil rizikovou analýzu tak, že výrobnímu a odbytovému riziku u daňového subjektu a skupiny Haas přiřadil stejný podíl (xx), a stejný podíl rovněž přiřadil*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

daňovému subjektu a skupině Haas v případě rizika návratnosti investic (xx).“ Současně ale žalovaný zdůvodnil, proč má za to, že se mateřská společnost podílela i na transakcích s nespojenými osobami: jednak kvůli shora zmíněné cenotvorbě, jednak kvůli kapitálové zainteresovanosti mateřské společnosti (či jejího společníka) na žalobkyni, která byla (coby od roku 2011 do roku 2014 setrvala ztrátová společnost) závislá na financování mateřskou společností (či jejího společníka). Žalovaný tu poukázal např. na dokončení významného investičního projektu žalobkyně v roce 2013 - uvedení do provozu vlastní elektrárny. Společník Haas Holzprodukte GmbH poskytl v roce 2013 příplatek do vlastního kapitálu žalobkyně ve výši 915 641 Kč, který byl splacen vzájemným zápočtem pohledávek. Žalobkyně také vykazovala značné dlouhodobé závazky za spojenými osobami (24 891 000 Kč vůči mateřské společnosti, 1 559 000 Kč vůči HocoHolz Hofstetter & Co. Holzindustrie GmbH, 126 344 000 Kč vůči Haas GmbH & Co. Beteiligungs KG). Své aktivity přitom financovala z vlastních zdrojů či bankovních úvěrů od ČSOB a. s. K financování z vlastních zdrojů využívala zápočtová konta se spojenými osobami a poradenské služby v oblasti investiční výstavby poskytovala mateřská společnost. Investiční aktivity byly řízeny jednatelem mateřské společnosti a odsouhlaseny touto společností. Poradenské služby v oblasti investiční výstavby poskytovala společnost Haas Fertigung GmbH. Finanční plán se sestavoval na několik let dopředu a byl konzultován s mateřskou společností. Tyto investice nebylo možno financovat z vlastních zdrojů žalobkyně, protože ta byla od roku 2011 setrvala ve ztrátě. Její prodejní ceny nebyly schopny pokrýt ani příslušné provozní náklady. Ukazatel OC Margin (marže k provozním nákladům) nebyl nikdy v letech 2011 – 2014 kladný. Společník žalobkyně Haas Holzprodukte GmbH setrval od roku 2011 navyšoval kapitálový fond žalobkyně (z konečného stavu 428 188 000 Kč v roce 2010 na 1 795 748 000 Kč v roce 2014). Žalobkyně tedy byla podle závěrů správních orgánů závislá na financování ze strany svého společníka nebo spojených osob a na úvěrech poskytnutých bankami. Své aktivity naopak nemohla financovat ze zdrojů vytvořených vlastní činností, neboť od roku 2011 vykazovala záporné výsledky hospodaření.

141. Za takové situace soud souhlasí se závěry správních orgánů, které uzavřely, že žalobkyně se nachází na pomezí mezi smluvním a plnohodnotným výrobcem, ale blíže má k výrobcí smluvnímu, jak je uvedeno na str. 52 zprávy o daňové kontrole. Ačkoliv je totiž pravdou, že žalobkyně dodávala ve zdaňovacím období kalendářního roku 2014 i mimo skupinu, významné podmínky týkající se všech dodávek (tj. do skupiny i mimo ni) byly do značné míry determinovány mateřskou společností, resp. ovládající osobou. Jak už bylo shora uvedeno, jde tu o zejména o výrobní kapacity a cenotvorbu. Žalobkyně také samostatně neplánovala investice, rovněž na financování investic se podílela skupina Haas, finanční plán byl konzultován s mateřskou společností. Žalobkyně se nepodílela na výzkumu a vývoji, na marketingu se podílela jen v zásadě nevýznamným způsobem. V těchto rozhodujících funkcích se profil žalobkyně blíží spíše smluvnímu výrobcí. Soud dodává, že obecně se předpokládá, že smluvní výrobce nese (podstatně) nižší rizika než plnohodnotný výrobce, na druhou stranu má ale zajištěn bezpečnější, avšak nižší ziskový potenciál, neboť jakkoli by měl být řádně kompenzován za svá rizika, s ohledem na omezené funkce nepodléhá plně tržním výkyvům (které však plnohodnotnému výrobcí zajišťují podstatně vyšší ziskový potenciál). Na věci přitom nic nezměnila ani v roce 2014 probíhající transformace žalobkyně; nelze přisvědčit jejímu tvrzení, podle něhož mateřská společnost ztratila veškerou kontrolu nad obchodními transakcemi žalobkyně. Správce daně tato tvrzení prověřoval zejm. výsledkem svědka D. provedeným dne 4. 9. 2018,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

z něhož učinil jednoznačný závěr, že i v dané době všechna zásadní rozhodnutí týkající se podnikatelské činnosti daňového subjektu činila v roce 2014 mateřská společnost Haas Holzprodukte GmbH prostřednictvím právě pana D., jemuž k tomu udělila pravomoc. Rozhodnutí týkající se stanovení prodejních cen nebyla činěna za účelem dosažení zisku z prodeje výrobků, ale za účelem získání likvidních prostředků s tím, že žalobkyně si byla vědoma, že tržní cena za prodej výrobků pokryje jen část jejích nákladů vynaložených v souvislosti s výrobou (v podrobnostech lze odkázat na str. 102-107 zprávy o daňové kontrole). Žalobkyně v žalobě nepřinesla tvrzení ani důkazy, které by tyto závěry zpochybnily.

142. Správní orgány tedy v projednávané věci rovněž řádně přihlédly k tomu, že ekonomický vývoj, který popsaly u žalobkyně, by nebyl u nezávislého (plnohodnotného) výrobce dlouhodobě udržitelný, protože opakované ztráty nezávislého podniku vedou nakonec nevyhnutelně k ukončení podnikání. Jiná situace ovšem platí v případě podniku sdruženého, který může ve ztrátovém podnikání pokračovat popřípadě i dlouhodobě, pakliže je jeho činnost prospěšná celku a dochází-li k náležité kompenzaci dosahovaných ztrát. Pokud je ovšem člen skupiny dlouhodobě ztrátový, znamená to, že není za svou činnost dostatečně kompenzován skupinou, která má z jeho činnosti prospěch. Žalobkyně přitom nedoložila, že by spřízněným osobám dodávala zboží za ceny, které by byly vyšší než kolik činily její výrobní a prodejní náklady, tedy že by spřízněným osobám dodávala se ziskem. Žalobkyně současně ani nedoložila kalkulace prodejních cen výrobků dodávaných v roce 2014 spojeným osobám, ani kalkulaci cen výrobků dodávaných v roce 2014 nezávislým osobám; nedoložila výši veškerých přímých i nepřímých výrobních nákladů, ani jejich kalkulaci do ceny výrobků dodávaných spojeným osobám i osobám nespojeným; nedoložila výši veškerých odbytových nákladů vynaložených v roce 2014, ani jejich kalkulaci do ceny výrobků dodávaných spojeným osobám i osobám nespojeným, nedoložila ani výši ziskové přírážky u jednotlivých výrobků uplatňované vůči nezávislým subjektům, ani vůči spojeným osobám, stejně tak neuvedla a nedoložila výši provozních nákladů, které nebyly do ceny výrobků kalkulovány a které vedly v roce 2014 k dosažení záporného výsledku hospodaření. Žalobkyně tedy nijak nedoložila, že by v transakcích mezi spojenými osobami byla stanovena korektní cena odpovídající cenám mezi vzájemně nezávislými osobami.
143. Ačkoliv tedy žalobkyně v žalobě sice těmito závěry správních orgánů oponuje, nijak svá tvrzení nedokládá. Pokud namítá, že správní orgány nesprávně vyhodnotily provedené důkazy, postrádá soud v její argumentaci konkretizaci způsobu, jakým se tak mělo stát. V tomto směru se žalobkyně v podstatě omezuje na krátkou citaci ze svědecké výpovědi Mag. D. (pozn. soudu - jde o současného jednatele žalobkyně, jímž se ovšem stal až od 1. 1. 2015, v roce 2014 byl jednatelem externí poradenské společnosti TIMBERSOL a poskytoval od roku 2012 poradenství mateřské společnosti žalobkyně, Haas Holzprodukte GmbH, mj. týkající se restrukturalizace žalobkyně), ale ani ty části jeho výpovědi, které žalobkyně zdůraznila, nemohou zpochybnit shora rekapitulované závěry správních orgánů. Jakkoli totiž správní orgány a ani soud nezpochybňují, že převážný objem zakázek žalobkyně v roce 2014 směřoval mimo skupinu, nic to nemění na tom, že objem výroby, která mohla být dodávána mimo skupinu, byla fakticky determinována ze strany skupiny, když výrobní plán byl závislý na výrobních kapacitách, které musely být k dispozici pro dodávky do skupiny a které byly odsouhlaseny v konečné fázi společníkem mateřské společnosti. Totéž pak platí pro cenotvorbu: i ceny pro dodávky mimo skupiny byly

tvořeny na základě rozhodnutí skupiny, resp. mateřské společnosti, a to stanovením minimálních cen na základě databáze EUWID.

144. Proto má soud za správné závěry žalovaného, podle nichž byly funkce žalobkyně v kalendářním roce 2014 částečně vázány na spojenou osobu, žalobkyně nezajišťovala výzkum a vývoj, na marketingu se podílela nevýznamným způsobem, na cenotvorbě se významně podílela mateřská společnost, žalobkyně nerozhodovala o odbytu produktů ve skupině, na plánování a financování investic se rovněž podílela i skupina (investiční aktivity odsouhlasuje společnost HAAS Holzprodukte GmbH, se kterou je konzultován finanční plán). Žaloba nepřinesla tvrzení, tím méně důkazy, jimiž by bylo možné dané závěry správních orgánů relevantně zpochybnit. Na základě obsahu správního spisu nelze přisvědčit žalobkyni, že vliv mateřské společnosti byl v roce 2014 „v zásadě“ vyloučen. Naopak, správní orgány přezkoumatelně dovodily a odůvodnily své závěry, podle nichž žalobkyně byla v klíčových parametrech závislá na skupině Haas. Rovněž vytvoření značky TIMBORY a další investiční výdaje musely podléhat souhlasu ovládající osoby, stejně jako být fakticky touto osobou i financovány, neboť sama žalobkyně neměla (a s ohledem na dlouhodobé výsledky svého hospodaření ani nemohla mít) k dispozici dostatečné vlastní prostředky na plnou realizaci takových investičních záměrů.
145. V dalším žalobním bodu namítá žalobkyně nesprávnou aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 ZDP a priori na všechny transakce žalobkyně. Poukazuje přitom na to, že ve zdaňovacím období kalendářního roku 2014 realizovala žalobkyně do skupiny toliko 39 % transakcí, zbylé transakce směřovaly mimo skupinu, a proto nesplňují definiční znaky řízené transakce.
146. Podle § 23 odst. 7 věta první ZDP: *„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 doložitelný, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; to platí i v případě, kdy je cena mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob rovna nule.“*
147. Žalobkyně ve své argumentaci vychází z názoru, podle něhož by úprava základu daně podle citovaného ustanovení připadala v úvahu toliko u těch transakcí, které proběhly přímo mezi spojenými osobami (těch bylo v předmětném zdaňovacím období jen zhruba 39 %). Takový názor však v projednávané věci není správný.
148. Pokud jde o odkaz žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 10. 2021, č. j. 31 Af 11/2020-10, je třeba uvést, že ten byl v mezidobí zrušen rozsudkem NSS ze dne 25. 8. 2023, č. j. 7 Afs 358/2021-34. Není jej tak možno použít jako oporu pro žalobní argumentaci, a to zejména proto, že výslovně právě proti jeho závěru, jehož se žalobkyně dovolává, se NSS vymezil v bodě 18 svého citovaného rozsudku, v němž uvedl: *„V návaznosti na výše uvedené zdejší soud uvádí, že pokud krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že daňové orgány v rozporu se zákonem aplikovaly § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, resp. čl. 9 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, na transakce žalobce s jeho nezávislými zákazníky, kteří prokazatelně nejsou spojenými osobami, nelze tomuto tvrzení přisvědčit. V daném případě totiž nedošlo k tomu, že by § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů byl aplikován na vztah mezi žalobcem a jeho nezávislými zákazníky. Pod § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, resp. čl. 9 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, byla podřazena transakce, kterou daňové orgány obou stupňů spatřovaly v poskytnutí služby ze strany žalobce vůči jeho mateřské společnosti SEWP, tj. osobě spojené, a to v podobě výroby a prodeje řeziva. Vzhledem k tomu,*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

že žalobce na základě příkazu mateřské společnosti prodával své výrobky pod úrovní provozních nákladů a přicházel tak o zisk, měl žalobce podle daňových orgánů obdržet od mateřské společnosti úhradu, která by takto vzniklou ztrátu (rozdíl mezi jeho ziskovostí a ziskovostí u nezávislých srovnatelných subjektů) kompenzovala. Na základě relevantních důkazů tedy daňové orgány dospěly k závěru, že mezi žalobcem a jeho mateřskou společností SEWP došlo k poskytnutí služby, čímž mezi nimi vznikl vztah, na který bylo možno aplikovat § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Předmětnou službu pak stěžovatel definoval jako „službu spočívající v nesení rizik, která nemůže daňový subjekt ovlivnit a jež jsou určována spojenými osobami“ (viz bod 99 žalobou napadeného rozhodnutí).“

149. Již na základě této citace z rozsudku NSS je patrné, že neobstojí tvrzení žalobkyně, podle něhož by bylo možno úpravu obsaženou v § 23 odst. 7 ZDP aplikovat toliko na transakce uskutečněné přímo mezi spojenými osobami. Kasační soud v citovaném rozsudku navíc aplikoval svou rozhodovací praxi. V dřívějším rozsudku ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 398/2019-49, totiž NSS dospěl k závěru, že za řízené transakce je možné považovat všechny transakce prováděné daňovým subjektem, pakliže se nejedná o běžné tržní vztahy, když jsou spojenou osobou ovlivňovány i transakce mezi nespojenými osobami (odst. 25, 26 citovaného rozsudku). V konkrétním případě je totiž postup daňového subjektu, který na základě pokynů spojené osoby realizuje takové transakce (byť již s nespojenými osobami), za jejichž podmínek nemůže dosahovat zisku nebo dokonce ani vyrovnání vlastních výrobních nákladů, možno hodnotit jako hypotetickou službu poskytovanou spojené osobě, za kterou by měl být řádně kompenzován, tj. v zásadě dostat takovou úhradu, jako by dostal nezávislý podnik na základě principu tržního odstupu. Obdobné závěry byly vysloveny i v judikatuře krajských soudů (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 12. 2015, č. j. 30 Af 124/2013-67, či Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 10. 2019, č. j. 15 Af 105/2015-80). Tato argumentace ostatně odpovídá i Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Dle jejího článku 1.130 totiž: „Skutečnost, že existuje podnik realizující ztráty, který podniká se ziskovými členy své skupiny nadnárodních podniků, může naznačit daňovým poplatníkům nebo daňovým správám, že by měly být zkoumány převodní ceny. Ztrátový podnik možná nedostává odpovídající kompenzaci od skupiny nadnárodních podniků, jejíž je součástí, za přínos pramenící z jeho činnosti. Skupina nadnárodních podniků například může chtít vyrábět celou řadu výrobků a/nebo služeb, aby zůstala konkurenční a dosáhla celkového zisku, avšak některé z jednotlivých produktových řad mohou být pravidelným zdrojem ztrát. Jeden člen skupiny nadnárodních podniků může dosahovat neustálých ztrát, protože vyrábí všechny ztrátové produkty, zatímco ostatní členové vyrábějí ziskové produkty. Nezávislý podnik by takovou službu prováděl pouze v případě, že by byl za tuto službu dostatečně kompenzován. Proto jedním ze způsobů, jak přistupovat k tomuto typu problému převodních cen, by bylo předpokládat, že ztrátový podnik dostává stejný typ úhrady za služby, který by dostával nezávislý podnik na základě principu tržního odstupu.“
150. Pokyn GFR D-34, jenž již v roce 2019 nahradil pokyn D-332, byl pak vydán pro zajištění jednotného postupu právě v návaznosti na citovanou Směrnici OECD. Již proto není možno jeho výklad používat k popření východisek, která jsou ve Směrnici OECD obsažena. Jinak řečeno, ani z pokynu D-34 není možno dovodit, že by bylo v konkrétním případě vyloučeno aplikovat úpravu § 23 odst. 7 ZDP právě jen na transakce realizované mezi spojenými osobami, nikoli tedy na transakce spojené s osobou a nespojené osobou, pokud jsou podmínky, za kterých spojená osoba tyto transakce realizuje, ovlivněny spojenou (ovládající) osobou. Ostatně, sám pokyn D-34 uvádí, že „závislou transakcí se

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

rozumí jakýkoliv obchodní vztah mezi spojenými podniky, kdy za obchodní vztah může být považován i tzv. „příkaz mateřské společnosti“, kterým je myšleno ovlivnění nezávislé transakce spojeným podnikem. Např. mateřská společnost nařídí dceřině společnosti prodávat nezávislým odběratelům za jiné než obvyklé ceny (tzn., k této transakci nedospěje dceřiná společnost svým vlastním rozhodnutím), kdy takto vzniklý rozdíl bude přičten právě „příkazu mateřské společnosti“, a v této výši náleží dceřině společnosti od mateřské kompenzace. Často platí, že příkazy mateřské společnosti nejsou explicitně smluvně zachyceny, není o nich účtováno, ale přesto reálně existují.“

151. Právě takové skutkové okolnosti přitom správní orgány shledaly v nyní řešeném případě. Nebyla to žalobkyně, kdo rozhodoval o objemu výroby pro spojené osoby, přitom až na základě tohoto objemu bylo možno stanovit kapacity pro výrobu pro osoby nespojené. Rovněž cenotvorba nebyla plně v rukách žalobkyně: pro spojené osoby byl stanoven vnitroskupinový ceník platný pro nadcházející čtvrtletí založený na databázi EUWID, o jehož použití rozhodla ovládající osoba; ceny vycházející z databáze EUWID pak byly použity rovněž v transakcích s nespojenými osobami, a to jako ceny minimální, které nebylo možno podkročit. Dále je nutno uvést, že z provedeného dokazování (srov. výpověď Mag. Josefa Dringela ze dne 20. 10. 2017) vyplynulo, že v roce 2014 nebyly sledovány odděleně provozní náklady vynaložené na prodej výrobků v členění pro spojené osoby a pro osoby nespojené. Neexistovaly ani plánované kalkulace pro produktové řady; jaké konkrétní provozní náklady za rok 2014 byly zahrnuty do kalkulace cen pro spojené a nespojené osoby, se nesledovalo, výroba byla řízena prostřednictvím krycích příspěvků DB I až DB III. Platilo, že krycí příspěvek DB I se vypočítal jako rozdíl výnosů celkem a výrobních nákladů, krycí příspěvek DB II jako rozdíl krycího příspěvku DB I a součtu fixních osobních a věcných nákladů a odpisů a krycí příspěvek DB III jako rozdíl krycího příspěvku DB II a součtu částky „Umlage“, jež nebyla nikde specifikována, a realizovaných kurzových rozdílů, úroků, všeobecných odpisů a všeobecných nákladů na zaměstnance. Z toho je patrné, že byť by výnos z prodeje určitého produktu dosáhl krycího příspěvku DB I, přesto by nebyly pokryty některé náklady spojené s jeho výrobou (provozní náklady, finanční náklady, povinné úhrady apod.). Správce daně přitom zjistil, že v případě jedné produktové řady nebyl dosažen ani kladný krycí příspěvek DB I (žalobkyně tedy nepokryla ani základní výrobní náklady), v případě čtyř produktových řad nebyl dosažen kladný krycí příspěvek DB II a jen u čtyř produktových řad byl dosažen kladný krycí příspěvek DB III. Správce daně navíc zjistil, že není jasné, jaké konkrétní nákladové položky byly zahrnuty do kalkulací jednotlivých krycích příspěvků, neboť svědek D. uvedl, že hodnota krycího příspěvku DB I byla vypočtena po zohlednění skutečných výrobních nákladů, a to jak variabilních, tak fixních, ale „jednorázové nebo nějaké mimořádné“ náklady se pro účely těchto kalkulací nezohledňují. Svědek D., který v posuzovaném zdaňovacím období v podstatě realizoval politiku skupiny Haas v žalobkyni, přitom uvedl, že i v transakcích mezi nespojenými osobami platilo, že byť byly ceny sjednávány individuálně, akceptovalo se vše, co přineslo kladný krycí příspěvek DB I; taková rozhodnutí byla činěna s vědomím, že takto dosažená cena pokryje žalobkyni jen část nákladů vynaložených v souvislosti s výrobou, ale důležitá byla likvidita.
152. Současně správce daně zjistil, že žalobkyně vykazuje od roku 2011 provozní ztráty. Hodnoty ukazatele OC Margin (marže k provozním nákladům) byla v každém z roků 2011-2014 záporná, a to v roce 2011 -9,68 %, v roce 2012 -9,35 %, v roce 2013 -7,16 % a v roce 2014 -0,51 %. Z toho plyne, že prodejní ceny nastavené žalobkyní nepokryjí ani provozní náklady, které v souvislosti s výrobou žalobkyni vznikaly. Žalobkyně přitom

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nepředložila žádné důkazy, které by prokázaly, že spojeným osobám byly dodávány výrobky za ceny, které byly vyšší než jejich výrobní a prodejní náklady, ergo žalobkyně neprokázala, že spojeným osobám dodávala se ziskem. Plnou odpovědnost za tuto skutečnost je nutno vztáhnout k mateřské společnosti, která formou vnitropodnikového ceníku stanovila žalobkyni cenu dodávek pro spojené osoby. Žalobkyně také nepředložila výpočet kalkulace ceny výrobků dodávaných v roce 2014 spojeným osobám, ani výpočet kalkulace výrobků dodávaných nezávislým osobám, výši veškerých přímých výrobních nákladů vynaložených v roce 2014, ani způsob, jak byly kalkulovány do ceny výrobků dodávaných spojeným i nezávislým osobám, výši veškerých nepřímých nákladů vynaložených v roce 2014 a jejich kalkulaci do ceny výrobků dodávaných spojeným i nezávislým osobám, výši veškerých odbytových nákladů vynaložených v roce 2014 a jejich kalkulaci do ceny výrobků dodávaných spojeným i nezávislým osobám, ani výši ziskové přírážky u jednotlivých výrobků uplatňované vůči nezávislým a spojeným osobám v roce 2014, stejně jako výši provozních nákladů, které nebyly kalkulovány do ceny výrobků vyrobených v roce 2014 a které vedly k tomu, že byl vykázán záporný provozní zůstatek hospodaření. Důvody nemožnosti předložit tyto údaje vyplývají z výpovědi svědka D., který ostatně sám výslovně připustil, že se stalo, že prodejní cena výrobků byla nižší než náklady vynaložené na výrobu a prodej daného produktu, neboť primárním cílem žalobkyně bylo získat likviditu (svědek uvedl, že nejnižší prodejní cena byla stanovena na úrovni kladné přírážky DB I, která pokrývá jen některé výrobní náklady, a je tedy fakticky ztrátová). Jakkoli tento svědek uvedl, že žalobkyně nikdy neprodávala za jinou než tržní cenu, byly to její náklady, které způsobily vznik záporné marže (ukazatele OC Margin).

153. Jinými slovy řečeno: skupina Haas nastavila minimální prodejní cenu produkce žalobkyně pro nespojené osoby vědomě tak, že nestačila na pokrytí ani všech výrobních nákladů. Ačkoliv se tu jednalo jen o stanovení ceny minimální (a tedy sice nepodkročitelné směrem dolů, ale překročitelné směrem vzhůru), byl rovněž stanoven pokyn, aby žalobkyně přijala všechny nabídky, které dosáhly kladného krycího příspěvku DB I (tedy takového, který nepokryje všechny výrobní náklady), a to s cílem maximalizovat přísun likvidity s ohledem na ekonomické potíže žalobkyně (a celé skupiny Haas).
154. Za dané skutkové situace tak lze mít závěry správních orgánů, které použily § 23 odst. 7 ZDP na všechny transakce žalobkyně a následně aplikovaly ziskovou přírážku k celkovým provozním nákladům upraveným o hodnotu změny stavu zásob a aktivace dlouhodobého hmotného majetku, za správné. Za řízenou transakci je v tomto směru nutno považovat i transakce, které probíhaly s nespojenými osobami, neboť jejich podmínky byly nastaveny spojenou osobou. Jednalo se navíc o transakce, které byly pro žalobkyni ztrátové. Proto za ně měla být řádně kompenzována.
155. Následující žalobní bod se týká tvrzených vad srovnávací analýzy.
156. Podle § 23 odst. 7 ZDP ve znění rozhodném pro projednávaný případ a v rozsahu pro něj relevantním platilo: *„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.“*
157. Právní úprava zákona o daních z příjmů prostřednictvím citovaného ustanovení nabízí správci daně nástroj, jehož prostřednictvím lze reagovat na situaci, v níž spojené osoby (pojem, který je daným ustanovením rovněž definován) sjednají mezi sebou ceny, které

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nejdou v tržních vztazích obvyklé a jimiž je jedna strana z obecného pohledu poškozena za účelem zvýhodnění strany druhé. Jakkoli se totiž z pohledu soukromoprávního uplatňuje na obchodní vztahy zásada smluvní volnosti, která samozřejmě dopadá i na stanovení smluvní ceny, a nic tedy v zásadě nebrání sjednání ceny, která jednoho z kontrahentů objektivně vzato ekonomicky poškozuje, z hlediska daňového je nutno předcházet situacím, v nichž je konkrétní stanovení ceny prostředkem manipulace se základem daně s cílem snížení daňové povinnosti. Z hlediska daňového práva je pak takový postup sankcionován úpravou základu daně o zjištěný rozdíl (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS). Tato právní úprava brání tomu, aby spojené osoby pomocí smluvních nástrojů zkreslovaly výsledky svého hospodaření, a tím v rozporu se zákonem snižovaly svoji daňovou povinnost (rozsudek NSS ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012-52).

158. Aplikace citovaného ustanovení klade na správce daně v konkrétním případě značné nároky. Uvedené ustanovení totiž jasně nestanoví, jakým způsobem má správce daně stanovit cenu běžnou v prostředí fungující hospodářské soutěže; omezuje se toliko na vymezení, podle něhož se má jednat o cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ve své judikatuře pak NSS na základě této právní úpravy vytvořil pomyslný algoritmus postupu správce daně, který současně vymezuje i to, koho tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Z rozsudku NSS ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, tak plyne, že: 1) musí správce daně prokázat, že se v daném případě vůbec jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Prokáže-li tuto skutečnost, pak 2) musí správce daně prokázat, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Prokáže-li správce daně i tuto skutečnost, 3) musí správce daně se svými zjištěními seznámit daňový subjekt a vytvořit mu náležitý procesní prostor pro to, aby se k tomuto zjištění vyjádřil a uspokojivě je doložil (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2005, č. j. 5 Afs 48/2004-89). Tím se má na mysli, že daňový subjekt uspokojivě vysvětlí zvláštní, obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny obvyklé. Pouze v tomto třetím kroku pomyslného algoritmu tíží břemeno tvrzení a důkazní daňový subjekt. V prvních dvou krocích je těmito břemeny zatížen správce daně.
159. Tento žalobní bod se týká druhého kroku popsaného algoritmu, tedy prokázání, že se sjednané ceny mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Zákon v tomto směru správci daně neurčuje přesný způsob, kterým má obvyklou cenu určit, přičemž variabilita skutkových okolností, k nimž bude nutno v konkrétním případě přihlížet, může být značná. Proto disponuje správce daně ze zákona rovněž značným prostorem pro posouzení specifik jednotlivých případů. Výsledkem činnosti správce daně však musí být přezkoumatelné závěry podepřené racionální úvahou: správce daně nicméně nemůže obvyklou cenu určovat libovolně. Již ve svém rozsudku ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001-53, č. 576/2005 Sb. NSS, uvedl kasační soud, byť na podkladě jiných skutkových okolností, že určování ceny obvyklé (resp. určování kritérií pro posouzení „obvyklosti“ cen) za situace, kdy právní normou není přímo stanoven mechanismus, jímž se má postupovat, je věcí úvahy správního orgánu, k níž však musí být přistupováno se zvláštním zřetelem. Výši ceny obvyklé pak nutno určovat na základě objektivních kritérií, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

samotnou určenou výši ceny obvyklé bylo možno přezkoumat. Závěry obsažené v tomto rozsudku byly následně aplikovány a rozvinuty v rozhodovací praxi NSS vycházející již přímo z úpravy obsažené v § 23 odst. 7 ZDP (srov. např. již citovaný rozsudek ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, či ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012-50). V rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, k tomu NSS konstatoval, že nevymyká-li se správní úvaha pravidlům dopadajícím na řádně provedené správní uvážení, soud ji respektuje a nenahrazuje svou vlastní úvahou.

160. Konkrétní zásady postupu správce daně v rámci 2. kroku naznačeného algoritmu lze rovněž dovodit z ustálené judikatury NSS. Cíl, ke kterému aplikace § 23 odst. 7 ZDP směřuje, totiž očištění základu daně od deformací vytvořených nestandardními transakcemi mezi spojenými osobami, se nazývá pravidlem tržního odstupu. NSS již konstatoval, že z jeho pohledu je nejprůhodnější porovnávací metoda spočívající ve výběru vhodného vzorku subjektů vykonávajících podnikatelskou činnost za stejných nebo alespoň obdobných podmínek (hovoří se o tzv. srovnávací analýze); přitom je správce daně povinen volit takové prostředky sloužící ke zjištění skutkového stavu, které pomohou částku obvyklé ceny určit a které budou co nejvíce odpovídat situaci daňového subjektu (spojených osob) v jím řešeném případě. V ideálním stavu by proto měl pro výpočet volit subjekty provozující stejnou či alespoň obdobnou podnikatelskou činnost, a to ve stejném čase a po stejně dlouhé období. Je-li cena obvyklá stanovena určitým cenovým rozpětím, je spravedlivé, aby správce daně doměřil daňovou povinnost poplatníka rozdílem mezi cenou jím sjednanou a horní hranicí tohoto rozpětí (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105). Referenční obvyklá cena, kterou se poměřují ceny uplatňované mezi spojenými osobami, je tak v podstatě simulací ceny vytvořené 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 (rozsudek NSS ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012-52). Teprve tehdy, není-li možno obvyklou cenu určit ani porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo obdobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, ani cestou hypotetického odhadu opřené o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost, stanoví se podle § 23 odst. 7 ZDP jako cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS).
161. S ohledem na variabilitu možných skutkových okolností (a zejména tedy s ohledem na to, které skutečnosti vyšly v řízení najevo, a proto mohou následné úvaze správce daně poskytnout dostatečnou oporu) musí správce daně volit i příslušnou transakční metodu. V odborné literatuře bývá popisováno celkem 5 základních transakčních metod, jejichž prostřednictvím je možno srovnat transferovou cenu na základě ceny, marže nebo přírážky, kterou dosahují nespojené osoby (nezávislé subjekty). Jde o metodu srovnatelné nezávislé ceny, metodu ceny při opětovném prodeji, metodu nákladů a přírážky, transakční metodu rozdělení zisku a transakční metodu čistého rozpětí (srov. Jelínek, Michal. Metody stanovení převodních (transferových) cen. publikováno na DU.cz, online přístupné z [<https://1url.cz/GuGLY>]). Pokyn GFŘ D-34 pak jednotlivé transakční metody rozlišuje na tradiční (metoda srovnatelné nezávislé ceny, metoda ceny při opětovném prodeji, metoda nákladů a přírážky) a na ziskové (transakční metoda čistého rozpětí a metoda rozdělení zisku).
162. Soud již shora konstatoval, že považuje za správný závěr správních orgánů, podle nichž se žalobkyně v rozhodující části své produkce jeví jako smluvní výrobce. Tento závěr je

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

přítom podstatný pro řádnou volbu srovnávací metody. Obecně pro tento typ funkčního a rizikového profilu platí preference nákladových metod. Správní orgány z nich zvolily transakční metodu čistého rozpětí (TNMM), což žalobkyně napadá.

163. Jak už soud výše uvedl, volba příslušné metody je realizací správního uvážení. V posuzovaném případě byla volba transakční metody čistého rozpětí odůvodněna charakterem žalobkyně coby smluvního výrobce, přičemž tato metoda by měla žalobkyni zajistit za normálních okolností stabilní ziskovost na úrovni úplných provozních nákladů. Tato metoda vychází z provozních nákladů s připočtením čisté provozní marže a zkoumá čistý zisk realizovaný daňovým subjektem v rámci řízené transakce v poměru ke vhodné bázi (tržby, náklady, aktiva apod.). Její výhodou je, že ukazatele čistého zisku jsou méně ovlivněny rozdíly v transakcích, než je tomu u ceny, která se používá v rámci jiných (hodnoceno dle rozdělení obsaženého v pokynu D-34 tradičních) transakčních metod. Dalším důvodem, pro který správce daně rozhodl o užití metody TNMM, je fakt, že v jejím případě je nutné stanovit finanční ukazatel pouze pro jeden ze sdružených podniků, tedy pro testovanou stranu (v daném případě pro žalobkyni). Správce daně totiž vyhodnotil, že měl k dispozici o žalobkyni dostatek informací (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, účetní deník, hlavní kniha). Podrobně jsou důvody pro volbu této metody popsány v zprávě o daňové kontrole na str. 21-22.
164. Žalovaný se s volbou učiněnou správcem daně ztotožnil, když konstatoval, že další z výhod této metody je, že zkoumá čistý zisk realizovaný jedním subjektem v rámci řízené transakce či více řízených transakcí, které mohou být uskutečňovány s několika spojenými osobami (agregace transakcí, kdy spolu jednotlivé transakce úzce souvisejí a je obtížné ocenit každou samostatně), tudíž může snadno využívat data o finančních ukazatelích, která obsahují jednotlivé databáze. V tomto směru se mají na mysli především komerční databáze typu Bureau van Dijk nebo Amadeus, která také byla v posuzovaném případě správními orgány použita.
165. Lze tedy konstatovat, že správce daně i žalovaný přezkoumatelně volbu příslušné transakční metody zdůvodnily. Pokud jde o námitky, které vůči této volbě v žalobě uplatnila žalobkyně, nelze jim přisvědčit. Tvzení o tom, že se u metody TNMM předpokládá, že sdružené společnosti jsou v postavení výrobce a distributora, je neopodstatněné. Daná metoda je jedna z nejpoužívanějších metod a správní orgány na podkladě skutečností zjištěných v průběhu dokazování dostatečně zdůvodnily (při zohlednění výhod a nevýhod této metody), proč je z jejich pohledu právě tato metoda nejvhodnější. Pokud pak žalobkyně poukazuje na to, že jde o metodu používanou pro test ziskovosti společností se slabším funkčním a rizikovým profilem, je nutno uvést, že i to je jeden z důvodů, proč byla v posuzované věci tato metoda zvolena. Žalobkyně totiž podle zjištění správních orgánů byla právě společností s nižším funkčním a rizikovým profilem (viz výše). Soud tedy ve volbě metody TNMM neshledal pochybení správních orgánů.
166. Soud však shledal pochybení správce daně při odůvodnění aplikace zvolené srovnávací metody. Při něm vycházel správce daně jednak z § 23 odst. 7 ZDP, čl. 9 smlouvy mezi ČSSR a SRN o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku č. 18/1984 Sb., současně pak aplikoval i Směrnici OECD a pokyn D-34. Správce daně rozhodl o tom, že jako ukazatel bude použita čistá zisková marže k provozním nákladům OC (Operational Cost) Margin, protože žalobkyně je výrobním podnikem. Tento ukazatel porovnává provozní náklady (provozní výsledek hospodaření - EBIT/provozní náklady). Jeho výše byla následně správcem daně ověřována v rámci srovnávací analýzy za využití

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

údajů zjištěných v databázi Amadeus, přičemž správce daně bral v úvahu období nikoli jen zkoumaného roku 2014, ale celkem tří let - 2012, 2013 a 2014, aby se snížilo riziko zkreslení vstupních dat v důsledku výkyvů na trhu.

167. Žalobkyně tvrdí, že jí není jasné, z jakého důvodu zvolil správce daně jako referenční období právě období tří let, a to právě těchto tří let. V této kritice je třeba žalobkyni přisvědčit. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na závěry doporučujícího materiálu EU Join Transfer Pricing Forum, resp. na Směrnici OECD, v nichž se uvádí, že je vhodné používat u srovnatelných subjektů víceletá data obvykle za 3 – 5 let. V tomto ohledu je správné i vyjádření žalovaného k žalobě, nicméně samotný odkaz na doporučení obsažená v těchto materiálech zakomponovaný do napadeného rozhodnutí nijak neosvětluje důvody, proč v posuzovaném případě bylo zvoleno právě období tříleté a proč právě období let 2012-2014. Odpověď na tyto otázky nelze nalézt ani ve zprávě o daňové kontrole, v níž správce daně toliko konstatuje, že bylo použito *„delší časové období tří let, a to rok 2012, 2013 a 2014, neboť v dostatečně dlouhém období je více než pravděpodobné, že se prostrídají jak období hospodářské recese, tak období hospodářského růstu, a tím dojde k menší míře zkreslení vstupních statistických dat.“* To je ovšem jen velmi vágní zdůvodnění, které nijak nereflexuje skutkovou situaci existující v projednávané věci. Správce daně podle všeho nezkoumal, zda jím zvolené období skutečně vykazuje kvality, jimiž je volba odůvodněná, tj. zda se v něm vystřídala období recese a konjunktury v příslušném odvětví, případně z jakého jiného důvodu je právě takto zvolené období vhodné k provedení srovnávací analýzy (a proč by tedy nebylo vhodné provést srovnávací analýzu v období delším, např. čtyřletém či pětiletém), resp. proč byly zvoleny právě roky 2012-2014 a ne jiné roky zahrnující zdaňovací období kalendářního roku 2014.
168. Soud v tomto směru není schopen přezkoumat tvrzení žalovaného, podle něhož v takové volbě období pro srovnávací analýzu nelze nalézt žádné pochybení. Tento závěr se totiž neopírá o žádné konkrétní skutečnosti. Jakkoli lze správci daně přiznat ve volbě referenčního období značnou míru diskrece, nemůže být jeho postup založen na libovůli. Diskrece správce daně má sloužit k tomu, aby bylo zvoleno takové referenční období, které co nejvíce odpovídá potřebám náležité aplikace ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, a z tohoto hlediska musí být také konkrétní volba správce daně zdůvodněna.
169. Žalovaný přitom může mít pravdu i v tom, že žalobkyně v této námitce pouze opakuje námitky, které k postupu orgánů Finanční správy vznesl NSS ve svém rozsudku ze dne 19. 12. 2022, č. j. 2 Afs 66/2021-51. Na závěru soudu to však nic nemění: žalobkyně není v tomto směru povinna prokazovat žalovanému či správci daně, že jejich volba referenčního období byla z nějakého konkrétního důvodu vadná. Naopak, jsou to správní orgány, které musejí svou volbu referenčního období založit na přezkoumatelné úvaze, aby byly schopny prokázat, že volba byla provedena řádně. Jde totiž o součást jejich břemene tvrzení a důkazního břemene o tom, že se lišily ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.
170. Správce daně následně postupoval tak, že provedl kvantitativní analýzu, v jejímž rámci identifikoval a v prostředí databáze AMADEUS vyhledal na základě zvolených kritérií (hledány byly: aktivní společnosti působící v regionu EU a EFTA, obor činnosti dle kódu NACE 1621 – výroba dýh a desek na bázi dřeva, stupeň nezávislosti A+, A, A-, vyloučení společností vykazujících v letech 2012-2014 dlouhodobou ztrátu, vyloučení společností, které vlastní dceřinou společností, naopak hledány společnosti, jejichž údaje nejsou součástí

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

konsolidované účetní závěrky, vyloučení společností, které vlastní alespoň 25% podíl v jiné společnosti anebo drží podíl, jehož výše není známa) celkem 32 nezávislých společností. Takto vybrané společnosti správce daně posuzoval nejen dle údajů obsažených v databázi AMADEUS, ale i z veřejně dostupných zdrojů (webové stránky těchto společností, rejstříky apod.). Vyloučeny byly společnosti s omezenými finančními údaji, společnosti s odlišnou výrobní činností, společnosti s omezenými informacemi o předmětu podnikání a společnosti vykazující dlouhodobé a kumulované ztráty. Takto zbylo celkem osm společností, k nimž byly následně přiřazeny ještě dvě společnosti (Maderas Y Chapas Blanquer SA a Mogente Industria, SA). Správce daně následně dvě společnosti vyřadil pro dlouhodobé dosahování ztrát: důvodem je jednak nebezpečí ovlivnění celkové ziskovosti vybraného vzorku srovnatelných společností, jednak pochybnost o nezávislosti takových společností, protože nezávislé společnosti nemohou dlouhodobě dosahovat ztrátových výsledků a setrvat na trhu; nemusí pak být možné zjistit, z jakých zdrojů jsou takové společnosti financovány. Takto byly následně ještě vyřazeny ze srovnání dvě společnosti (Nuova Tranciaurora SRL a Tableros Gonzalo Garcia E Hijos SA). Ve srovnání tak zbylo celkem osm nezávislých společností.

171. Soud nesouhlasí s námitkou žalobkyně, podle níž správce daně snížil počet srovnávaných společností nesprávně. Správce daně svůj postup přezkoumatelně odůvodnil na str. 75 zprávy o daňové kontrole, kde vysvětlil, že důvodem jejich vyloučení je skutečnost, že nelze ověřit, že tyto společnosti mají srovnatelný funkční a rizikový profil se žalobkyní. Správce daně dále uvedl: *„Podniky ve skupině s omezeným funkčním profilem by měly dosahovat stále odměny bez ohledu na to, jaké je postavení podniku či skupiny na daném trhu. K vyloučení společností se zápornou marží ze srovnávací analýzy správce daně uvádí, že ze své srovnávací analýzy nevyloučil veškeré ztráty. Vyloučil pouze kumulované ztráty za tříleté období. Tzn., že pokud by nezávislý podnik vykázal celkový vážený průměr ukazatele OC Margin za tříleté období záporný, byl vyloučen ze srovnávací analýzy. Pokud cílem srovnávací analýzy je získat srovnání pro poskytování smluvní výroby, je vhodné ze souboru nezávislých společností vyloučit i ty společnosti, které byly kumulovaně ztrátové. Důvodem pro tento krok je skutečnost, že smluvní výrobce by v rámci svých aktivit neměl generovat provozní ztrátu.“* S tímto závěrem se v napadeném rozhodnutí ztotožnil i žalovaný (str. 18, bod 84 napadeného rozhodnutí). Je tedy zřejmé, že důvodem pro vyloučení těchto společností ze srovnávací analýzy nebyla snaha předjímat výsledek takové analýzy, ale naopak předejít jeho zkreslenosti, která by hrozila v případě, že by do ní byly zahrnuty i takové společnosti, které svým funkčním a rizikovým profilem neodpovídají žalobkyni. Z toho důvodu na tento případ není možno aplikovat ani žalobkyní citované závěry rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 3. 2016, č. j. 52 Af 34/2014-269. Není totiž možno paušálně uzavřít, že jakékoliv zohlednění finančních výsledků při rozhodování o vyřazování společností ze srovnávací analýzy je automaticky vadné. V posuzované věci správní orgány řádně vysvětlily, z jakého důvodu se domnívají, že specifické hospodářské výsledky (tzn. vznik kumulovaných ztrát za tříleté období), vzbuzují pochybnosti o srovnatelnosti těchto společností se žalobkyní. Věcně pak tyto důvody žalobkyně nijak nezpochybnila, pouze uvedla, že tento krok nebyl ze strany správních orgánů patřičně zdůvodněn. Tomu však soud nemůže přisvědčit.
172. K námitce, podle níž správní orgány nezohlednily, že žalobkyně byla příjemkyní investiční pobídky, což ovšem není případ ani jednoho ze subjektů, které byly vybrány k provedení srovnávací analýzy, uvádí soud, že v průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že o plánování a financování investic náleželo z převážné míry mateřské společnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Rovněž o investici, o které žalobkyně hovoří ve své námitce, tedy o 100 milionech korun, rozhodla mateřská společnost. Za takové situace ob stojí závěr správních orgánů, podle něhož by tato investice neměla ovlivnit ziskovost žalobkyně, neboť za realizaci investice, o které rozhodla mateřská společnost, měla být žalobkyně svou mateřskou společností rovněž náležitě kompenzována. Jinak řečeno, žalobkyně by neměla sama nést případné ztráty z realizace investic, o kterých nebyla oprávněna rozhodovat. Ostatně je patrné, že ani žalobkyně konkrétně neuvádí, jak tvrzené nezohlednění skutečnosti, že žalobkyně byla příjemkyní investiční pobídky, ovlivnilo výsledky srovnávací analýzy. Hypotetická tvrzení nemohou podle přesvědčení soudu odůvodnit závěr, že srovnávací analýza byla provedena vadně.

173. Pokud jde o námitku, že správní orgány nezohlednily všechny finanční aspekty žalobkyně a subjektů zahrnutých do srovnávací analýzy, konstatuje soud, že jde o námitku příliš obecnou. Není zřejmé, jaké konkrétní finanční aspekty měly podle názoru žalobkyně vzít správní orgány v úvahu, ale neučinily tak. Soud není oprávněn za žalobkyni domýšlet její žalobní argumentaci.
174. K námitce žalobkyně týkající se zohlednění odpisů, konstatuje soud, že ze správního spisu se podává, že správní orgány dospěly k závěru, že bylo důvodné zahrnout do nákladové základny všechny účetní odpisy (v roce 2014 vykázala žalobkyně jako provozní náklad účetní odpisy ve výši 72 445 Kč). Žalobkyně se přitom původně domáhala toho, aby byly účetní odpisy zahrnuty do nákladové základny pouze za předpokladu, že budou uznány jako daňově účinný náklad (podání žalobkyně ze dne 25. 9. 2017 v odpověď na výzvu správce daně ze dne 30. 6. 2017, aby žalobkyně doložila rozdíl mezi výslednou hodnotou marže k provozním nákladům a nejnižší hodnotou mezikvartilového rozpětí téhož ukazatele zjištěnou u srovnatelných nezávislých subjektů). Správce daně však vyšel z konstatování, že účetní odpisy jsou součástí celkových provozních nákladů, a proto mají být zahrnuty do kalkulace pro výpočet převodní ceny metodou TNMM, stejně jako jiné, nedaňové náklady, které žalobkyně použila pro svou činnost (náklady na reprezentaci, dary apod.). Každý podnikající subjekt by přitom měl dosahovat takových tržeb, aby všechny svoje výdaje pokryl a dosáhl zisku. Účetní odpisy jsou velmi reálný náklad podnikání a jejich účelem je vystižení míry opotřebení dlouhodobého majetku. Současně správce daně upozornil na to, že účetní odpisy ve zdaňovacích obdobích let 2012-2014 nevykazovaly výraznější výkyvy (2011 - 80 486 Kč, 2012 - 76 470 Kč, 2013 - 76 197 Kč a 2014 - 72 445 Kč). Následně správce daně porovnal poměr účetních odpisů k celkovým provozním nákladům i u vybraných srovnatelných nezávislých subjektů. Zjistil přitom, že ani u nich nedochází ke znatelným výkyvům v odepisování, i když jejich celkové obraty jsou nižší než u žalobkyně. I při zařazení odpisů do celkových provozních nákladů tyto nezávislé subjekty přesto vykazují kladné provozní výsledky hospodaření. Správce daně pak aplikoval bod 2.94 Směrnice OECD o převodních cenách a uzavřel, že jelikož i u srovnatelných nezávislých subjektů jsou náklady spočívající v odpisech hmotného majetku součástí celkových provozních nákladů, a je tedy s nimi kalkulováno i při výpočtu ukazatele čistého zisku.
175. Soud ve způsobu, kterým se správce daně (a žalovaný) vypořádali s problematikou odpisů, neshledává pochybení. Je sice nesporné, že správcem daně identifikované srovnatelné společnosti vykazovaly nižší poměr účetních odpisů k celkovým provozním nákladům než žalobkyně (srov. tabulku obsaženou ve zprávě o daňové kontrole na str. 54), ale pro učinění závěru, že dané společnosti nejsou z tohoto důvodu se žalobkyní srovnatelné, sama

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

tato informace nestačí. Soud připomíná, že závěr o srovnatelnosti konkrétních subjektů musí být výsledkem komplexní úvahy správce daně, v níž budou případné rozdíly (které budou v určitých aspektech zásadně vždy existovat) zváženy. Výsledkem pak musí být přezkoumatelný závěr o tom, zda zjištěný rozdíl má či nemá dopad na srovnatelnost daných společností, případně zda je nutno přistoupit k úpravě srovnatelnosti. V projednávané věci však správce daně i žalovaný své závěry přezkoumatelně zdůvodnili: účetní odpisy jsou nákladem podnikání, u žalobkyně (stejně jako u srovnatelných společností) vykazují ve sledovaném období relativně stabilní výši a musí s nimi tedy být v obchodních plánech dlouhodobě kalkulováno jako s nákladem, který je třeba pokrýt výnosy z podnikatelské činnosti. Byly-li tedy zahrnuty v celkových provozních nákladech srovnatelných společností, byly rovněž ponechány v celkových provozních nákladech žalobkyně.

176. Po určení okruhu osmi srovnatelných nezávislých společností přikročil správce daně k určení převodní (obvyklou) cenu, a to určením skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Uvedl přitom, že tak činí na základě svého hypotetického odhadu opřené o logickou úvahu a ekonomickou zkušenost (jak na tato hlediska odkazuje rozsudek NSS ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012-54). Správce daně tedy vypočetl vážený průměr finančního ukazatele OC Margin u vybraných nezávislých společností, a to za roky 2012-2014, čímž se podle jeho názoru zvýšila přesnost hodnoty analýzy. Získal tak celkem 24 údajů (za každý rok u každé srovnávané společnosti). Následně pak přistoupil k užití statistického nástroje: mezikvartilového rozpětí, aby zjištěné hodnoty očistil od extrémů (1. a 4. kvartil). Tímto způsobem správce daně zjistil mezikvartilové rozpětí ukazatele OC Margin u vybraných společností za období 2012-2014 od 2,71 % do 4,68 %. Žalobkyně však dosáhla v roce 2014 záporné hodnoty ukazatele OC Margin -0,51 %. Správce daně následně aplikoval zjištěnou ziskovou marži k provozním nákladům na celkové provozní náklady žalobkyně a dospěl k závěru o rozdílu ceny stanovené na základě principu tržního odstupu a výnosů vykázaných žalobkyní ve výši 38 240,44 Kč.
177. Rovněž v tomto postupu ovšem správce daně pochybil. Mezikvartilové rozpětí (IQR) není určeno k očišťování hodnot vzorků od extrémů, ale k určení rozdílu mezi třetím a prvním kvantilem ($IQR = Q_3 - Q_1$). Takto zjištěná hodnota tedy logicky nereprezentuje žádný interval, jak dovozuje správce daně, když hovoří o hodnotě 2,71 % - 4,68 %, ale jde o jedinou hodnotu ukazující 50 % rozptylu hodnot vzorku okolo mediánu (v posuzované věci by to tak u hodnot váženého průměru bylo 1,97 %). O typičnosti těchto hodnot však IQR nic nevypovídá. Jinak řečeno, mezikvartilové rozpětí vůbec nelze použít tím způsobem, kterým je použil správce daně, tedy k v podstatě mechanickému „očistění“ jím zjištěných hodnot OC Margin u srovnatelných společností o spodní a horní čtvrtinu. Takový postup jen na základě aplikace mezikvartilového rozpětí (ještě k tomu nesprávně provedeného), je nepřijatelný a vede k nepřezkoumatelnosti závěrů správce daně tímto způsobem dosažených. Správce daně nenabídl prakticky žádné odůvodnění, proč vůbec k očištění zjištěných hodnot přikročil. K očišťování hodnot není možno přistupovat mechanicky či dokonce automaticky, zcela bez dalšího komentáře (kromě věcně nesprávného popisu mezikvartilového rozpětí). Naopak, soud vůbec nezpochybňuje, že v konkrétním případě může být nejen vhodné, ale dokonce nutné k očištění hodnot přistoupit, ale takový postup musí vycházet ze skutkových okolností konkrétního případu a těmito okolnostmi musí také být správcem daně přezkoumatelně zdůvodněn. Měl-li v nyní projednávané věci správce daně za to, že jím zjištěné hodnoty ukazatele OC Margin

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

jsou v určité části spektra extrémní, měl tento svůj názor vysvětlit. K tomu soud připomíná, že ze zprávy o daňové kontrole (str. 26 – 29) plyne, že správce daně zjistil hodnoty ukazatele OC Margin u srovnatelných společností v rozsahu 0,87 % do 6,83 %, ve váženém průměru za porovnávané období 2012-2014 (k problematice stanovení právě takto určeného období viz shora) pak hodnoty od 1,30 % do 6,83 %. Soudu za dané situace není zřejmé, na čem se zakládá úvaha správce daně, že právě první a čtvrtý kvartil těchto hodnot má být považován za extrémní, a proto být z dalších úvah vyloučen.

178. Jde přitom o operaci, jejíž dopady na závěry správce daně nelze přecenit: pakliže ze zjištěných hodnot následně správce daně vyjde a aplikuje takto zjištěnou ziskovou marži k provozním nákladům OC Margin na celkové provozní náklady žalobkyně, mohou být dopady dramatické. Jen v posuzovaném případě by při aplikaci hodnoty OC Margin ve výši 1,30 %, což byl spodní limit váženého průměru za sledované období 2012-2014, dospěl správce daně k závěru o ceně stanovené na principu tržního odstupu nižším o téměř 20 milionů korun, přičemž tento rozdíl by se pochopitelně ve stejné míře následně promítl i do hodnoty rozdílu ceny stanovené na základě principu tržního odstupu a výnosů vykázaných žalobkyní.
179. Uvedené lze tedy shrnout tak, že srovnávací analýza, kterou správce daně v projednávané věci provedl, je zatížena vadou nepřezkoumatelnosti. Správce daně nezdůvodnil svou volbu referenčního období, a to ani z hlediska jeho délky, ani z hlediska volby konkrétních roků. Takové zdůvodnění nemůže být v konkrétním případě založeno toliko na reprodukci pasáží pocházejících z podpůrných materiálů (pokyn GFŘ D-34 případně Směrnice OECD), podle nichž je volba delšího období, zpravidla 3-5 let vhodná, aby se vystřídal období konjunktury a krize. Zdůvodnění musí naopak reflektovat skutkovou situaci zjištěnou právě v projednávané věci a této situaci odpovídat. Volba referenčního období tak musí být výsledkem přezkoumatelně zdůvodněné úvahy správce daně; nemůže se jednat o v podstatě nahodilý výběr založený na jeho libovůli.
180. Soud tedy v postupu správce daně v projednávané věci identifikoval dvě vady, které způsobily nepřezkoumatelnost jeho závěrů. Tyto vady jsou natolik zásadní, že rezultovaly v nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný v dalším průběhu řízení napraví vady své srovnávací analýzy, přičemž buď lépe, tj. přezkoumatelně, zdůvodní volbu sledovaného období (vyhne se přitom pouhému opakování spíše teoretických a z hlediska skutkových okolností projednávaného případu abstraktních tezí z podkladových materiálů), nebo zvolí takové sledované období, aby těmto východiskům skutečně odpovídalo, což rovněž náležitě zdůvodní. Současně žalovaný přihlédne k identifikované vadě v očišťování hodnot. K ní nelze použití statistickou funkcí kvartilového rozpětí, tím méně přistoupit k očišťování hodnot zcela mechanicky. Žalovaný tak v dalším průběhu řízení vyjde z hodnot, které zjistí ze správně zvoleného sledovaného období a zváží, zda s ohledem na zjištěné hodnoty vůbec přichází očišťování těchto hodnot od extrémů v úvahu (tedy zda se ve vzorku vůbec nějaké extrémní hodnoty nacházejí). Bude-li tomu tak, zvolí k očištění zjištěného vzorku metodu, která takovému procesu může sloužit.

Závěr a náklady řízení

181. Soud dospěl závěru, že žaloba, již se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, je důvodná, výrokem I. tohoto rozsudku tak napadené rozhodnutí zrušil.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

182. Výrokem II. tohoto rozsudku pak soud rozhodl o náhradě nákladů řízení. Při rozhodování o nákladech řízení se soud vyšel z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož: „*Nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.*“ Účastníkem, který měl ve věci plný procesní úspěch, je žalobkyně, neboť napadené rozhodnutí bylo soudem zrušeno.
183. Přiznaná náhrada nákladů řízení je představována uhrazeným soudním poplatkem za podanou žalobu ve výši 3 000 Kč, odměnou za právní zastoupení žalobkyně za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč: příprava a převzetí právního zastoupení dle § 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „*advokátní tarif*“), sepis a podání žaloby dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu a repliky k vyjádření žalovaného dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, celkem 9 300 Kč. Dále třikrát náhradou hotových výdajů po 300 Kč. Jelikož je zástupkyně žalobkyně plátce daně z přidané hodnoty, byla její odměna za poskytnuté úkony právní služby a náhrada hotových výdajů navýšena o daň z přidané hodnoty ve výši 21 %, tedy o 2 142 Kč. Celková náhrada nákladů řízení tak činí 15 342 Kč.
184. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena přiměřená lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 25. října 2023

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu