



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Stora Enso Wood Products Ždírec s.r.o.**, IČ 25264605
Nádražní 66, 582 63 Ždírec nad Doubravou
zastoupen Mgr. Františkem Korbelem, Ph.D., advokátem
Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. října 2019, č. j. 38330/19/5200-11431-706481,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil částku doměřené daně z příjmů právnických osob žalobci na konečnou výši 6 470 210 Kč a současně změnil i výši vyměřeného penále na konečnou částku 1 294 042 Kč.

I. Obsah žalobních bodů

A/ Žalovaný porušil § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) pokud jej aplikoval i na transakce žalobce s nespojenými osobami

2. Žalobce vyslovil přesvědčení, že žalovaný i správce daně postupovali nezákonně, když aplikovali § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů rovněž na transakce uskutečněné žalobcem s nespojenými osobami. Výklad tohoto ustanovení v tom ohledu, že je možné jej použít pouze na transakce mezi spojenými osobami (tedy upravit základ daně, prokáže-li správce daně, že ceny sjednané mezi spojenými osobami byly nižší, než jaké by byly sjednány mezi osobami nespojenými, pokud daňový subjekt daný rozdíl uspokojivě nevysvětlí), vyplývá též z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu – rozsudku ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012-31, který v bodu 20 uvádí, že prvním krokem na straně správce daně při postupu podle diskutovaného ustanovení je prokázání, že se jedná o spojené osoby. Žalovaný postupoval v rozporu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, pokud veškeré transakce, které žalobce v roce 2012 učinil, označil z důvodu údajné povahy žalobce jako výrobní společnosti s omezenými funkcemi a riziky za řízené transakce a dále nerozlišoval, zda tyto transakce byly učiněny se spojenými osobami, či s třetími, nespojenými subjekty. Externí prodeje žalobce (tedy prodeje mimo skupinu, nespojeným osobám) přitom v roce 2012 co do objemu produkce i objemu výnosů činily cca 60 %. Tento nezákonný postup žalovaného je prezentován mj. v bodu 87 Napadeného rozhodnutí: „Z výše uvedeného vztahu mezi daňovým subjektem a spřízněnou společností SE WP GmbH lze výrobu a prodej řeziva realizovanou daňovým subjektem jak vůči spojeným osobám, tak vůči třetím nezávislým zákazníkům označit za řízené transakce, ve kterých daňový subjekt s ohledem na jeho omezený funkčně-rizikový profil primárně zajišťoval výrobní činnost a má tak nést pouze rizika spojená s vlastní výrobní činností“.
3. Popsaný postup žalovaného nenachází dle žalobce oporu ani ve Smlouvě mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (31/2007 Sb.m.s.; dále jen „SZDZ“). Ani čl. 9 SZDZ totiž nepřipouští nahlížet na transakce s nezávislými subjekty jako na transakce mezi tzv. sdruženými podniky. Dokonce i Pokyn D-332, kterým je správce daně povinen se řídit, stanoví, že řízenou transakcí se rozumí jakýkoliv obchodní vztah (transakce, převody) mezi sdruženými podniky a nezávislou transakcí se rozumí obchodní vztahy mezi nezávislými podniky.
4. Dále žalobce uvedl, že pojem „transakce se spojenými osobami“ dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ale není pojmem nejasným. Naopak, pojem spojených osob je pojmem jasně definovaným právě v 23 odst. 7 uvedené právní úpravy, a není tedy třeba obracet se pro účely výkladu tohoto pojmu k právně nezávazným normám.
5. Nad rámec výše uvedeného pak žalobce podotkl, že ani ze Směrnice nevyplývá, že by měly být komplexně posuzovány transakce se spojenými s i nespojenými osobami, jak to činí žalovaný (srov. bod 161 Napadeného rozhodnutí). Též z pohledu Směrnice je tedy třeba podrobit srovnávací analýze pouze transakce mezi spojenými osobami. Žalobce v této souvislosti poukázal na skutečnost, že žádné z jím v roce 2012 uskutečněných transakcí neumožňovaly získání daňové výhody, a to ani pro žalobce ani pro jeho mateřskou společnost – a správce daně to dokonce ani netvrdí. Žalobce považuje takový postup za zcela znemožňující jakékoli přesouvání zisku mimo Českou republiku,

příčemž prodej za nižší než obvyklé (tržní) ceny by byl vždy proti smyslu veškeré ekonomické činnosti a podnikání žalobce (potažmo i celé skupiny Stora Enso).

6. Dále uvedl, že společnost Stora Enso Wood Products GmbH byla za svoji zprostředkovací službu řádně, v souladu s pravidly obvyklých cen, odměňována. Žalobce v této souvislosti poukázal na skutečnost, že žalovaný odměnu účtovanou zprostředkovateli nerozporoval a v celkové výši ji zahrnul do daňově účinných nákladů žalobce podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Celkem byly mezi žalobcem a společností Stora Enso Wood Products GmbH v kontrolovaném období roku 2012 sjednány ceny za služby v celkové hodnotě 26 499 535,74 Kč. Pokud by mateřská společnost měla ve prospěch žalobce poskytnout kompenzaci ve výši 33 118 241 Kč, jak tvrdí žalovaný (srov. bod 178 napadeného rozhodnutí), znamenalo by to v končeném důsledku, že by jí nenáležela žádná odměna za služby, které v souvislosti s odbytem části produkce žalobce poskytovala, ba naopak by ještě byla povinna žalobci zaplatit kompenzaci ve výši více než 6,6 mil. Kč, a to v souvislosti s transakcemi, kterých se sama nijak neúčastnila a neprofitovala z nich. Takový požadavek žalovaného je zjevně nesmyslný a nemá jakoukoliv oporu v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
7. Žalobce uzavřel, že žalovaný zatížil napadené rozhodnutí nezákonností, pokud všechny transakce učiněné žalobcem v roce 2012 označil za řízené a podrobil je srovnávací analýze, aniž by rozlišoval mezi transakcemi se spojenými osobami a s osobami nespojenými. Takový postup je v přímém rozporu s § 23 odst. 7 ZDP a oporu nenachází ani v SZDZ, ve Směrnici či v Pokynu D-332. Posouzení transakcí žalobce coby řízených transakcí navíc postrádá i ekonomický smysl, protože postup, který žalovaný žalobci, potažmo skupině Stora Enso, přisuzuje (tj. údajné diktování záměrně nízkých cen, za které žalobce prodával), by ani nemohl žádným způsobem vést k daňovému úniku (a žalovaný to dokonce ani netvrdí).

B/ Žalovaný pochybil, pokud neposoudil žalobce jako plnohodnotného výrobce ve smyslu směrnice

8. Žalobce uvedl, že žalovaný napadeným rozhodnutím aproboval postup správce daně, který konstatoval, že na základě vztahu mezi žalobcem a společností Stora Enso Wood Products GmbH lze výrobu a prodej řeziva realizovanou žalobcem jak vůči spojeným osobám, tak vůči třetím nezávislým zákazníkům označit za řízené transakce, ve kterých žalobce s ohledem na jeho omezený funkčně-rizikový profil primárně zajišťoval výrobní činnost, a nesl tedy pouze rizika spojená s vlastní výrobní činností (viz body 79 a 87 napadeného rozhodnutí). Jinými slovy, žalovaný uzavřel, že § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je třeba aplikovat na všechny transakce učiněné žalobcem v kontrolovaném období roku 2012, protože žalobce byl v daném období výrobní společností s omezenými funkcemi a riziky, a veškeré transakce, do kterých vstoupil, tak byly řízenými transakcemi.
9. Žalobce dále odůvodnil, že i pokud by soud měl za to, že uvedené ustanovení zákona o daních z příjmů lze aplikovat i na transakce se třetími, nespojenými osobami (což ovšem žalobce důrazně odmítá), je napadené rozhodnutí přesto nezákonné, protože nebyl naplněn předpoklad, který si žalovaný pro takový postup vytkl – žalobce totiž nebyl (a nadále není) výrobcem s omezenými funkcemi a riziky, ale má povahu plnohodnotného výrobce. Při provádění analýzy funkcí a rizik žalobce (viz body 82 a násl. napadeného rozhodnutí) žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav – byť je to správce daně, který

nese břemeno tvrzení i důkaz ohledně naplnění podmínek pro doměření daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalovaný se spokojil s tím, že „se daňový subjekt řídí obchodní strategií skupiny Stora Enso“, jak je uvedeno v Dokumentaci k převodním cenám za rok 2012 (viz bod 80 napadeného rozhodnutí), ale vůbec nezkoumal skutečný stav jednotlivých rozhodovacích procesů v rámci žalobce a v rámci skupiny Stora Enso. Přestože se žalovaný v tomto ohledu dovolává Směrnice, postupoval v příkrém rozporu s ní. Jinými slovy, Směrnice reflektuje, že v rámci každého koncernu existuje formální nastavení procesů, v rámci kterého jsou jednotlivé kroky reportovány „ústředí“ a činnosti často formálně odsouhlasovány zaměstnanci/manažery společností stojících výše v organizační struktuře. To ovšem samo o sobě nic nevyovídá o funkčním a rizikovém profilu daného subjektu, který je členem takového koncernu. V rámci celé rozsáhlé skupiny Stora Enso některé subjekty nesou jen velmi omezená rizika, zatímco jiné subjekty jsou „plnohodnotnými“ společnostmi – mezi ty patří především právě jednotlivé pily, jakou je i žalobce. Je tomu tak především proto, že, v rámci celoskupinové politiky, jednotlivé dřevozpracující závody, tedy „plnohodnotné společnosti vyrábějící řezivo a další dřevěné výrobky s přidanou hodnotou“ (srov. bod 80 napadeného rozhodnutí) od začátku rozhodují o nákupu surovin, o ceně, množství i struktuře a nesou veškerá rizika z tohoto rozhodnutí plynoucí. V případě žalobce je tato skutečnost ještě zesílena čistě českým specifikem trhu se dřevem. Lesy ČR, coby téměř monopolní dodavatel dřeva na území ČR, totiž značnou část produkce nabízí formou „vytěž si sám“. Proto žalobce disponuje vlastní těžební/lesnickou sekcí (tzv. „stumpage“ profit centrum). Prostřednictvím tendrů vypsaných Lesy ČR žalobce získal v roce 2012 69 % veškerých surovin, další 3 % byly získány těžbou v soukromých lesích. O tomto profit centru přitom rozhoduje čistě tým českých manažerů – zaměstnanců žalobce. Zbytek surovin (dřeva) žalobce nakupuje standardní cestou (rovněž téměř ze 100 % na českém trhu). Též o těchto nákupech ovšem rozhoduje „český tým“; přijatá rozhodnutí jsou pouze reportována, popř. formálně schválena na úrovni mateřské společnosti. Nákup surovin přitom představuje cca 80 % veškerých nákladů žalobce. Celkem žalobce v roce 2012 rozhodoval cca o 97 % veškerých nákladů; pouze o 3 % nákladů žalobce bylo rozhodnuto výše v rámci skupiny. Je to přitom právě nákup surovin, který nejvíce ovlivňuje jak hospodaření, tak rozhodování žalobce. Žalovaný ovšem reálný postup při nákupu surovin nezkoumal a spokojil se pouze s odkazem na str. 24 a 25 zprávy o daňové kontrole a s tvrzením, že za veškerý nákup surovin údajně odpovídal pan H. (viz bod 83 Napadeného rozhodnutí). Na str. 25 zprávy o daňové kontrole je uvedeno, že „nejvyšší představitel CEU Herbert Jöbstl vykonával dohled“ – to je ovšem právě toliko způsob formálního odsouhlasení, o kterém hovoří bod 1.66 Směrnice (viz výše). Na str. 25 zprávy o daňové kontrole je dále uvedeno, že „zhruba polovina dodávek surovin byla nakupována od státních lesů, kde byla cena tvořena nabídkovou cenou při tendrech“, jak o tom výše hovoří žalobce. Tuto skutečnost ovšem žalovaný nijak blíže nekomentuje, natož aby tvrdil a prokazoval, že tento způsob dodávek byl řízen osobami mimo žalobce.

10. Žalobce považoval za zřejmé, že obstarávání dřeva pro všechny entity ve skupině je transakcí vykonávanou na základě pokynů výrobních podniků, jelikož se jedná o služby s omezeným rizikem na straně poskytovatelů těchto nákupních služeb. Všechna rizika zůstávají rovněž na straně výrobních podniků. Lze proto uzavřít, že při posuzování funkcí a rizik žalobce v oblasti nákupu surovin – což je činnost představující cca 80 % všech nákladů žalobce a zásadně určující celý výrobní proces – žalovaný (potažmo SFÚ) nedostatečně zjistil skutkový stav. V rozporu s bodem 1.66 Směrnice se žalovaný spokojil

toliko s formálním popisem organizační struktury skupiny. Reálně probíhající procesy, tedy iniciativu na straně žalobce ohledně plánování a realizace nákupu surovin a nesení souvisejících rizik, žalovaný ignoroval. Obdobně pak žalovaný postupoval i při posuzování dalších hodnocených oblastí. Jde-li o řízení investic, žalovaný se spokojil pouze s tvrzením, že žalobce „nebyl oprávněn samostatně rozhodovat o investičních akcích nad 40 000 EUR“ (viz bod 84 napadeného rozhodnutí). Realita je ovšem opět o poznání barvitější. Jednak, tzv. Mill Fund, tedy částka určená na investice, o níž žalobce rozhodoval bez dalšího, činila v roce 2012 60 000 EUR, nikoliv 40 000 EUR. Podstatnější je ovšem zejména podoba procesu rozhodování o vyšších investicích. Prvním krokem, z něž pochází rozhodnutí a iniciativa ohledně jednotlivých investic, je tzv. investiční meeting. Žalobce přikládá zápis z tohoto investičního meetingu pro rok 2012 (který se konal v září 2011), jehož se účastnil pouze management žalobce (viz údaj o přítomných osobách). Na tomto investičním meetingu byl projednán stav veškerých investičních projektů a bylo rozhodnuto o projektech nových. Je pravdou, že výdaje nad 60 000 EUR podléhají schválení ze strany mateřské společnosti – opět se ovšem jedná toliko o „formální odsouhlasení rozhodnutí provedených v jiných místech“, jak o tom hovoří bod 1.66 Směrnice. Iniciativa a rozhodnutí o investici probíhá na úrovni žalobce, který následně posílá investiční akce k formálnímu odsouhlasení ve formě tzv. Wishlistu (Wishlist pro rok 2012 a tabulku popisující jednotlivé investice v daném roce žalobce rovněž předkládá). Ignoroval-li žalovaný skutečný průběh řízení investic, jak byl žalobcem stručně popsán výše, pak nedostal své povinnosti řádně zjistit skutkový stav. Stejná situace se opakuje v oblasti řízení výroby, prodeje a marketingu (srov. bod 85 Napadeného rozhodnutí). Žalovaný opět toliko odkázal na popis organizační struktury skupiny (Business Process Description), ale neuvádí, k jakým zjištěním ohledně skutečného fungování žalobce dospěl a na základě jakých podkladů. Žalovaný stroze konstatuje, že „činnosti spojené s prodejem výrobků a marketingem byly částečně přeneseny na spojenou osobu SE WP Oy, která podle odpovědi na výzvu 1 pro daňový subjekt na evropském trhu (mimo český trh a trhy spravované obchodními kanceláři či externími obchodními zástupci) vyhledávala nové zákazníky...“ Žalovaný již ovšem nezmiňuje, že dodávky na český trh, které jsou od začátku do konce v režii žalobce a z nichž žalobce nese veškerá rizika, představovaly v roce 2012 cca 60 % veškeré produkce. Jak tato skutečnost zapadá do závěru žalovaného o údajně omezeném rizikovém profilu žalobce, však z napadeného rozhodnutí nevyplývá. Rovněž jde-li o dodávky mimo český trh, pokud se jedná o dodávky spravované obchodními kanceláři či externími obchodními zástupci, jedná se čistě o transakci mezi žalobcem a daným kupujícím (tato transakce je pouze zprostředkovaná externím agentem, smlouvu ale uzavírá žalobce a nese veškerá rizika plynoucí z dané transakce). Pouze menšina prodejů byla uskutečněna na základě rámcových smluv sjednaných ze strany rakouské Stora Enso Wood Products GmbH. I v těchto případech se ovšem žalobce (byť nebyl stranou dané rámcové smlouvy) nacházel v pozici dodavatele, který rovněž vystavoval příslušné faktury (srov. str. 27 / 28 zprávy o daňové kontrole). Výše uvedené skutečnosti přitom vyplývají i ze zprávy o daňové kontrole – viz zejm. tvrzení žalobce, že „čeští sales manažeři jsou odpovědní za prodej českým a slovenským zákazníkům“ (str. 26 zprávy o daňové kontrole), které nebylo správcem daně nijak rozporováno. Pokud uvedené skutečnosti žalovaný při provádění funkční a rizikové analýzy nijak nerefletoval a pouze je mlčky přešel, je zřejmé, že nedostatečně zjistil skutkový stav a že své rozhodnutí zatížil nezákonností.

C/ Žalovaný postupoval nesprávně při provádění srovnávací analýzy

11. Žalobce zdůraznil, že pokud by snad soud měl za to, že žalovaný nepochybil, pokud uzavřel, že žalobce je výrobní společností s omezenými funkcemi a riziky (což žalobce důrazně odmítá), žalovaný pochybil v navazujícím kroku – při provádění srovnávací analýzy. Na základě této analýzy měl žalovaný ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů prokázat, že ceny sjednávané žalobcem se lišily od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Napadené rozhodnutí je v tomto ohledu navíc nepřezkoumatelné, neboť žalovaný zcela pominul, že se jedná o skutečnost, kterou musí tvrdit a prokázat správce daně, a odvolací námitky žalobce proti rozhodnutí správce daně opakovaně „vypořádal“ pouhým poukázáním na to, že používá stejnou srovnávací analýzu (či stejný princip), kterou zvolil žalobce (srov. např. body 96, 105, 108, 118, 131, 133 a 143 napadeného rozhodnutí). Takové odůvodnění je nedostatečné, protože je to právě žalovaný, kdo musí prokázat, že zde byl rozdíl v cenách (potažmo v ziskovosti), nikoliv žalobce.
12. Časové období sběru dat
13. Žalovaný, jak žalobce uvedl, zvolil coby typ srovnávací analýzy analýzu tržního rozpětí, kterou porovnával ziskovou přírážku k nákladům žalobce (na rozdíl od žalobce, který porovnával ziskovou přírážku k výnosům) s devíti vybranými nezávislými subjekty stejného zaměření, tedy s devíti „pilami“, z nichž všechny se nachází v zemích EU (žádná ovšem přímo v ČR). Vedle výběru porovnávaných subjektů má vliv na výsledek analýzy též čas sběru dat, tedy délka sledovaného období, a případně i statistická metoda použitá pro očištění od anomálií v případě velkého vzorku. V souladu se Směrnicí je vhodnější použití víceletého sledovaného období, jelikož použití dat za více let představuje spolehlivější vzorek (jsou vyrovnány případné anomálie). Standardně používaným obdobím je období uplynulých třech let. Průměrná zisková přírážka k nákladům za poslední tři zdaňovací období dosahovala v roce 2012 (tj. za období 2010 – 2012) u žalobce 2,59 % (viz str. 15 odvolání žalobce proti Rozhodnutí SFÚ). Pokud by správce daně tuto hodnotu srovnal se stejnými hodnotami porovnávaných subjektů (tedy s jejich průměrnými ziskovými přírážkami k nákladům za poslední tři zdaňovací období, vztaženo k roku 2012), zjistil by, že žalobce se nachází v rozpětí ziskové přírážky k nákladům srovnávaných subjektů. A to, i pokud by vzorek dále omezil použitím statistické metody mezikvartilového rozpětí (mezikvartilové rozpětí ziskové přírážky k nákladům realizované porovnávanými subjekty se pohybovalo od 2,08 % do 3,95 %). Takto ovšem správce daně nepostupoval. Správce daně poměřoval ziskovou přírážku k nákladům žalobce dosaženou pouze za rok 2012 ovšem s průměrnou ziskovou přírážkou k nákladům srovnávaných subjektů za poslední tři roky (tj. 2010-2012). Tímto způsobem nejen, že nevyhověl požadavku Směrnice na srovnávání dat za delší časová období (u žalobce byl posuzován jen jeden rok), ale žalobce dále značně znevýhodnil s ohledem na anomálně „špatný“ rok 2012 pro společnosti vyrábějící řezivo v ČR (k tomu viz část V. této žaloby níže). Především ale nedostal zákonnému požadavku na srovnání „za stejných nebo obdobných podmínek“, jelikož porovnával ziskovou přírážku k nákladům žalobce za období jednoho roku s průměrnými ziskovými přírážkami k nákladům porovnávaných subjektů za poslední tři roky. Žalobce k tomu uvedl, že pokud žalovaný neodůvodnil, proč této námitce žalobce nevyhověl, zatížil napadené rozhodnutí nejen nezákonností, ale rovněž nepřezkoumatelností.
14. Použití statistických metod – mezikvartilové rozpětí

15. Žalobce konstatoval, že pokud by žalovaný zůstal jen toho, že porovnal hodnoty ziskové přírážky žalobce a srovnávaných subjektů za rok 2012, k doměření daně by nedošlo, jelikož hodnota ziskové přírážky dosažená v daném roce žalobcem se pohybovala v rozpětí ziskových přírážek dosažených porovnávanými subjekty. Žalovaný šel ovšem ještě dále a tento již tak omezený vzorek dále zúžil použitím mezikvartilového rozpětí. Takový postup je přitom zcela nedůvodný a rovněž rozporný se Směrnicí. Ta v bodě 3.57 uvádí, že pokud máme rozsáhlý vzorek porovnávaných subjektů a zároveň zřetelně patrné anomálie, „mohou ke zvýšení spolehlivosti analýzy přispět statistické nástroje, které berou v úvahu střední trend za účelem zmenšení rozpětí (např. mezikvartilové rozpětí nebo jiné percentily).“ Tak tomu ovšem zcela jistě nebylo, pokud žalovaný vzal za porovnávaný vzorek toliko hodnoty dosažené devíti společnostmi, a to za jediný rok. Napadené rozhodnutí proto trpí nezákonností, neboť – slovy rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 7 A 72/2001 – 53 – žalovaným zvolená kritéria nevedla ke spolehlivému a objektivnímu závěru. Žalovaný přitom svůj postup (tedy proč takto omezený vzorek ještě dále zúžil použitím mezikvartilového rozpětí) nijak neodůvodnil. Pouze uvedl, že „plně respektoval postup odvolatele“ (tj. žalobce), jelikož „[h]odnotu ziskovosti určil odvolatel ve srovnávací analýze 2 z hodnot dolní a horní hrany mezikvartilového rozpětí a správce daně reflektoval tento postup.“ (viz bod 133 napadeného rozhodnutí). Toto tvrzení žalovaného je ovšem zcela nepřipadné, jelikož žalobce použil mezikvartilové rozpětí zejm. pro devítileté období sběru dat (tedy velmi široký vzorek); dále pak žalobce poukázal, že i při tříletém období sběru dat jsou hodnoty dosažené žalobcem nejen v rozmezí hodnot srovnávaných subjektů, ale i v mezikvartilovém rozpětí. Především ale tímto způsobem žalovaný opět zatížil napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností – je totiž na něm, aby prokázal, že „ceny se liší“ ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, na něm spočívá břemeno tvrzení i důkazu. Pokud tedy žalovaný použil statistickou metodu mezikvartilového rozpětí, je na něm, aby odůvodnil, proč toto podle něj bylo namístě. Tohoto břemene se nemůže zprostit tím, že poukáže na to, že i žalobce použil mezikvartilové rozpětí v některé z jím předkládaných srovnávacích analýz.

16. K „očistění“ hodnot žalobce o některé položky

17. Žalobce upozornil, že žalovaný v bodu 94 napadeného rozhodnutí uvedl, že „[s] ohledem na skutečnost, že daňový subjekt ve svých výnosech a nákladech účtoval i o činnostech, které přímo nesouvisely s jeho hlavní činností, tj. s výrobou, byly správně pro dosažení maximální možné srovnatelnosti očistěny oproti srovnávací analýze 2 celkové provozní výnosy a náklady, které vstupují do výpočtu čisté provozní přírážky dosažené daňovým subjektem v kontrolovaném roce 2012, o takové položky, které přímo nesouvisí s hodnocenou výrobní činností.“ Při tomto „očistění“ ovšem žalovaný postupoval zcela svévolně. Žalobce znovu zopakoval, že jeho činnost se rozpadá na tři tzv. profit centra – pila (pořez kulatiny), IT centrum a těžební činnost (lesní hospodářství). Žalovaný při provádění srovnávací analýzy oddělil od hodnot ziskové přírážky dosahované žalobcem hodnoty IT centra s odůvodněním, že nesouvisí s hlavní činností žalobce, tedy s pořezem kulatiny. Se ziskovostí IT centra tedy žalovaný při srovnávací analýze vůbec nepočítal. Nijak ovšem neodůvodnil, proč stejným způsobem neoddělil i hodnoty ziskovosti dosahované z těžební činnosti (lesního hospodářství). Vztah k hlavní činnosti, tedy k pořezu kulatiny, je přitom zhruba stejný. Všechna profit centra spolu do značné míry souvisí – IT centrum zajišťuje software pro komplexní systém nabídky a poptávky pořezu; těžební činnost žalobci slouží jako zdroj suroviny daný specifičností českého

trhu, na kterém Lesy ČR prodávají suroviny formou tendrů na vytěžení části lesa. Stejně tak jsou na druhou stranu všechna profit centra do značné míry samostatná a oddělená. Odůvodněný přístup tedy může být dvojitý, buď neoddělovat žádné z profit center (tak postupoval i žalobce – např. v bodu 41 výše zmíněná hodnota ziskové přírážky k nákladům ve výši 2,59 % zahrnuje veškerou činnost žalobce), nebo oddělit od pořezu kulatiny obě zbylá profit centra. Oddělit pouze jedno a druhé nikoliv, a to navíc bez řádného odůvodnění, ovšem představuje ryzí svévoli. Přitom IT centrum dosahuje vysoké ziskovosti (zvyšuje tedy celkovou ziskovou přírážku k nákladům dosaženou žalobcem), těžební činnost celkovou ziskovost žalobce zásadním způsobem snižuje. Tímto postupem navíc žalovaný porušil zákonný požadavek srovnání „za stejných nebo obdobných podmínek“. V případě porovnávaných subjektů totiž žádnou vedlejší činnost neodděloval a ani vůbec nezjišťoval, zda nějakou takovou činnost provozují.

18. K úpravě nákladové základny pro výpočet ziskové přírážky

19. Žalobce dále uvedl, že jelikož správce daně zvolil srovnávací analýzu založenou na srovnání ziskové přírážky k nákladům dosažené na jedné straně žalobcem a na druhé straně devíti srovnatelnými (zahraničními) společnostmi, je třeba se zabývat též úpravou nákladové základny pro výpočet ziskové přírážky k nákladům. Důvodem je vedení účetnictví porovnávaných zahraničních subjektů podle jiných účetních standardů (tyto subjekty vykazovaly své výsledky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS, kdežto žalobce podle Českých účetních standardů). Bez příslušné úpravy nákladové základny nebude dle žalobce učiněno zadost zákonnému požadavku na srovnání „za stejných nebo obdobných podmínek“ ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Úprava nákladové základny měla konkrétně spočívat ve vyloučení (i) nákladů souvisejících s přírůstkem zásob pilařské produkce, k němuž došlo v roce 2012, a (ii) nákladů, které souvisely s aktivací zásob z pěstební a těžební činností a s aktivací majetku pořízeného vlastní činností daňového subjektu („Aktivace“). V případech obou popsaných skupin nákladů se totiž tyto náklady v důsledku vedení účetnictví žalobce podle Českých účetních standardů vykazovaly v poměru 1:1 jako výnosy a nemohly ze své podstaty generovat žádnou ziskovou přírážku. To pochopitelně zkresluje ziskové přírážky k nákladům ve srovnání s porovnávanými zahraničními subjekty, u kterých se dané položky v důsledku jiného účtování reflektují. V případě nákladů souvisejících s přírůstkem zásob pilařské produkce dal správce daně žalobci za pravdu a tyto náklady z nákladové základny vyloučil. V případě nákladů, které souvisely s Aktivací, takto nepostupoval a tyto náklady v nákladové základně ponechal, přestože důvod pro jejich vyloučení byl tentýž. Tento nedůvodně rozdílný přístup, který opět nelze popsat jinak než jako arbitrární, i to, že nevyloučení nákladů, které souvisely s Aktivací, z nákladové základny je zásadní vadou srovnávací analýzy. V bodu 142 napadeného rozhodnutí žalovaný k této námitce uvedl, že žalobce údajně navrhuje „...takové úpravy nákladové základny, které není možné zohlednit vzhledem k nemožnosti provedení shodné úpravy u srovnatelných nezávislých společností...“ Takový závěr je ale vnitřně rozporný s tím, že stejným způsobem byla nákladová základna upravena ve vztahu k nákladům souvisejícím s přírůstkem zásob pilařské produkce. Byly-li z nákladové základny vyloučeny tyto náklady, neexistuje důvod, proč by nemohly být vyloučeny i náklady, které souvisely s Aktivací. Rozhodně není pravdou, že „[p]okud by byly takové úpravy nutné, pak by uvedený závěr prakticky znemožnil relevantní využití externích dat z databází a podobných zdrojů (Amadeus), jelikož by většinou ani daňové subjekty ani správce daně neměli povědomí o takovém detailu jednotlivých položek finančních

výkazů vyhledaných společností.“ Vyloučení nákladů, které souvisely s Aktivací, – stejně jako vyloučení nákladů souvisejících s přírůstkem zásob pilařské produkce, ke kterému správce daně přistoupil – z důvodu používání jiných účetních standardů žalobcem a srovnávanými, zahraničními subjekty na možnosti použití databáze Amadeus nic nemění. Jednoznačnou podporu pro provedení požadované úpravy spočívající ve vyloučení nákladů, které souvisely s Aktivací, z nákladové základny lze dle žalobce nalézt též v bodech 3.48 a 3.53 Směrnice: „3.48 „Příklady úprav srovnatelnosti zahrnují úpravy z hlediska konzistentnosti účetnictví s cílem eliminovat rozdíly, které mohou vzniknout v důsledku odlišné účetní praxe mezi závislými a nezávislými transakcemi; z hlediska segmentace finančních údajů s cílem eliminovat významné nesrovnatelné transakce; úpravy z hlediska rozdílů v kapitálu, funkcích, aktivech nebo rizicích. 3.53 Není vhodné vnímat některé úpravy srovnatelnosti, jako jsou úpravy rozdílů v úrovních pracovního kapitálu, jako „rutinní“ a nekontroverzní, případně vnímat jiné úpravy, jako jsou rizika jednotlivých zemí, za subjektivnější, a tedy podléhající dalším požadavkům na prokazování a spolehlivost. Jediné úpravy, které by měly být provedeny, jsou ty, u nichž se očekává zlepšení srovnatelnosti.“

20. Žalobce upozornil, že posledním a patrně nejsilnějším (soudě dle přidání podtržení) důvodem pro nevyločení nákladů, které souvisely s Aktivací, z nákladové základny podle žalovaného bylo, že „úpravy nákladové základny vyžadované odvolatelem nebyly ani součástí srovnávací analýzy 2 vypracované a předložené tímto v rámci daňové kontroly v doložení nastavení cen dle principu tržního odstupu a tedy zpochybňování srovnávací analýzy správce daně právě z tohoto důvodu nedává smysl, jelikož správce daně postupoval ve shodě se způsobem stanovení ceny určeným odvolatelem.“ (viz bod 143 napadeného rozhodnutí). V tomto ohledu žalobce znovu zdůraznil, že břemeno tvrzení i důkazu ohledně naplnění podmínek pro doměření daně z příjmů podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů tíží správce daně.
21. Žalobce uzavřel, že nevyločením nákladů, které souvisely s Aktivací, z nákladové základny pro účely výpočtu ziskové přírážky k nákladům žalovaný zatížil napadené rozhodnutí nezákonností, protože v rozporu s požadavkem § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nebylo srovnávací analýzou provedeno srovnání „za stejných nebo obdobných podmínek“.

D/ Žalobce uspokojivě vysvětlil zjištěný rozdíl ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů

22. Žalobce upozornil na rozsudek Nejvyšší správní soud ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, dle něhož „[i] když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, tj. unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Ten, komu má být základ daně upraven, totiž ještě musí dostat prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit.“ Teprve v tento moment se břemeno tvrzení a důkazu obrací a co do tohoto uspokojivého vysvětlení tíží daňový subjekt. Žalobce výše v této žalobě odůvodnil, že žalovaný porušil § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, v řadě ohledů napadené rozhodnutí zatížil nepřezkoumatelností a v žádném případě neprokázal naplnění podmínek pro doměření daně ve smyslu uvedené právní úpravy. I pokud by soud ale měl za to, že toto bylo prokázáno, k doměření daně přesto nemělo dojít, protože žalobce v průběhu správního

řízení uspokojivě vysvětlil a odůvodnil, čím byla jeho relativně nižší ziskovost v roce 2012 dána. Jak již bylo poukázáno výše, žádná z devíti porovnávaných společností neměla sídlo v České republice. Specifická situace, která nastala na českém trhu v roce 2012, a to jak na straně nabídky suroviny (dřeva), tak na straně poptávky po produkci (pořezu), se jich proto nedotkla. Žalobce na str. 11 až 14 odvolání podrobně, za využití statistických údajích Českého statistického úřadu, doložil, že: (i) výkon české ekonomiky v roce 2012 znatelně poklesl, a to i pod úroveň EU a eurozóny; (ii) ceny suroviny na českém trhu vzrostly oproti údajům z ledna 2010 o 37 %, zatímco ceny prodáváného řeziva na tuzemském i zahraničním trhu vzrostly pouze o 22 %. Je přitom třeba mít na paměti, že 99 - 100 % surovin žalobce získával na českém trhu a na český trh též umísťoval cca 60 % prodejů (srov. též přílohy č. 1 a 6 k této žalobě). Tím je pokles ziskovosti žalobce v posuzovaném roce doložen více než uspokojivě. Žalovaný ovšem na toto doložení rozdílu cen (zde ziskovosti) prakticky nijak nerefletoval. Pokus o vypořádání s námitkami žalobce je seznamitelný toliko z bodů 140 a 141 napadeného rozhodnutí, avšak stěží se jedná o jejich přezkoumatelné vypořádání. Ještě méně se pak žalovaný dle žalobce vypořádal s námitkou nárůstu ceny suroviny v roce 2012 na tuzemském trhu, který nebyl kompenzován úměrným nárůstem ceny produkce; viz bod 141 napadeného rozhodnutí: „K analýze cen kulatiny a řeziva (dostupnost suroviny potřebné pro výrobu) poskytnutých daňovým subjektem se správce daně zabýval již ve Zprávě na str. 58, neboť tato námitka byla vznesena již v průběhu daňové kontroly, na které odvolací orgán plně odkazuje.“ Na odkazované str. 58 zprávy o daňové kontrole přitom správce daně nijak nezpochybnil hodnoty tvrzené žalobcem, opřené o data Českého statistického úřadu (tedy nárůst ceny suroviny o 37 % a nekorespondující nárůst ceny produkce jen o 22 %), ale pouze „roztáhl“ příslušné grafy vývoje cen, aby zobrazený vývoj ceny kulatiny a řeziva zdánlivě sledoval stejnou linii. Takovýmto „grafickým trikem“ ale není rozdíl vývoje cen řeziva a kulatiny jakkoliv zpochybněn; ten naopak zůstal nevyvrácen.

II. Vyjádření žalovaného

23. Úvodem žalovaný upozornil, že žalobce měl v daňovém řízení i v rámci odvolacího řízení, v němž došlo k částečné změně právního názoru, dostatečný prostor pro prokázání zvláštních a obvyklých poměrů na trhu se vymykajících, a přitom ekonomicky racionálních důvodů, pro které dosáhl v roce 2012 nižšího než obvyklého zisku.
- 1) *Porušení ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů z důvodu aplikace ustanovení i na transakci žalobce s nespojenými osobami*
24. Žalovaný konstatoval, že výrobu a prodej řeziva realizovanou žalobcem jak vůči spojeným osobám, tak vůči třetím nezávislým zákazníkům je třeba označit za řízené transakce, ve kterých žalobce s ohledem na jeho omezený funkčně rizikový profil primárně zajišťoval výrobní činnost a nesl tak pouze rizika spojená s jeho vlastní výrobní činností. Žalovaný měl za to, že žalobce zcela přehlíží, že i prodej nespojeným (tedy nezávislým) osobám byl v daném případě ovlivněn „příkazy“ mateřské společnosti. Za obchodní vztah mezi spojenými osobami ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je totiž dle žalovaného třeba považovat i tzv. „příkazy mateřské společnosti“, kterými je myšleno ovlivnění nezávislé transakce spojeným podnikem (viz bod 134 napadeného rozhodnutí). Žalovaný tak byl přesvědčen, že aplikace uvedeného ustanovení na všechny transakce žalobce týkající se jeho výrobní činnosti se spojenými i

nespojenými osobami je v daném případě s přihlédnutím ke všem okolnostem šetřené věci správná. Pokud je totiž daňový subjekt povinen řídit se příkazy či nařízeními nadřízené skupiny (spřízněné společnosti) a nemá možnost se řídit pouze vlastními rozhodnutími, je tedy jeho činnost ovlivňována „příkazy“ jiné společnosti a nemá tak možnost tato rozhodnutí jakkoliv ovlivnit, je pak nutno, pokud je zjištěna neobvyklost ziskové přírážky ve vazbě na ziskovou přírážkou zjištěnou u srovnatelných nezávislých společností, tento rozdíl kompenzovat. S ohledem na uvedené je tak třeba všechny obchody realizované žalobcem ve zdaňovacím období 2012 považovat za řízené transakce a ziskovou marži je tak nutno posuzovat komplexně v porovnání se získanými údaji u nezávislých společností. Požadavek na vyloučení transakcí týkajících se nespojených osob jde tedy nad rámec samotné analýzy předložené žalobcem a žalobce tuto námitku poprvé vznáší až v žalobě.

25. K otázce odměny náležející mateřské společnosti žalovaný uvedl, že odměna, tedy náklady za vnitropodnikové služby od mateřské společnosti, byly žalovaným akceptovány jako daňově účinné, což sám žalobce reflektuje.
26. Dále žalovaný k otázce aplikace ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních uvedl, že smyslem tohoto ustanovení je zamezit daňovým únikům. Dosažení daňové výhody v kontextu obchodování spojených osob pak je třeba dle žalovaného a chápat jako daňovou optimalizaci základu daně a daňové povinnosti dotčeného daňového subjektu. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105. K němu dodal, že pokud obchodní vztahy mezi spojenými osobami probíhají za nižších cen než v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek mezi nespojenými osobami, taková spojená osoba potom dosahuje nižších příjmů, což má vliv na výši základu daně a její daňové povinnosti. Nižší základ daně mezi spojenými osobami má potom za následek nižší daňovou povinnost spojené osoby.
27. Žalovaný rovněž uvedl, že cílem ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů není přesouvání zisků, ale narovnání podnikatelského prostředí. Pokud dceřiná společnost vykonává podnikatelskou činnost, při níž je řízena mateřskou společností, která jí určuje ceny, za které bude tato dceřiná společnost prodávat, kdy tyto ceny jsou pod hranicí obvyklého cenového rozpětí mezi nespojenými osobami ve stejných nebo obdobných podmínkách, potom je mateřská společnost povinna této dceřiné společnosti poskytnout kompenzaci ve výši rovnající se rozdílu mezi ziskem dosaženým dceřinou společností a ziskem, kterým by tato dceřiná společnost dosáhla, pokud by nebyla řízena mateřskou společností. Jedná se tedy o kompenzaci za službu spočívající v unesení rizik, která nemohl žalobce ovlivnit a která byla určena spojenými osobami. Dále žalovaný doplnil, že mateřskou společností nebyly určovány pouze ceny, ale žalobce byl řízen i v oblasti plánování a rozhodování, výrobního sortimentu, komunikace se zákazníky, nákupu a dodávek materiálu a podobně.

2) *K posouzení žalobce jako výrobce s omezeným funkčním a rizikovým profilem a nikoliv jako plnohodnotného výrobce*

28. Žalovaný měl za to, že v průběhu daňového řízení dostatečně prokázal, že žalobce v rámci výrobní činnosti a činností s ní souvisejících nevystupoval jako plnohodnotný nezávislý subjekt, ale jako výrobce s omezeným funkčním a rizikovým profilem, neboť jeho výrobní činnost byla ovlivněna transakcemi a vztahy se spojenými osobami, kdy hlavní přímý řídicí prvek představovala pro žalobce mateřská společnost, která

zajišťovala přímé řízení, koordinaci a management, a to jak personální, tak z pohledu kompetencí a rozhodovacích pravomocí, kterými jako nadřízená entita vůči žalobci disponovala. Nastaveným obchodním modelem tedy mateřská společnost neumožňovala žalobci vyjednávání smluvních podmínek se zákazníky a žalobce též nebyl přímo zodpovědný za nákup a dodávku kulatiny. K tomu žalovaný konkretizuje, že v oblasti nákupu surovin se žalobce řídil vydaným ceníkem skupiny Stora Enso, aniž by měl možnost ceny upravovat. V oblasti řízení investic měl žalobce omezené rozhodovací moci, v oblasti plánování, řízení výroby a prodeje a marketingu zodpovídal za plán výroby plánovač výroby v CEU a konečně v oblasti lidských zdrojů nejednal žalobce samostatně, když rozhodnutí podléhala schválení ze strany managementu CEU v rámci společnosti SE WP GmbH. Námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu proto žalovaný označil za nedůvodnou. Měl za to, že vzal v potaz všechny rozhodné skutečnosti a ty posoudil v souladu s pravidly formální logiky a dospěl ke správnému a přezkoumatelnému závěru, že z hlediska strategického plánování a řízení žalobce fakticky nedisponoval plnohodnotnou řídicí kontrolou nad svými zakázkami a obchody v rámci své výrobní činnosti, když rozhodování o těchto skutečnostech náleželo mateřské společnosti.

3) *Nesprávný postup při provádění srovnávací analýzy*

29. K této otázce žalovaný uvedl, že žalobce nejprve předložil srovnávací analýzu 1 týkající se poskytování vnitropodnikových služeb, u nichž byla uplatňována všeobecně v rámci vnitroskupinové fakturace přírážka ve výši 5 % na všechny služby poskytované společnostmi ze skupiny. K prokázání správného nastavení cen mezi spojenými osobami předložil žalobce srovnávací analýzu 2, v níž pro ocenění vlastní ziskovosti využil metodu čistého ziskového rozpětí, která zkoumá čistý zisk společnosti v rámci řízené transakce, kdy tato byla prováděna agregovaně pro všechny transakce realizované v roce 2012. Žalobce pro nalezení srovnatelných nezávislých subjektů čerpal z databáze Amadeus, v níž z EU vybral 7 srovnatelných společností. Jako ukazatele žalobce zvolil EBIT Margin - poměr provozního výsledku hospodaření k dosaženým provozním výnosům za období 2006 - 2014. Výsledná hodnota EBIT Margin, respektive zvolené mezikvartilové rozpětí, bylo zjištěno v rozmezí od -0,02 % do 3,29 %, kdy EBIT Margin u žalobce byl zjištěn za rok 2012 ve výši 0,96 %, což odpovídalo rozpětí zjištěnému u nezávislých srovnatelných společností (viz body 89 a 99 napadeného rozhodnutí). K tomu uvedl, že správce daně do značné míry souhlasil se zvoleným postupem ověření principu tržního odstupu. Užití této metody začal žalobce bez doložení nových důkazních prostředků či relevantních skutečností zpochybňovat až v rámci odvolacího řízení, což považoval žalovaný za účelové. Správce daně však nesouhlasil s volbou typu ukazatele, který poměřuje provozní zisk s provozními výnosy. Dle odstavce 2.86 Směrnice OECD je pro výrobce vhodnější poměřovat provozní zisk s provozními náklady. Správce daně dále z celkového obrátu žalobce vyloučil výnosy související se specifickými transakcemi a náklady na samostatně testované služby, neboť tyto výnosy a náklady přímo nesouvisely s výrobní činností a odměna za tuto činnost byla pevně stanovena jako pětiprocentní přírážka k nákladům, s čímž se žalovaný ztotožnil, neboť účelem tohoto postupu bylo dosažení maximální možné srovnatelnosti, kdy sám žalobce tyto činnosti hodnotil zvlášť a předložil k nim srovnávací analýzu. Výtku žalobce poprvé uplatněná v bodě 50 žaloby, dle níž nebyla vyloučena těžební činnost, je dle žalovaného zcela nesmyslná, neboť těžební činnost přímo a úzce souvisí s výrobní činností žalobce. Skutečnost, že se činnost žalobce rozpadá do tří profit center - pila, IT centrum a těžební činnost, přičemž správcem daně bylo vyloučeno IT centrum, které přímo nesouvisí s výrobní činností žalobce, nezakládá důvod pro to, aby byla vyloučena těžební činnost, která dle žalovaného úzce souvisí s výrobní činností žalobce a není důvod ji vylučovat z výnosů žalobce. Rovněž až v žalobě žalobce namítal, že správce daně tímto způsobem nepostupoval i u srovnatelných subjektů. K tomu žalovaný s odkazem na body 106 a 107 napadeného rozhodnutí uvedl, že aplikace principu tržního odstupu obecně vede k přiblížení se k podmínkám, které by byly sjednány mezi nezávislými stranami. Výtku žalobce, že žalovaný uvedeným způsobem nepostupoval i u srovnatelných subjektů proto považuje žalovaný za nedůvodnou. Oproti srovnávací analýze 2 dále správce daně k návrhu žalobce zohlednil změnu stavu zásob vlastní výroby a vyloučil z nákladů částku nedoloženou žalobcem za poskytnuté vnitropodnikové služby (bod 102 napadeného rozhodnutí). Správce daně také vypočetl ziskovost výrobní činnosti žalobce ve výši 1,10 %. V souladu s odst. 3. 76 Směrnice OECD správce daně porovnal ziskovost žalobce s váženým průměrem ziskovosti srovnatelných společností za ucelené tříleté období 2010-2012. Správce daně vypočetl mezikvartilové rozpětí ukazatele ziskovosti srovnatelných nezávislých společností, kdy dle jeho zjištění by měl žalobce v pozici výrobce s omezeným funkčním a rizikovým profilem dosáhnout při řádném splnění určených

činností ziskovosti odpovídající tržně obvyklým hodnotám zjištěným u srovnatelných nezávislých subjektů pomocí váženého průměru v rozmezí 2,08 % do 3,95 %. Žalobce měl tedy dle správce daně obdržet ve zdaňovacím období 2012 kompenzaci od řídicí mateřské společnosti odpovídající rozdílu mezi ziskovostí žalobce zjištěnou prostřednictvím ukazatele MoTc (1,10 %) a tržní hodnotou MoTc dle zjištěných hodnot u nezávislých srovnatelných společností rovnající se aspoň hodnotě dolního kvartilu mezikvartilového rozpětí (2,08 %), tedy 44 626 284 Kč (v podrobnostech viz body 91-109 napadeného rozhodnutí).

30. Žalovaný uvedl, že přisvědčil žalobci v tom, že ziskovost žalobce v roce 2012 by měla být srovnávána se ziskovostí referenčního vzorku srovnatelných společností dosaženou rovněž v roce 2012, tedy ve srovnatelném období, která se pohybovala v intervalu od 1,65 % do 3,42 %. S přihlédnutím k akceptaci části vnitropodnikových nákladů jako daňově účinných ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v rámci odvolacího řízení byla žalovaným vypočtena hodnota ziskové přírážky žalobce ve výši 0,95 % (viz bod 177 napadeného rozhodnutí). Kompenzace výnosů, kterou měla mateřská společnost v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů žalobci poskytnout za zdaňovací období 2012, tak s přihlédnutím ke spodní hranici intervalu čisté ziskové přírážky k příslušným provozním nákladům vztahující se řízené transakci pro rok 2012 v rozpětí od 1,65 % do 3,95 % činí 33 118 241 Kč (viz bod 178 napadeného rozhodnutí). Žalovaný tedy svoji úvahu řádně odůvodnil a žalobci vyhověl, když oproti správcem daně použité dolní hranici mezikvartilového rozpětí ziskovosti ve výši 2,08 % použil 1,65 %, v důsledku čehož došlo ke snížení původně správcem daně doměřené daně. Nyní žalobce v žalobě namítá, že správce daně postupoval v rozporu se Směrnicí OECD, když nezvolil srovnání za tříleté časové období, v odvolacím řízení se však žalobce domáhal naopak toho, aby žalovaný porovnával ziskovost žalobce v roce 2012 se ziskovostí srovnatelných subjektů rovněž v roce 2012, čemuž žalovaný vyhověl. Argumentace žalobce tedy působí dle žalovaného nekonzistentně.

31. Požadavek žalobce na úpravu nákladové základny o další náklady, které souvisely s aktivací zásob z pěstební a těžební činnosti a dále úpravu o náklady na aktivaci majetku pořízeného vlastní činností, žalovaný vypořádal v bodech 142 a 143 napadeného rozhodnutí tak, že tomuto požadavku nelze vyhovět, neboť není možné provést shodnou úpravu srovnatelných nezávislých společností. Jelikož se u aktivace a tvorby rezerv jedná o velmi konkrétní účetní operace, které v případě jednotlivých srovnatelných společností nelze zjistit z dostupných veřejných zdrojů, není v praxi předmětná úprava dat u srovnatelných nezávislých společností proveditelná. Pokud by byly takové úpravy nutné, pak by uvedený závěr prakticky znemožnil relevantní využití externích dat z databází a podobných zdrojů, jelikož by většinou ani daňové subjekty ani správce daně neměli povědomí o takovém detailu jednotlivých položek finančních výkazů vyhledaných společností. Pokud není možné úpravu zohlednit u referenčního vzorku, není možné ji provádět ani u daňového subjektu. Žalovaný dodal, že úprava nákladové základny vyžadovaná žalobcem nebyla ani součástí srovnávací analýzy 2 vypracované a předložené žalobcem v rámci daňové kontroly.

4) *Nesprávný závěr stran toho, že žalobcem nebyl rozdíl v cenách ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů uspokojivě doložen*

32. Žalovaný uvedl, že argumentaci žalobce poklesem české ekonomiky v roce 2012 nelze považovat za dostatečné relevantní vysvětlení rozdílu mezi ziskem dosaženým žalobcem

a ziskem, který by žalobce dosáhl v běžných obchodních vztazích mezi nespojenými osobami ze stejných nebo obdobných podmínek. Údaje Českého statistického úřadu, na které žalobce odkazuje, nelze dle žalovaného natolik zobecnit, aby bylo možné z nich usuzovat, že trh s řezivem v České republice byl v roce 2012 natolik rozdílný od ostatních trhů v Evropské unii. Žalobce přitom dodával zboží nejen na český trh, ale i mimo území České republiky, což sám v žalobě zmiňuje. Žalovaný argumentaci žalobce reflektoval v bodě 140 napadeného rozhodnutí a dostatečně se s ní vypořádal. Námitku nepřezkoumatelnosti proto považoval za nedůvodnou.

III. Replika žalobce

33. Žalobce konstatoval, že se žalovaný nedostatečně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Připomněl, že správce daně tíží důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je tedy na něm, aby provedl řádnou srovnávací analýzu a její správnost obhájil. Pokud správce daně poukázal pouze na to, že analýzu založenou na stejném principu použil i žalobce, aniž by zároveň žalovaný uvedl, proč je daná analýza podle něj správná a odvolací námitky proti ní nedůvodné, zatížil tím napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.
34. Dále žalobce konstatoval, že žalovaný sám uvedl, že aplikoval ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů i na transakce mezi nespojenými osobami. Tím tedy bez dalšího přiznal, že postupoval nad rámec zákona. V podrobnostech žalobce odkázal na body 4-11 žaloby. Dodal, že pro účely posouzení, zda jsou ceny sjednávané mezi spojenými osobami stanoveny v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, se postupuje dle zásad zakotvených ve Směrnici, která ovšem musí být aplikována toliko v mezích zákona.
35. Žalobce poukázal rovněž na to, že k otázce odměny náležející mateřské společnosti žalobce v bodu 14 žaloby poukázal na nesmyslnost závěrů žalovaného, které ve svém důsledku vedly k tomu, že nejenže by mateřské společnosti žádná odměna nenáležela, ale ještě by byla povinna žalobci zaplatit kompenzaci ve výši více než 6,6 mil. Kč, a to v souvislosti s transakcemi, kterých se sama nijak neúčastnila a neprofitovala z nich. V bodech 15-17 žaloby pak žalobce podrobně vysvětlil, že žádné z transakcí uskutečněných v předmětném roce 2012 mu nemohly jakkoliv umožnit získání neoprávněné daňové výhody. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, z něhož vyplývá, že „Podstatou ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při níž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu.“ K ničemu takovému však v předkládané věci ani nemohlo dojít. Tím je dle žalobce dále doložena nesprávnost postupu žalovaného, který aplikoval ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů i na transakci žalobce s nespojenými osobami.
36. K otázce posouzení žalobce jako výrobce s omezeným funkčně rizikovým profilem žalobce poukázal na bod 1.66 Směrnice, dle něhož „pouhá formalizace výsledku rozhodování, například schůzí pořádaných k formálnímu odsouhlasení rozhodnutí o provedených jiných místech, zápisů ze zasedání představenstva a podpisu dokumentů týkajících se těchto rozhodnutí, ani nastavení podnikové politiky, která je pro dané riziko relevantní, se nepovažují za provádění rozhodovací funkce dostatečně postačující k

prokázání kontroly nad rizikem“. V případě jednotlivých posuzovaných oblastí činnosti pak žalobce na konkrétních skutečnostech prokázal, že pokud dohlédneme za pouhé formální odsouhlasování a vnitroskupinovou formalizaci výstupů, dospějeme k závěru, že žalobce byl ve všech sledovaných oblastech zásadně samostatný a že tedy naplňuje definici samostatného výrobce. Žalovaný dle žalobce tedy nedostatečně zjistil skutkový stav a neunesl břemeno důkazní, které jej v souvislosti s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů tíží.

37. Dále žalobce uvedl, že v podané žalobě odůvodňuje, proč bylo v daném případě použití mezikvartilového rozpětí nesprávné. Místo toho, aby na tyto argumenty věcně reagoval, žalovaný jen poukázal na to, že sám žalobce pro určitý moment předložil srovnávací analýzu využívající mezikvartilového rozpětí. Právě tímto způsobem odůvodňování skutkových závěrů, ohledně kterých nese důkazní břemeno správce daně, je dle žalobce způsobena nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Navíc žalobce vysvětlil, že mezikvartilové rozpětí může být použito u velkého vzorku, nikoliv však u hodnot dosažených toliko devíti společnostmi v období pouhého jednoho roku, jak to ostatně učinil žalovaný.
38. Dále žalobce upozornil na nesprávný postup žalovaného, který místo toho, aby odůvodnil, v čem konkrétně vidí větší souvislost těžební činnosti a lesního hospodářství z pořezané kulatiny coby hlavní činnosti žalobce, než v případě IT profit centra, žalovaný pouze uvedl, že tato námitka je nesmyslná, neboť těžební činnost přímo a úzce souvisí s výrobní činností žalobce, správcem daně bylo vyloučeno IT centrum, které přímo nesouvisí s výrobní činností žalobce. Tento závěr však žalovaný vůbec neodůvodnil.
39. Žalobce, jak dále, konstatoval, v žalobě podrobně rozepsal, že zatímco správce daně vyloučil z nákladové základny náklady související s přírůstkem zásob pilařské produkce, ke stejnému kroku nepřistoupil v případě nákladů, které souvisely s aktivací, přestože důvod pro jejich vyloučení byl tentýž. Přístup žalovaného tedy dle žalobce jeví zřetelné znaky svévole. Proč v prvním případě požadavku na vyloučení bylo možné vyhovět, ale ve druhém nikoliv, nevyplývá ani z vyjádření žalovaného. Napadené rozhodnutí proto označil za nezákonné a nepřezkoumatelné.

IV. Posouzení věci krajským soudem

40. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k závěru, že žaloba je důvodná a napadené rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud pak na základě kasační stížnosti podané žalovaným rozhodl ve věci dne 25. 8. 2023, pod č.j. 7 Afs 358/2021 - 34 tak, že rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
41. Nejvyšší správní soud uvedl, že „*Stěžovatel a správce daně vycházeli z právního názoru, že v koncernu platí princip, že společnost by neměla být nucena realizovat transakce, které jsou pro ni nevýhodné. Prosadí-li ovládající osoba (typicky mateřská společnost) svým vlivem realizaci transakce, z níž vznikne společnosti majetková újma, je tato ovládající osoba povinna příslušnou újmu společnosti nahradit nejpozději do konce účetního období, popřípadě alespoň ve stejné lhůtě uzavřít se společností smlouvu, v níž budou způsob a lhůta kompenzace takové*

újmou dohodnuty. Vzhledem k tomu, že žalobce v daném případě neprokázal, jakým způsobem byla ztráta vzniklá při stanovení prodejních cen uplatněných mezi žalobcem a jeho obchodními partnery (spojenými i nespojenými osobami) ze strany mateřské společnosti kompenzována, a ani nevysvětlil, proč za svou službu nadnárodní skupině Stora Enso nemá ve svých výnosech adekvátní úhradu, přistoupily daňové orgány ke stanovení ceny obvyklé a ke zvýšení základu daně z příjmů o zjištěný rozdíl.“

42. V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatoval, 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 reziva. Vzhledem k tomu, 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).Lze tak uzavřít, že krajský soud pochybil, když dospěl k závěru, že daňové orgány v daném případě aplikovaly § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů na vztah žalobce s jeho nezávislými zákazníky. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí naopak vyplývá, že citované ustanovení bylo aplikováno na vztah žalobce s jeho mateřskou společností SEWP, tedy na vztah spojených osob.“

V. Další doplnění žaloby

43. Žalobce v reakci na zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu znovu zdůraznil, že žalovaný pochybil, pokud neposoudil žalobce jako plnohodnotného výrobce ve smyslu Směrnice. Akcentoval skutečnost, že důkazní břemeno ohledně zjištění existence rozdílu mezi cenou sjednanou mezi konkrétním poplatníkem a s ním ekonomicky nebo personálně spojenou osobou a cenou obvyklou tíží žalovaného. Dále uvedl, že Článek 9 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění připouští poněkud širší aplikaci pravidla tržního odstupu, než jak je tomu dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tento článek Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění totiž umožňuje, aby úprava cen byla provedena i u transakcí s nespojenými osobami, pokud na okolnosti, za jakých byla sjednána cena, měla vliv ovládající osoba. Nicméně zdůraznil, že tento širší výklad nenalézá odraz ve znění ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
44. Dále žalobce vzpomenul Pokyn GFŘ D-34 z něhož dovodil, že podnik (žalobce) může mít současně více funkčních profilů u různých typů transakcí. Podnik může být definován jako výrobce, distributor nebo poskytovatel služby. V praxi bývá běžné, že je možné hodnotit účastníky testovaných transakcí jako podniky, jejichž funkční a rizikový

profil se blíží více ke smluvnímu/rutinnímu, nebo naopak k plnohodnotnému typu. Pokud by podnik (žalobce) byl vyhodnocen v některé z transakcí jako podnik plnohodnotného typu, nemůže být zvolen za testovanou stranu, které by v důsledku příkazu mateřské společnosti náležela kompenzace od jiné entity ve skupině. Žalobce po celou dobu daňového řízení tvrdil a prokazoval, že v případě prodeje výrobků nespojeným osobám se jeho profil blíží profilu plnohodnotného podniku. Závěry žalovaného jsou dle žalobce postaveny na vyfabulované domněnce, že žalobce vystupoval ve všech transakcích týkajících se prodeje výrobků jako rutinní výrobce, jehož ziskovost je testována a má být kompenzována. Tento přístup žalovaného žalobce odmítl.

45. Dále žalobce zdůraznil, že v transakcích s nespojenými osobami měl zcela odlišný funkční a rizikový profil než v transakcích se spojenými osobami. Žalovaný však při hledání ceny obvyklé aplikoval agregovaný přístup, kdy bez ohledu na odlišná rizika určil stejným způsobem (tj. za pomoci stejné srovnávací analýzy) tržní cenu jak v transakcích se spojenými osobami, tak v transakcích s nespojenými osobami, a to, aniž by analyzoval a prokázal, že rozdíly v cenách zjištěných na základě srovnávací analýzy sestavené žalovaným vznikly u obou typů transakcí stejným způsobem (v důsledku stejných rizik) a ve stejné výši na základě vlivu ovládající osoby (příkazu mateřské společnosti). V transakcích s nespojenými osobami byl žalobce tím, kde nesl tržní riziko sjednání ceny. Pokud se tedy žalovaný domníval, že i v transakcích s nespojenými osobami vznikl rozdíl oproti cenám sjednaným mezi nezávislými subjekty, byl povinen na základě oddělené samostatné srovnávací analýzy respektující odlišný funkční a rizikový profil prokázat, že to byla ovládající osoba, která způsobila, že transakce s nespojenými osobami (nezávislými zákazníky žalobce) byly stejně jako transakce se spojenými osobami (prodeje do skupiny, jíž je žalobce součástí) sjednány za podmíněk, jež měly za následek nižší než tržně obvyklou cenu. K tomu však ze strany žalovaného nedošlo, což činí rozhodnutí žalovaného nezákonným.
46. Žalobce dále zdůraznil, že pro použití agregovaného testu tržního odstupu nebyly dány relevantní důvody. Transakce s nespojenými osobami (nezávislými zákazníky žalobce) mohly být realizovány bez ohledu na existenci transakcí se spojenými osobami. To znamená, že pokud by žalobce nerealizoval žádné prodeje do skupiny, mohly by být i přesto realizovány prodeje mimo skupinu, jejíž je žalobce členem, neboť žalobce disponoval vlastními zaměstnanci pracujícími v obchodním oddělení. Žalobce byl podnikem realizujícím vícero typů transakcí, přičemž v každé z těchto transakcí měl různý funkční a rizikový profil, když byl smluvním výrobcem (v části prodeje výrobků do skupiny), smluvním poskytovatelem služeb (v části prodeje IT služeb do skupiny) a zároveň byl také výrobcem, jehož profil se blížil plnohodnotnému typu, a to v části prodeje nespojeným osobám (nezávislým zákazníkům). Pro účely testů převodních cen v jednotlivých transakcích proto nebylo dostačující oddělit náklady a výnosy související s poskytováním IT služeb do skupiny jako samostatnou transakci, jak to učinil žalovaný. Žalovaný byl dle názoru žalobce povinen oddělit také výnosy a náklady související s prodejem výrobků do skupiny od nákladů a výnosů souvisejících s prodejem výrobků nespojeným osobám. U prodeje spojeným osobám žalobce totiž nenesl tržní riziko poklesu ceny výrobků (ziskovosti, neboť by rutinní entitou).
47. V transakcích s nespojenými osobami, kdy k prodejem konečnému externímu zákazníkovi nebylo nutné zapojení skupinového distributora, náležela žalobci odměna v podobě prodejní ceny sjednané s konečným zákazníkem, která nebyla snížena o odměnu

skupinového distributora a byla tudíž vyšší než odměna z prodejů do skupiny. To mělo za následek, že v transakcích s nespojenými osobami žalobci hrozilo tržní riziko poklesu ceny a tím i vznik případné ztráty.

VI. Nové posouzení věci krajským soudem

48. Krajský soud znovu přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. ve světle závazných závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku.
49. Krajský soud zjistil, že ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti.
50. Žalobce je součástí celosvětové skupiny Stora Enso, která je v rámci celosvětového trhu dodavatelem inovativních ekologických řešení v oblasti obalů, biomateriálů, dřevěných výrobků a papíru. Žalobce je dceřinou společností rakouské společnosti Stora Enso Wood Products GmbH, která vlastní 100 % obchodní podíl na základním kapitálu žalobce.
51. Správce daně provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 zaměřenou na prověření metody stanovení převodních cen mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně na základě funkční a rizikové analýzy zkoumal, jak je žalobce závislý na rozhodovacích mechanismech jiné entity ve skupině. Dospěl k závěru, že žalobce v rámci výrobní činnosti a činností s ní souvisejících nevystupoval jako plnohodnotný nezávislý subjekt, ale jako výrobce s omezeným funkčním a rizikovým profilem, neboť jeho výrobní činnost byla ovlivněna transakcemi a vztahy se spojenými osobami, kdy hlavní přímý řídicí prvek představovala pro žalobce jeho mateřská společnost Stora Enso Wood Products GmbH, která zajišťovala přímé řízení, koordinaci a management, a to jak personálně, tak z pohledu kompetencí a rozhodovacích pravomocí, kterými jako nadřízená entita vůči žalobci disponovala. Správce daně dospěl ke zjištění, že mateřská společnost neumožňovala žalobci vyjednávání smluvních podmínek s jeho zákazníky a žalobce též nebyl přímo zodpovědný za nákup a dodávku zboží. Správce daně v řízení nezpochybnil, že výroba a prodej reziva byly žalobcem realizovány jak vůči spojeným osobám, tak vůči třetím nespojeným osobám, jakožto „nezávislým zákazníkům“. I tento prodej nezávislým zákazníkům byl ovlivněn „příkazy“ mateřské společnosti. Správce daně se následně zabýval vztahem mezi žalobcem a jeho mateřskou společností a dospěl k závěru, že cena za službu, jež poskytoval žalobce mateřské společnosti, nebyla nastavena v souladu s principem tržního odstupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, resp. podle čl. 9 odst. 1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Rakouskou republikou č. 31/2007 Sb.m.s. ze dne 8. 6. 2006 (dále jen „smlouva o zamezení dvojího zdanění“). Službu poskytnutou žalobcem správce daně charakterizoval jako zajištění výrobní činnosti žalobcem. Ten však nad svými zakázkami a obchody neměl plnohodnotnou řídicí kontrolu, neboť toto rozhodování náleželo mateřské společnosti. V tomto důsledku dle názoru správce daně prodával žalobce své výrobky svým zákazníkům pod úrovní provozních nákladů a přicházel tak o zisk. Tato služba nebyla žalobci ze strany mateřské společnosti kompenzována. Správce daně proto prostřednictvím transakční metody čistého rozpětí pro stanovení převodních cen upravil ziskovost žalobce podle srovnatelných nezávislých subjektů o částku 44 626 284 Kč. Tato částka představovala kompenzaci, kterou by býval měl žalobce od mateřské společnosti

obdržet, a která by žalobci zajistila dosažení ziskovosti na spodní hranici rozpětí zjištěného jako obvyklého.

52. V posuzované věci je podstatou sporu otázka zákonnosti aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle kterého platí, že „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; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.“ Je tedy zřejmé, jak ostatně konstatoval Nejvyšší správní soud, že smyslem tohoto ustanovení je pro daňové účely určit a upravit postup při stanovení tzv. převodních (transferových) cen u transakcí mezi spojenými osobami tak, aby v případě těchto transakcí byl zachován tzv. princip tržního odstupu. Nejvyšší správní soud vycházel při rozhodování této věci ze závěrů, které vyslovil v rozsudku ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 398/2019-49, ve kterém se zabýval aplikací § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a rovněž námitkou, že žalovaný pochybil při právním posouzení věci, pokud nečinil rozdíly mezi transakcemi realizovanými se spojenými osobami a s osobami nespojenými. Nejvyšší správní soud při tom vyslovil jednoznačné stanovisko, že v projednávané věci není mezi účastníky řízení sporu o tom, že žalobce a jeho mateřská společnost jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť tato mateřská společnost vlastní 100 % obchodní podíl na základním kapitálu žalobce. Podle názoru žalovaného vysloveného v kasační stížnosti však krajský soud pochybil, když dospěl k závěru, že daňové orgány aplikovaly § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů na vztah žalobce a jeho nezávislých zákazníků.

53. Krajský soud dále přistoupil k hodnocení jednotlivých žalobních bodů uvedených v žalobě pod body A/ až D/ a to z pohledu závazného právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem ve shora uvedeném rozsudku dne 25. 8. 2023, pod č.j. 7 Afs 358/2021 - 34.

A/ Žalovaný porušil § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů pokud jej aplikoval i na transakce žalobce s nespojenými osobami

54. Tuto žalobní námitku hodnotil Nejvyšší správní soud v rozsudku pod body 16 až 20 s jednoznačným závěrem, že z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů bylo aplikováno na vztah žalobce s jeho mateřskou společností, tedy na vztah spojených osob. Tento názor, který byl shora podrobně rozebrán, je pro zdejší soud závazný. Žalobní námitka je tedy nedůvodná.

B/ Žalovaný pochybil, pokud neposoudil žalobce jako plnohodnotného výrobce ve smyslu směrnice

55. Z daňového řízení dle zjištění správce daně vyplynulo, že žalobce nedosáhl obvyklé ziskovosti z výrobní činnosti a v rámci této činnosti nevystupoval jako plnohodnotný nezávislý subjekt, ale jako výrobce s omezeným funkčním a rizikovým profilem. Žalobce k tomu předložil Dokumentaci k převodním cenám rok 2012, z níž správce daně dovodil, že žalobce plně nerozhodoval ve všech aspektech souvisejících s jeho podnikatelskou činností jako samostatný plnohodnotný výrobce, neboť přímé řízení, koordinaci a management zajišťovala mateřská společnost a to jak personálně, tak z pohledu kompetencí a rozhodovacích pravomocí. Dále z daňového řízení vyplynulo, že správce daně provedl funkční a rizikovou analýzu za účelem zkoumání, do jaké míry je či není

žalobce závislý na rozhodovacích mechanismech jiné části skupiny. Dospěl ke zjištění, že žalobce se řídil vydaným ceníkem nadřazené skupiny, nebyl oprávněn samostatně rozhodovat o nákupu surovin nad určitý finanční limit, nedisponoval plnohodnotnými rozhodovacími pravomocemi, nemohl ovlivňovat specifikaci svého výrobního sortimentu a výrobní strategii a v oblasti strategického plánování měl velmi omezenou odpovědnost. Další poznatky při posouzení žalobce jako plnohodnotného výrobce vyplynuly ze zprávy o daňové kontrole. Z ní lze shledat, že převážná část stěžejních činností žalobce byla realizována spřízněnými společnostmi a žalobce tyto činnosti nemohl ovlivňovat. Žalobce nejednal samostatně ani v oblasti lidských zdrojů. Správce daně a potažmo žalovaný dospěli ke shodnému závěru, že žalobce nebyl v kontrolovaném zdaňovacím období v pozici plnohodnotného výrobce, neboť nemohl plně kontrolovat funkci strategického plánování, sjednávat cenové a obchodní podmínky s dodavateli a odběrateli a rozhodovat v oblasti personální. Nedisponoval plnohodnotnou řídicí kontrolou nad svými zakázkami a obchody v rámci své výrobní činnosti a rozhodování o zásadních otázkách náleželo mateřské společnosti. S tímto závěrem se na základě výsledků proběhlého daňového řízení shoduje i krajský soud. Je totiž zřejmé, že výrobu a prodej řeziva realizovanou žalobcem jak vůči spojeným osobám, tak vůči třetím nezávislým subjektům lze označit za řízené transakce, v nichž žalobce s ohledem na jeho funkčně rizikový profil primárně zajišťoval výrobní činnost a nesl tak pouze rizika spojená s vlastní výrobní činností, když tato výrobní činnost byla ovlivněna transakcemi a vztahy se spojenými osobami. Přitom hlavní řídicí prvek představovala mateřská společnost, neboť ta zajišťovala přímé řízení, koordinaci a management. Žalobci tak nemohlo být a nebylo umožněno vyjednávat smluvní podmínky se zákazníky a neměl ani přímou odpovědnost za nákup a dodávky surovin. Rozhodnutí žalobce podléhala dalšímu schválení v rámci společnosti. Z daňového řízení vyplynulo, že mateřská společnost uzavírala se zákazníkem rámcové smlouvy, včetně konkrétních obchodních podmínek, čímž zajišťovala zakázky pro žalobce. Výrobní závod pak zajišťoval na základě předaných pokynů výrobu a dodání výrobků s ohledem na dostupnou kapacitu. Žalobní námitku tak nelze považovat za důvodnou.

C/ Žalovaný postupoval nesprávně při provádění srovnávací analýzy

56. Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že žalobce předložil na podporu svých tvrzení dvě srovnávací analýzy. Srovnávací analýza 1 ze dne 15. 12. 2015 byla dle správce daně zaměřena pouze na doložení správné výše, použité 5% přírážky při fakturaci vnitropodnikových služeb, proto správce daně požadoval jinou analýzu, která by dle jeho názoru prokazovala správné nastavení cen. Žalobce proto následně dne 7. 4. 2017 předložil k prokázání správného nastavení cen mezi spojenými osobami srovnávací analýzu 2, která zkoumala vývoj ziskové přírážky žalobce ve srovnání s nezávislými společnostmi.
57. Správce daně souhlasil se zvoleným postupem žalobce ke způsobu ověření principu tržního odstupu v rámci srovnávací analýzy 2, z agregovaného přístupu aplikovaného žalobcem ovšem v rámci srovnávací analýzy 2 vyloučil některé specifické transakce, které přímo nesouvisely s výrobou. Z celkového obrátu žalobce vyčlenil výnosy dosažené oblasti poskytování IT, administrativních služeb a dále čisté přefakturace nákladů, protože nesouvisely přímo s výrobní činností, kterou žalobce realizoval. S tímto postupem se krajský soud ztotožňuje. Uvedené činnosti byly posouzeny samostatně, takový postup je přesnější. Zároveň byly z kalkulace ziskovosti výrobní

činnosti žalobce eliminovány i dopočtené náklady ve vazbě na samostatně testované služby, neboť ty nejsou tak úzce spjaty s výrobní činností. Dále je zřejmé že, že transakce mezi přízvěnými osobami v kontrolovaném zdaňovacím období významně ovlivňovaly základ daně, proto lze souhlasit s názorem, že bylo povinností správce daně v rámci daňové kontroly provádět jejich prověření. Správce daně za účelem stanovení tržního rozpětí obvyklé čisté ziskovosti v odvětví vycházel z výběrových kritérií použitých žalobcem ve srovnávací analýze 2, kdy na základě zvolených kritérií žalobce identifikoval celkem 79 společností, ze kterých následně určil vzorek 7 srovnatelných společností. Správce daně však nesouhlasil s volbou typu ukazatele, který poměřuje provozní zisk s provozními výnosy. Dle žalovaného je pro výrobce vhodnější poměřovat provozní zisk s provozními náklady. Oproti srovnávací analýze 2 správce daně k návrhu žalobce zohlednil změnu stavu zásob vlastní výroby a vyloučil z nákladů částku doloženou žalobcem za poskytnuté vnitropodnikové služby. Správce daně tak vypočetl ziskovost výrobní činnosti žalobce ve výši 1,10 %. Dále pak porovnal ziskovost žalobce s váženým průměrem ziskovosti srovnatelných společností za ucelené tříleté období. Vypočetl mezikvartilové rozpětí ukazatele ziskovosti srovnatelných nezávislých společností, kdy dle jeho zjištění by měl žalobce v pozici výrobce s omezeným funkčním a rizikovým profilem dosáhnout i při řádném plnění určených činností ziskovost odpovídající tržně obvyklým zjištěním u srovnatelných nezávislých subjektů pomocí váženého průměru v rozmezí od 2,08 % do 3,95 %. Žalobce měl tedy dle správce daně obdržet ve zdaňovacím období 2012 kompenzaci od řídicí mateřské společnosti odpovídající rozdílu mezi ziskovostí žalobce a tržní hodnotou dolního kvartilu mezikvartilového rozpětí.

58. Krajský soud s takto prezentovaným názorem žalovaného souhlasí. Má za to, že žalovaný svůj postup řádně odůvodnil, a proto na závěry obsažené v odůvodnění napadeného rozhodnutí plně odkazuje. Přiklonil se tedy k závěru, že ziskovost žalobce v roce 2012 by měla být porovnáována se ziskovostí referenčního vzorku srovnatelných společností dosaženou za rok 2012, tedy na spodní hranici mezikvartilového rozpětí 1,65 % - 3,42 %, kdy vypočtená kompenzace by se odvíjela od spodní hranice intervalu. Jedině tak bude dosaženo srovnání za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
59. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že v případě zjišťování správného nastavení transferových cen, tedy správnosti principu tržního odstupu, je možno vycházet z informačního systému – databáze Amadeus. Ta slouží jako zdroj dat pro srovnávací analýzu. Tímto způsobem postupoval žalobce v případě srovnávací analýzy 2 k doložení nastavení cen mezi spojenými osobami, kdy pro ocenění ziskovosti z výrobní činnosti využil rovněž databázi Amadeus a ne TNMM, která zkoumá čistý zisk společnosti v rámci řízené transakce s výsledkem zjištěného mezikvartilového rozpětí. Pro výběr srovnatelných společností byla žalobcem zvolena výběrová kritéria, se kterými se ztotožnil i správce daně. Lze tak uvést, že správce daně přistoupil k ověření správnosti nastavení transferových cen a vyhledávání srovnatelných společností ve shodě se samotným žalobcem, tedy dle jím nastavených kritérií a základních faktorů určujících srovnatelnost šetřené transakce.
60. Krajský soud rovněž přisvědčil názoru žalovaného, že ze strany správce daně bylo vybráno dostatečné množství potencionálních srovnatelných společností a tyto byly rovněž podrobeny kvalitativní analýze, s ohledem na ověření hlavní činností

srovnatelných společností, zda tato koresponduje s nastaveným kódem a obratem, kdy výsledný vzorek byl zúžen na 9 společností. Při tomto výběru byl dodržen základní postup s ohledem na srovnatelnost a skutečnost, aby vybraný vzorek měl vypovídací schopnost. Lze se přiklonit k názoru žalovaného, že smyslem srovnávací analýzy je nalézt takové rozpětí hodnot, v rámci kterého budou všechna vstupní data relativně spolehlivá. Aplikace principu tržního odstupu obecně vede k přiblížení se podmínkám, které by byly sjednány mezi nezávislými stranami. Není v možnostech správce daně provést úpravu všech nalezených dat a všech myslitelných tržních podmínek, v nichž působí jednotlivé srovnatelné společnosti tak, aby byla zajištěna jejich absolutní srovnatelnost. Správce daně základní principy srovnatelnosti jím zpracovanou srovnávací analýzou splnil. Lze také konstatovat, že žalovaný řádně a srozumitelně zdůvodnil svoji úvahu ohledně volby srovnávacího časového období, takže námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí není důvodná.

61. K námitce související s úpravou nákladové základny žalovaný v souladu s příslušnou právní úpravou konstatoval, že žalobce navrhoval takové úpravy nákladové základny, které není možné zohlednit vzhledem k nemožnosti provedení shodné úpravy u srovnatelných nezávislých společností. Jelikož se u aktivace tvorby rezerv jedná o velmi konkrétní účetní operace, které v případě jednotlivých srovnatelných společností nelze zjistit z dostupných veřejných zdrojů, není v praxi předmětná úprava u žalobce, respektive srovnatelných nezávislých společností, proveditelná. Pokud není možné úpravu zohlednit od hraničního vzorků, není možné ji provádět ani u žalobce. Podstatnou skutečností je, že byla nastavena taková kritéria, na základě kterých byly vybrány srovnatelné nezávislé společnosti a ty byly následně podrobeny kvalitativní analýze.

D) Doložil žalobce rozdíl v cenách ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů uspokojivě?

62. Povinností žalobce bylo uspokojivě doložit, proč vykázal v roce 2012 nižší ziskovost. Této povinnosti se však dle názoru krajského soudu nezhodil řádně. Za daných okolností nemůže obstát jeho odkaz na vývoj hrubého domácího produktu v ČR a stejně tak ani odkaz na údaje Českého statistického úřadu týkající se makroekonomického vývoje. Žalovaný v souladu se zákonem k této otázce uvedl, že je vždy nutno šetřit každou transakci samostatně a vycházet z údajů a informací sdělených a zjištěných příslušným daňovým subjektem a následně ověřených správcem daně. Žalobcem vzpomínané údaje nelze tak zobecnit, aby bylo možno usuzovat, že trh s řezivem v ČR byl v předmětném zdaňovacím období natolik rozdílný od trhů v EU, aby bylo možno uzavřít, že srovnávací analýzu předloženou správcem daně nelze použít. Navíc žalobce i sám připustil, že zboží dodával nejen na český trh, ale i do zahraničí. Na základě uvedené nutnosti individuálního přístupu lze uzavřít, že žalobce rozdíl v cenách ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů uspokojivě nedoložil.

VII. Závěr a náklady řízení

63. Na základě shora uvedeného krajský soud žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
64. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu,

kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Hradec Králové 26. března 2024

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu