



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Petry Venclové, Ph. D., a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobkyně: **ISOPLUS-EOP s.r.o.**, IČ 49285114
sídlem Opatovice nad Labem 478, 533 45 Opatovice nad Labem
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Šotníkem
sídlem Šikulova 190/17, 635 00 Brno – Kníničky

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2025, č. j. 2967/25/5200-11433713223

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce je podle § 23 odst. 7 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) kapitálově spojenou osobou se společností Isoplus Fernwarmechnik Gesellschaft m.b.H. (mateřská společnost, která je 100 % vlastníkem žalobce) sídlící v Rakousku a spadá do skupiny ISOPLUS, jejíž centrála se nachází v Německu. Žalobce je výrobní a obchodní společností, vyrábí tvarovky (kolena, ohyby, odbočky) a dále od mateřské společnosti nakupuje předizolované potrubí a doplňkové příslušenství, které v České republice sám prodává. Jak vyplynulo ze zprávy o daňové kontrole, tržby z prodeje výrobků žalobce činí cca 79 % všech jeho tržeb a z toho cca 94 % plyne z prodejů spojeným osobám. Žalobce přitom vykazuje znaky smluvního výrobce a v minoritní distribuční činnosti vykazuje znaky distributora s omezenými riziky, který měl dosahovat nízkého, ale stabilního rozpočtu. Žalobce přitom neměl k transakcím mezi spojenými osobami zpracovanou dokumentaci k převodním cenám v rámci skupiny. Správce daně prověřoval při daňové kontrole mimo jiné nastavení převodních cen v rámci skupiny, tedy prověřoval, zda ceny byly nastaveny tak, jak by v obdobných případech byly sjednány mezi nezávislými subjekty, tedy zda byl dodržen tzv. princip tržního odstupu.
2. Na základě výsledků daňové kontroly pak správce daně vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 ze dne 23. 6. 2022, č. j. 1220802/22/2801-52523-609288, který byl následně k odvolání žalobce změněn touto žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 3. 2025, č. j. 2967/25/52000- 11433-713223 tak, že doměřené daňové povinnosti z částky 2 222 810 Kč snížil na částku 2 161 630 Kč a částku sděleného penále z částky 458 511 Kč snížil na částku 446 275 Kč. Žalobci byla doměřena daň z příjmů právnických osob z toho důvodu, že ceny sjednané mezi žalobcem a spojenou osobou nebyly sjednané v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Žaloba a následná podání

3. Žalobce napadl žalované rozhodnutí žalobou, kterou koncipoval velmi obsáhle (celkem 39 stran textu). Z důvodu přehlednosti krajský soud následuje rozčlenění žaloby tak, jak jej učinil žalovaný ve svém vyjádření k žalobě. Žalobce totiž uplatnil námitky, které ve svém souhrnu směřují proti daňovým dopadům vyhodnocení postavení žalobce na trhu ve vztahu k jeho mateřské společnosti a ostatním spojeným osobám ve skupině, jak jej provedl správce daně a žalovaný. Tyto námitky lze rozčlenit do pěti žalobních okruhů, a to: námitky směřující proti vyhodnocení vyúčtované ztráty jako důkazu o špatně nastavených převodních cenách mezi spojenými osobami, v rámci nichž žalobce realizoval svoji ekonomickou činnost; námitky proti vyhodnocení způsobu cenotvorby mezi spojenými osobami jako důkazu o neobvyklosti ceny v tržním prostředí ve srovnání s ekonomickou činností mezi

nezávislémi obchodními subjekty; námitky směřující proti rozložení důkazního břemene v případě převodních cen, jak jej prezentoval správce daně a žalovaný; námitky proti způsobu stanovení referenční ceny správcem daně a žalovaným; námitky proti vyhodnocení prokázání důvodů, které způsobily ztrátu na straně žalobce ve zdaňovacím období roku 2017. Jednotlivými okruhy námitek se krajský soud zabývá níže v části odůvodnění týkající se vlastního posouzení věci.

4. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrval na skutkovém zhodnocení a právním názoru, jak je předložil v odůvodnění žalovaného rozhodnutí. Následně žalobce uplatnil repliku, v níž opětovně popíral závěry žalovaného a trval na okolnostech již uvedených v žalobě.

Vlastní přezkoumání krajským soudem

5. Krajský soud přezkoumal zákonnost žalovaného rozhodnutí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správních orgánů v souladu s ustanovením § 75 odst. 1, 2 s. ř. s.
6. Po přezkoumání žalovaného rozhodnutí dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná a plně se ztotožnil se skutkovým a právním hodnocením žalovaného. Na tomto místě soud připomíná, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument. Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí [*„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68)]. Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok jeho rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. nález ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08, bod 24), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci – pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů – nesmí být přemrštěné. Jiný postup by ohrožoval funkčnost orgánů veřejné moci, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly (k tomu srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 9 As 413/2018 – 43, bod 21). Implicitně lze samozřejmě vypořádat i důkazní návrhy účastníků řízení (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2019, sp. zn. III. ÚS 35/19, bod 62, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2017, č. j. 9 Ads 225/2016 – 61, body 42 a 44, a ze dne 11. 7. 2019, č. j. 5 Ads 213/2018 – 25, bod 18).
7. Lze tedy shrnout, že (jak výstižně konstatoval Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 27. 9. 2022, č. j. 2 As 272/2020 – 81, bod 26) *„obecně není dána povinnost soudu posoudit všechny námitky vznesené v řízení a ty obsáhle vyvrátit; jeho*

úkolem je uchopit obsah a smysl přednášené argumentace a vypořádat se s ní. Současně platí, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou správně vyřčené, a proto bude soud tam, kde se se závěry správních orgánů shodne, na tyto odkazovat, event. je stručně shrne. Soud přitom není povinen hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 – 128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014 – 88), resp. soud není povinen vše znovu převyprávět „vlastními slovy“ (srov. např. náleze Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20).

8. S ohledem na uvedené se krajský soud na žalované rozhodnutí plně odkazuje a doplňuje následující argumentaci.
9. K formě, kterou správce daně a žalovaný uplatnili požadavky na žalobce ohledně předkládání důkazů, tedy že se obraceli na žalovaného e-mailem, případně telefonicky, soud uvádí, že tyto procesní postupy nejsou žádnou ze stran sporovány a zejména, že nemohou mít vliv na výslednou zákonnost žalovaného rozhodnutí. Může se totiž jednat nanejvýš o nedostatek formy procesního postupu. Žalobce měl reálnou možnost na požadavky reagovat, naopak netvrdil, že v důsledku takového postupu by požadavky na něj kladené byly nesrozumitelné, byl uveden v omyl nebo že by byl v důsledku toho jakýmkoliv způsobem zkrácen na svém právu prokazovat svá uplatněná tvrzení. Lze souhlasit s žalovaným, že tento neformální postup směřoval k urychlení celého daňového řízení a z žádných skutečností v dané věci nelze důvodně dovodit, že by směřoval nebo reálně poškodil žalobce na jeho procesních právech. Žalobce přitom, jak sám potvrdil v podané replice k vyjádření žalovaného, v průběhu daňové kontroly proti neformálnímu postupu správce daně a následně ani proti neformálnímu postupu žalovaného v průběhu odvolacího řízení nic nenamítal.
10. Jestliže nyní namítá, že ve zprávě o daňové kontrole není zmínka o „četných neformálních podáních“, pak k tomu lze uvést, že správce daně je povinen hodnotit okolnosti, které mají vztah ke sporným otázkám, pokud určitá podání neuváděl, pak je zjevné, že je nepovažoval za relevantní a z nich nevycházel. Pokud je naopak žalobce za relevantní považoval, mohl tyto námitky v konkrétní podobě uplatnit již v odvolání. Rozhodné úkony byly provedeny formálně, což žalobce nesporel. Jestliže správce daně a žalovaný postupovali rovněž neformálně, pak postupovali v souladu se zásadou rychlosti a hospodárnosti řízení zakotvenou v § 6 odst. 2 daňového řádu. Neformální e-maily či telefonáty správci daně umožňují zjednodušení komunikace a operativní odstranění nejasností. Tedy neformální komunikace byla v daném případě organizačním a koordinačním nástrojem. K otázce neformálního postupu správce daně krajský soud uvádí, že pokud byl daňový subjekt řádně seznámen s výzvami a podklady rozhodnutí, pak samotná neformální komunikace nezakládá nezákonnost žalovaného rozhodnutí.
11. Tedy krajský soud uzavírá, že námitka neformálního postupu, jakkoliv může být v rozporu s doporučeným postupem Komory daňových poradců ČR a Generálního ředitelství cel, nezákonnost žalovaného rozhodnutí sama o sobě nezakládá.
12. K otázce ztráty jako důkazu o špatně nastavených převodních cenách krajský soud uvádí, že žalovaný nezaložil svůj závěr o nedodržení principu tržního odstupu na

tomto jediném skutkovém zjištění, nýbrž skutečnost, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2017 vykázal ztrátu, vyvolala u správce daně důvodnou pochybnost o tom, že byly převodní ceny mezi spojenými osobami nastaveny v souladu se zákonem, tedy za dodržení principu tržního odstupu. Vykázaná ztráta zde byla pro správce daně indikátorem netržních podmínek, neboť princip tržního odstupu předpokládá racionální ekonomické chování a nezávislý daňový subjekt je schopen ztrátu objasnit objektivními ekonomickými důvody, což bylo žalobci správcem daně umožněno, přičemž u spojených osob je v případě ztráty zcela namístě ověřovat ekonomicky racionální chování. Tedy správce daně v důsledku vykázané ztráty požadoval zcela legitimně přesvědčivé ekonomické vysvětlení vzniku ztráty, které by bylo v souladu se zdravým tržím prostředím. Jak přitom vyplynulo z rozhodnutí žalovaného, správce daně se nezastavil u zjištění ztrátovosti, nýbrž posoudil stanovené ceny na základě tržního srovnání. Žalobce přitom ztrátu objasňoval tím, že se reálné náklady vstupů lišily od předpokládaných nákladů zahrnutých v kalkulacích, avšak cenotvorba nebyla nastavena špatně. K tomu žalovaný uvedl, že již v průběhu roku 2016 došlo ke zvýšení cen o 1,9 %, v roce 2017 do dubna o 1,3 %. U žalobce došlo ke zvýšení cen v roce 2017 o 22 %, a to při mírném poklesu jeho tržeb, aniž by v roce 2017 došlo k cenovému šoku. Žalobce nárůst vstupních nákladů dokládá daty z Českého statistického úřadu. De žalovaného měl žalobce provést analýzu ziskovosti na konci zdaňovacího období a v případě, že provozní náklady převýšily provozní výnosy, měl obdržet finanční kompenzaci od společnosti, která vykonávala rozhodovací funkce a rizika kontrolovala, případně měl o nesprávně nastavené převodní ceny upravit základ daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V rámci funkčně - rizikové analýzy správce daně identifikoval vykonávané funkce a nesená rizika žalobce a dospěl k závěru, že žalobce je smluvním výrobcem, neboť nedisponuje plnými rozhodovacími pravomocemi, a to právě ani v oblasti cenotvorby, disponuje méně významnými funkcemi (riziko výpadku, kurzu, pohledávek, nikoliv riziko zásob, logistiky). Svědek P. K., vedoucí obchodního oddělení přitom vypověděl, že žalobce je od mateřské společnosti limitován cenou, za kterou výrobky od mateřské společnosti může nakoupit. Prodejní plán předkládá vedoucí obchodního oddělení mateřské společnosti, která rovněž schvaluje stanovení rozpočtu. Správce daně přitom zjistil z předložené skladové evidence a vydaných faktur, že přírážka k vlastním nákladům byla ve většině případů u prodejů spojeným osobám nižší než deklarovaná a nepokryla ani provozní náklady.

13. Tedy krajský soud uzavřel, že vykázaná ztráta byla správcem daně správně a v souladu s daňovým řádem identifikována jako indikátor vzbuzující důvodné pochybnosti o řádně v souladu s principem tržního odstupu stanovených cenách mezi spojenými osobami, přičemž bylo prokázáno, že cenotvorba nebyla v moci žalobce, nýbrž byla schvalována mateřskou společností, která schvalovala rovněž rozpočet žalobce, přičemž přírážky k vlastním nákladům nepokryly ani provozní náklady. Tedy pochybnost správce daně v uvedeném směru nebyla žalobcem v průběhu daňového řízení odstraněna, tedy žalobce v tomto ohledu neunesl své důkazní břemeno.
14. Dále žalobce ohledně cenotvorby výrobků tvrdil, že nebylo možno zahrnout do cenotvorby reálné zvýšení cen vstupních nákladů. Žalovaný k tomu však připomněl, že žalobce v průběhu daňového řízení tvrdil, že provozní ztráta v roce 2017

byla způsobena udržováním obchodního oddělení s cílem rozvoje distribuční činnosti a že tedy důvod ztráty se nacházejí mimo cenotvorbu. Žalobce přitom ani rozdíl mezi původně kalkulovanými a reálnými náklady nedoložil. Žalovaný přitom objasnil, že interní benchmark s použitím metody C+ nelze použít jako spolehlivý důkaz, neboť žalobcem předložené kalkulace nezohledňují nepřímé výrobní náklady, neboť žalobce nevyčíslil celkové náklady obchodního oddělení, které jsou společné pro prodej výrobků mezi spojenými osobami tak nezávislým odběratelům, nelze proto využít interních srovnatelných transakcí. Žalovaný přitom provedl kalkulaci 10 náhodně vybraných výrobků žalobce a dopočítal ve zprávě o daňové kontrole deklarovanou přírážku cca 15 % na materiál a 160 % na mzdové náklady, čímž prokázal, že prodejní cena uváděná žalobcem neodpovídá přírážce deklarované žalobcem a z provozního výsledku hospodaření je zřejmé, že stanovená cena nepokryla ani provozní náklady. K námitce ohledně použitého směnného kurzu k 31. 12. 2017, který nemohl být v lednu 2017 známý, souhlasí krajský soud s názorem žalovaného, že mělo dojít k cenovému narovnání nebo k úpravě základu daně. K námitce žalobce, že žalovaný používá chybně terminologii ohledně cen, žalovaný dle soudu zcela příleňavě poukázal na skutečnost, že v letech 2015 a 2017 vykazoval žalobce zápornou přírážku k provozním nákladům a ani v jednom zdaňovacím období nevykázal daňovou povinnost při kumulovaném obratu přes 500 000 000 Kč. Správce daně přitom vycházel nejen ze skladové evidence, ale i z vystavených faktur, tedy nezaměňuje pojmy skladové ceny, ceníkové ceny a skutečné prodejní ceny.

15. Tedy cenotvorba je ve věci žalobce s ohledem na uvedené skutečnosti důkazem o tržní neobvyklosti stanovené prodejní ceny mezi spojenými osobami.
16. K námitce rozložení důkazního břemene v případě převodních cen uvádí soud následující argumentaci. Ve vztahu k posouzení stanovení převodních cen v souladu se zákonem správce daně zjišťuje, zda se převodní ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen sjednaných mezi nezávislými subjekty v běžných obchodních vztazích. Následně v případě rozdílu takto porovnávaných cen přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen objasnit rozdíl ekonomicky racionálním důvodem.
17. V projednávané věci správce daně výzvou k prokázání skutečností datovanou dne 12. 10. 2021 vyzval ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů žalobce k prokázání rozdílu mezi vykázanými provozními výnosy v účetnictví ve výši 191 631 965 Kč a zjištěnými potenciálními provozními výnosy, kterých by bylo dosaženo mezi nezávislými obchodními subjekty ve výši od 204 712 361 Kč do 222 697 324 Kč za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně při stanovení převodních cen aplikoval transakční metodu čistého rozpětí vycházející z provozních nákladů žalobce s připočtením čisté provozní přírážky. Pro účely srovnávací analýzy identifikoval v databázi Orbis šest konečných subjektů, jejichž funkční a rizikový profil shledal srovnatelným s profilem žalobce. Ziskovost těchto subjektů porovnal pomocí ukazatele RentN (průměr tříletého období let 2015 až 2017), přičemž výsledné rozpětí aritmetického průměru se pohybuje u srovnatelných subjektů v rozmezí 3,58 % až 12,68 %. Naproti tomu žalobce vykázal v posuzovaném období hodnotu ukazatele RentN -3,04 %.

18. V reakci na výzvu správce daně žalobce podáním ze dne 30. 11. 2021 poukazoval na specifické podmínky roku 2017, avšak dokumentaci k převodním cenám nepředložil. Správce daně následně seznámil žalobce s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění dne 24. 1. 2022. Na toto seznámení žalobce reagoval vyjádřením ze dne 14. 4. 2022, v němž se odkazem na jím vybrané tržní subjekty snažil doložit, že ztráta v roce 2017 nevybočovala z tržního standardu.
19. V průběhu odvolacího řízení předložil žalobce další důkazní prostředky. Vzhledem k tomu bylo odvolacím námitkám částečně vyhověno, a to ve vztahu k hodnotě ukazatele RentN uvedené u žalobce pro rok 2017 v databázích Orbis a TP CATALYST, což vedlo ke změně výše doměřené daňové povinnosti žalobce, jak vyplývá z výroku žalobou napadeného rozhodnutí. V odvolacím řízení byl k návrhu žalobce dne 7. 9. 2022 proveden výslech svědka P. K., vedoucího obchodního oddělení žalobce, jehož cílem bylo prokázat rozsah rozhodovacích pravomocí žalobce v rámci jeho distribuční činnosti, přičemž nebyla prokázána samostatnost žalobce v záležitosti cenotvorby.
20. K rizikovému a funkčnímu profilu žalobce uvádí soud následující argumentaci. Ačkoli žalobce uznává absenci ucelené dokumentace k převodním cenám, omezuje se v polemice se správcem daně o svém funkčním profilu v oblasti výroby, který dle správce daně vykazuje znaky smluvního výrobce, tedy subjektu, který nedisponuje plnými rozhodovacími pravomocemi v oblasti cenotvorby, plánování, určování marketingové strategie a rozpočtu pro její uskutečnění, distribučních procesů, výzkumu a vývoje a odbytu. Žalobce však současně neuvádí, v čem konkrétně mají být tato skutková zjištění nesprávná a nepravdivá.
21. Ze zprávy o daňové kontrole je přitom zřejmé, o které okolnosti žalovaný opřel svůj závěr. Při zpracování funkční a rizikové analýzy vycházel z jednatelské smlouvy, ze smlouvy o vzájemné podpoře a principech obchodu, ze skladové evidence, faktur a z dokladů předložených žalobcem v průběhu daňové kontroly.
22. Dle krajského soudu je závěr žalovaného, že funkční profil žalobce odpovídá smluvnímu výrobcí, správný, jak již bylo uvedeno výše. Správce daně v rámci srovnávací analýzy použil agregovaný přístup, kdy v případě žalobce posuzoval všechny vykonávané činnosti v rámci jedné souhrnné analýzy ziskovosti, neboť výrobní činnost představuje u žalobce činnost hlavní a majoritní, a to s ohledem na objem realizovaných tržeb.
23. V oblasti distribuce disponuje žalobce pouze omezeným funkčním profilem; nelze jej proto považovat za plnohodnotného distributora, neboť nevykonává komplexní distribuční činnost a současně nenese významná podnikatelská rizika.
24. Pokud jde o tabulky předložené až v žalobě, krajský soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že není seznatelné, podle jakých konkrétních podkladů a za použití jaké metodiky dospěl žalobce k předkládaným závěrům, tedy tyto výstupy nelze považovat za přezkoumatelné.
25. Pokud jde o otázku cenotvorby, soud připomíná, že výpovědi svědka P. K. bylo prokázáno, že prodejní cena je sjednávána s nezávislými odběratele žalobce, avšak žalobce je zásadním způsobem limitován nákupní cenou, za kterou může výrobky

pořizovat od mateřské společnosti. Nákupní cena není výsledkem vyjednávání, nýbrž vychází z ceníku jednostranně stanoveného mateřskou společností; možnost jejího snížení je pouze výjimečná a podmíněná souhlasem mateřské společnosti.

26. Na nastavení cenotvorby se rozhodujícím způsobem podílí mateřská společnost, jak bylo prokázáno výsledkem svědka P. K. Žalobce nese riziko kurzu. Mateřské společnosti je předkládán ke schválení plán prodeje. Mateřská společnost stanovuje nákupní cenu zboží a schvaluje rozpočet. Zároveň určuje dodavatele a skladbu prodáváného portfolia, přičemž žalobce prodává výhradně výrobky spojených osob, což potvrdil i svědek P. K. Rozšíření sortimentu nad rámec stanoveného portfolia přísluší výlučně mateřské společnosti, nikoliv žalobci.
27. Mateřská společnost se podílí na zajištění skladování a správy zásob, neboť zboží je expedováno přímo od mateřské společnosti ke koncovému zákazníkovi. Náklady na dopravu nese mateřská společnost. Žalobce nevlastní skladové zásoby zboží, tudíž nenese odpovědnost za jeho kvalitu, neposkytuje záruky a nenese náklady související s reklamacemi, s výjimkou reklamací vlastních výrobků.
28. Za těchto okolností se krajský soud plně ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobce nedisponuje plnými rozhodovacími pravomocemi v oblasti cenotvorby, plánování, určování marketingové strategie a rozpočtu pro její uskutečnění, a to ani ve vztahu k distribučním procesům, výzkumu a vývoje a odbytu. Žalobce vykonává toliko méně významné funkce a nese omezená rizika, zejména riziko výpadků, riziko kurzu, riziko pohledávek, přičemž nenese riziko zásob ani logistická rizika.
29. Funkční a rizikový profil žalobce byl tak žalovaným vymezen plně v souladu se zjištěnými skutkovými okolnostmi a odpovídá závěrům učiněným ve zprávě o daňové kontrole.
30. Ke stanovení referenční ceny správcem daně a žalovaným uvádí soud následující argumentaci. Žalobce sporoval agregaci činností, neboť tvrdil, že prodej výrobků a distribuce zboží mají rozdílnou ekonomickou povahu. Rovněž tvrdil, že žalovaný nevěnoval dostatečnou pozornost tomu, v jakém odvětví žalobce působí. K tomu krajský soud uvádí, že bylo prokázáno, že prodej výrobků spojeným osobám činí u žalobce 96 % jeho celkových tržeb za prodané výrobky (údaje z předloženého upraveného interního benchmarku), zatímco prodej výrobků nespojeným osobám činí u žalobce 4 %. Je sice pravdou, že výroba a distribuce mají rozdílnou ekonomickou povahu, avšak žalobce neviduje nepřímé výrobní náklady, které by se vztahovaly pouze k výrobě produktů do skupiny spojených osob, či naopak pouze k výrobě produktů pro nezávislé zákazníky. U žalobce nedochází k oddělenému skladování výrobků, které by umožnilo spolehlivě identifikovat náklady a výnosy vztahující se výlučně k distribuční činnosti. S ohledem na úzkou ekonomickou provázanost výrobní a distribuční činnosti, včetně existence společných nákladů obchodního oddělení, považuje krajský soud postup správce daně, který přikročil k agregaci činností žalobce, za postup odpovídající zjištěné ekonomické realitě.
31. Pokud jde o zpochybnění srovnatelných subjektů, má krajský soud za to, že žalovaný dostatečně objasnil způsob zvolení a zhodnocení vybraných subjektů v žalovaném rozhodnutí, na což krajský soud plně odkazuje. Úkolem soudu bylo přezkoumat, zda

žalovaný postupoval v souladu se zákonem, nikoliv za situace, kdy dospěl k závěru, že žalovaný zvolil správný vzorek srovnatelných subjektů, nad takto stanovený rámec soudního přezkumu zjišťovat, zda na trhu existují ještě jiné subjekty, které by byly rovněž vhodné pro zpracování srovnávací analýzy. Žalovaný přitom dostatečně zdůvodnil, proč zahrnul do vzorku srovnatelných subjektů právě konkrétní společnosti, když tímto kritériem byla klasifikace jejich ekonomických činností. Tyto subjekty vytvářely sice jiný výsledný produkt, avšak výroba spočívala v tvarování a svařování stejně jako u žalobce. Proto lze tyto činnosti považovat za srovnatelné.

32. Dále žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobce v rámci daňového řízení nepředložil manažerské účetnictví, pročež nebylo možné analýzy žalobce nijak ověřit. Proti takovému závěru nelze ničeho namítat. Tvrzení žalobce, že veškeré výrobky jsou zatěžovány rovnoměrnými nepřímými náklady, bylo důvodně ze strany správce daně zpochybněno zjištěním významného rozdílu mezi žalobcem tvrzenou přírážkou cca 15 % k materiálovým nákladům a cca 160 % k mzdovým nákladům a přírážkou skutečně zjištěnou správcem daně na základě skladové evidence a předložených faktur. Z provedeného dokazování vyplynulo, že přírážka k vlastním nákladům byla ve většině případů u prodejů spojeným osobám nižší. Pokud přitom nelze zjistit skutečné náklady na výrobky pro spojené osoby a nespojené osoby, nelze vyčíslit ani skutečnou hrubou ziskovou přírážku. Pokud jde o odkaz žalobce na interní benchmark, krajský soud se plně ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobci se v průběhu celého daňového řízení nepodařilo vyčíslit náklady obchodního oddělení pro prodej vlastních výrobků a pro prodej nezávislým odběratelům, z čehož plyne jednoznačný závěr, že nelze v interním benchmarku žalobce zohlednit úpravu hrubé ziskové přírážky o náklady na obchodní činnosti, které se týkají pouze výrobků pro nezávislé odběratele. Ve vztahu ke všem námitkám uplatněným proti stanovení referenční ceny správcem daně a žalovaným pak krajský soud uzavírá, že se plně ztotožňuje s odůvodněním uvedeným v žalovaném rozhodnutí a postup správce daně a žalovaného považuje za zákonný.
33. K žalobnímu bodu ohledně doložení důvodů pro vzniklou ztrátu, uvádí soud následující argumentaci. Žalobce namítal, že v meziročním srovnání let 2016 a 2017 musel vynaložit o 22 % více nákladů, což bylo doloženo z dat Českého statistického úřadu. S ohledem na shora uvedený funkční a rizikový profil žalobce, jak jej stanovil správce daně, se krajský soud plně ztotožňuje rovněž s navazujícím závěrem žalovaného, že žalobce jako distributor s omezenými riziky, který měl dosahovat nízkého, ale stabilního zisku, neměl plně v gesci kalkulaci cen vstupů, tudíž dopad nárůstu cen vstupů nelze považovat za ekonomicky legitimní důvod pro vznik provozní ztráty žalobce v roce 2017. Pokud jde o tvrzení o investici do obchodního oddělení, pak žalobce nevyvrátil závěr žalovaného, že tato investice postrádá oporu v obsahu spisového materiálu, naopak z výsledku P. K. a ze seznamu zaměstnanců poskytnutého Českou správou sociálního zabezpečení vyplynulo, že obchodní oddělení mělo do října 2017 celkem šest zaměstnanců a jejich počet se v uvedeném měsíci zvýšil o jednoho zaměstnance. Jak již uvedeno, v průběhu daňového řízení nebyly vyčísleny celkové náklady obchodního oddělení, nebylo proto možno v interním benchmarku zohlednit úpravu hrubé ziskové přírážky o náklady na obchodní činnost, které by se týkaly pouze výrobků pro nezávislé odběratele. Krajský soud rovněž souhlasí se

závěrem žalovaného, že po mateřské společnosti lze žádat, aby kompenzovala žalobci ztrátu, ačkoli tato dosáhla v roce 2017 rovněž ztráty, a to právě z toho důvodu, že ztráta nebyla u žalobce způsobena výhradně s funkcí, které žalobce plně nese a kontroluje.

Závěr krajského soudu

34. Soud konstatuje, že žalobce v projednávané věci neunesl důkazní břemeno, které na něj přišlo poté, co správce daně doložil existenci rozdílu mezi převodními cenami sjednanými mezi spojenými osobami a cenami, jichž bylo dosaženo mezi nezávislými subjekty za stejných nebo obdobných podmínek. Ačkoliv žalobce v průběhu daňové kontroly i následného řízení tvrdil, že ztráta vykázaná v roce 2017 byla důsledkem investic do rozšiřování jeho obchodního oddělení, tato tvrzení nebyla podložena relevantními důkazy, které by umožnily posoudit jejich ekonomickou racionalitu z pohledu principu tržního odstupu. Žalobce zejména neprokázal, že by investice do rozvoje obchodní činnosti byly činěny s reálným očekáváním návratnosti, ani že by nesl podnikatelské riziko odpovídající rozsahu tvrzených investic. Žalobce dále nepředložil žádnou předem zpracovanou dokumentaci, z níž by vyplývalo, že investice do obchodního oddělení byly systematicky plánovány, časově ohraničeny a ekonomicky vyhodnoceny, ani že by jejich důsledkem mělo být budoucí zvýšení jeho vlastních provozních výnosů.
35. Z provedeného dokazování nevyplývá, že by převodní ceny byly v posuzovaném období nastaveny tak, aby žalobci umožňovaly návratnost investic do rozšíření obchodní činnosti, naopak použitý cenový mechanismus založený na omezené provozní příirážce neumožňoval žalobci participovat na budoucích přínosech tvrzeného rozvoje obchodního oddělení, což je rozporu s tvrzením, že by žalobce jednal jako ekonomicky racionální nezávislý podnikatelský subjekt. Ani provedený výslech svědka P. K. jako vedoucího obchodního oddělení žalobce nemohl zvrátit závěr neunesení důkazního břemene, neboť se zaměřil především na popis organizační struktury a operativních činností obchodního oddělení nikoli na doložení ekonomické racionality nastavení převodních cen či nákladů investiční fáze.
36. Pokud jde o argumentaci cenově specifickými podmínkami posuzovaného období roku 2017, krajský soud konstatuje, že tyto okolnosti nebyly konkrétně promítnuty do nastavení převodních cen v rámci skupiny. Tvrzené cenové znevýhodnění na vstupech žalobce se v cenotvorbě uvnitř skupiny nijak neodrazilo. Takové nastavení cenových vztahů nelze považovat za racionální chování nezávislého tržního subjektu.
37. Za těchto okolností krajský soud uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno, jež na něj přešlo podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť neprokázal, že rozdíl mezi zjištěnými převodními cenami a cenami obvyklými, byl výsledkem objektivních ekonomicky racionálních a tržně akceptovatelných okolností. Postup správce daně, který přistoupil k úpravě základu daně, je proto v souladu se zákonem. Vzhledem k tomu, že krajský soud dospěl k jednoznačnému závěru, že žaloba není důvodná, rozhodl tak, že žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

Náklady řízení

38. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšný žalovaný dle obsahu soudního spisu nevynaložil takové náklady, které by přesahovaly rozsah jeho běžné úřední činnosti, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-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.

V Pardubicích dne 26. listopadu 2025

JUDr. Petra Venclová, Ph. D. v. r.
předsedkyně senátu