

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Goldfein CZ s. r. o.**, se sídlem Ovocný trh 8, Praha 1, zastoupena Mgr. Hedvikou Hartmanovou, advokátkou se sídlem Ovocný trh 8, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 6. 9. 2011, čj. 4826/11-1200-602199, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 10. 2012, čj. 31 Af 111/2011 – 61,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 29. 8. 2008 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007. Důvodem pro jeho podání bylo zjištění, že transakce prováděné mezi žalobkyní jakožto dceřinou společností a společností Goldfein-Backwaren-Vertriebs GmbH (dále jen „Goldfein GmbH“), která je mateřskou společností, nebyly prováděny za tržních podmínek. Žalobkyni vznikla z těchto transakcí

majetková újma. Proto bylo třeba v souladu s § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zvýšit daňový základ. V souladu s tímto dodatečným daňovým přiznáním byla žalobkyni pravomocně doměřena daň z příjmů.

[2] Následně dne 31. 8. 2010 podala žalobkyně další dodatečné daňové přiznání na tutéž daň a totéž zdaňovací období. Tentokrát však daňový základ výrazně snížila, neboť dle jejího tvrzení nevznikla žalobkyni z obchodních transakcí se společností Goldfein GmbH žádná majetková újma, takže nebyl dán důvod pro úpravu daňového základu dle dodatečného daňového přiznání ze dne 29. 8. 2008. Finanční úřad v Pardubicích (dále jen „správce daně“) zahájil vytýkací řízení, které ukončil vydáním dodatečného platebního výměru ze dne 2. 2. 2011, čj. 26709/11/248912607623. Jeho výsledkem bylo stanovení daně ve stejné výši jako dle dodatečného daňového přiznání ze dne 29. 8. 2008. Správce daně tedy neakceptoval snížení základu daně a daňové povinnosti, neboť žalobkyně neprokázala, že podmínky transakcí sjednávaných mezi ní a společností Goldfein GmbH odpovídají tržním podmínkám, tedy že nebyl dán důvod pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně podala proti rozhodnutí správce daně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl *(pozn.: O odvolání původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Hradci Králové, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství v Hradci Králové, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství).*

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou. Krajský soud žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že není důvodná. Soud zdůraznil, že bylo povinností žalobkyně, nikoliv správce daně, aby prokázala, že její původní tvrzení v dodatečném daňovém přiznání ze dne 29. 8. 2008 o nedodržení výše cen obvyklých při transakcích mezi spojenými osobami bylo nesprávné a že snížení základu daně v dodatečném daňovém přiznání ze dne 31. 8. 2010 bylo oprávněné. Soud se ztotožnil s hodnocením důkazních prostředků žalovaným. Dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že převodní ceny mezi ní a mateřskou společností byly v roce 2007 stanoveny v souladu s principem tržního odstupu dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Naopak, žalobkyně předložila důkazní prostředky, ze kterých vyplynulo, že ceny surovin nakupované žalobkyní od mateřské společnosti byly nadhodnocené. Realizovaná zisková přirážka z prodaných výrobků byla rovněž zkreslena. Tvrzení, že od společnosti Goldfein GmbH odebírala výrobky specifické kvality, žalobkyně neprokázala, stejně jako tvrzení o bezvýjimečné aplikaci tradiční transakční metody při stanovování převodních cen.

[4] Soud neshledal důvodnou ani námitku porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný ani správce daně si totiž v průběhu odvolacího řízení žádné důkazy neopatřili, a proto žalovanému nevznikla povinnost dle cit. ustanovení daňového řádu. Jediné důkazní prostředky, které byly v odvolacím řízení doplněny do spisu, předložila sama žalobkyně. Z žádného ustanovení daňového řádu neplyne povinnost odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s hodnocením důkazů ještě před vydáním rozhodnutí, navíc za situace, že nedošlo ke změně právního názoru správce daně.

II.
Argumenty obsažené v kasační stížnosti

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatelka namítá, že správce daně vyhodnotil důkazy v nyní prováděném řízení odlišně než v řízení o odvolání proti dodatečnému daňovému přiznání podanému v roce 2008 Ing. M. Bývalá jednatelka stěžovatelky Ing. M. přitom nepředložila žádné kvalifikované důkazy, tj. prokázané výpočty ani jiné důkazní prostředky dokládající výši majetkové újmy. Pouze konstatovala, že stěžovatelce byla společností Goldfein GmbH způsobena majetková újma, což správci daně i žalovanému tehdy postačovalo. Stěžovatelka je přesvědčena, že v rámci relevantního trhu nelze nalézt srovnatelný nezávislý výrobek, resp. srovnatelnou transakci s výrobkem jako Kuchenmischung 102, Tegomuls 90 S*, Quemina. Z hlediska pochopení tvorby převodních cen mezi stěžovatelkou a společností Goldfein GmbH jsou stěžejní vyjádření ze dne 6. 12. 2010, 12. 11. 2010 a 18. 1. 2011, na něž stěžovatelka odkazuje. Stěžovatelka předložila dokumentaci týkající se stanovení výše cen za zboží dodávané od společnosti Goldfein GmbH. Po jejím předložení přešlo důkazní břemeno na správce daně, ten tak musí dokumentaci rozporovat prostředky stejné právní váhy, jaké použila stěžovatelka. Správce daně má povinnost nalézt, resp. spočítat cenu obvyklou, která je v souladu s principem tržního odstupu.

[6] Stěžovatelka dále namítá, že při stanovení převodních cen mezi propojenými osobami lze vycházet ze současných i minulých období, relevantní mohou být i údaje za období následující. Proto by správce daně měl aplikovat přístup tzv. rozumných očekávání, tj. měl by posuzovat cenu zejména v době, kdy byla vytvořena. Rozhodnutí žalovaného a rozsudek krajského soudu jsou částečně nepřezkoumatelné, neboť žalovaný ani krajský soud neuvedli, jakým způsobem byla v posuzované věci aplikována směrnice OECD. Nesdělili, proč metodika stanovení výše převodních cen používaná stěžovatelkou je chybná, proč některé náklady lze do převodních cen započítat a některé nelze. Soudem ani žalovaným nebylo zjištěno, jaké ceny by bylo dosaženo při koupi stejného zboží mezi nezávislými subjekty. Stěžovatelka zdůrazňuje, že veškerá odpovědnost za produkci a prodej v ČR ležela ve zdaňovacím období roku 2007 na stěžovatelce, které společnost Goldfein GmbH poskytovala veškerou technickou a marketingovou podporu a prostředky na nákup výrobních strojů a zařízení. Prodejní odpovědnost za export ležela na společnosti Goldfein GmbH. Bez dodávky surovin od společnosti Goldfein GmbH by stěžovatelka nemohla zachovat kvalitu výrobků.

[7] Mezi faktory mající vliv na odlišné stanovení ceny patří zejména know-how, představované jedinečným složením směsí pro výrobu produktů s označením Goldfein, nižší rizika obchodu mezi spojenými osobami (riziko nezaplacení pohledávky) a absence nákladů na akvizici zákazníka. Společnost Goldfein GmbH vynakládala v roce 2007 téměř veškeré náklady na realizaci obchodních vztahů se stěžovatelkou, přičemž zisková marže činí 1% - 2%. Rozhodně tedy nejde o nepřiměřeně vysokou marži, jak uvedla Ing. M. ve zprávě o vztazích. Stěžovatelka srovnávací analýzou doložila, že cena všech výrobků od společnosti Goldfein GmbH byla nižší, než jaká by byla cena srovnatelných výrobků od nezávislých dodavatelů. Analýzu však žalovaný ani krajský soud nezohlednili. Žalovaný

také nesprávně vyhodnotil dohodu o narovnání ze dne 27. 2. 2009. V ní mimo jiné Ing. M. deklarovala, že stěžovatelce žádná újma z obchodních vztahů s mateřskou společností nevznikla. Nesprávně bylo posouzeno stanovisko auditora ke zprávě znalce k přezkoumání zprávy o vztazích mezi propojenými osobami ze dne 20. 11. 2009 a stanovisko k uplatňování převodních cen mezi stěžovatelkou a Goldfein GmbH.

[8] Stěžovatelka dále namítá, že posudek Ing. Chyti nebylo možné s ohledem na předložení neúplných informací pro jeho zpracování považovat za relevantní důkaz, že mezi stěžovatelkou a společností Goldfein GmbH nebylo dodrženo účtování obvyklých cen. V dodatku k posudku Ing. Chyti zdůvodňuje, proč původní znění znaleckého posudku je nesprávné. Tento dodatek také potvrzuje závěry obsažené ve zprávě BDO Prima Finkonsult s. r. o. Stěžovatelka poukazuje na rozporný postup správce daně a žalovaného, kteří v případě dodatečného daňového podání zpracovaného v roce 2008 Ing. M. připustili analogii roku 2007 s rokem 2006, což vyústilo v připuštění podpůrného užití znaleckého posudku Ing. Chyti. V případě dodatečného daňového podání zpracovaného v roce 2010 však tuto analogii odmítají, stejně jako podpůrné využití znaleckého posudku Ing. Chyti, včetně dodatku k němu. Přitom rozdíl je pouze v tom, že první dodatečné daňové přiznání bylo na vyšší daňovou povinnost, druhé dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost. Správce daně ani žalovaný se nevypořádali s námitkou stěžovatelky, dle níž Ing. M. nedostatečně prokázala výpočet převodních cen za rok 2007. Ing. M. uměle vyrobila problematiku převodních cen za účelem vytvoření tlaku na společnost Goldfein GmbH v době, kdy chtěla jednatelka společnosti prodat svůj obchodní podíl ve společnosti. Proto uměle a nesprávně vyčíslila majetkovou újmu stěžovatelky bez ohledu na skutečnou ekonomickou podstatu sporných obchodních transakcí. Ing. M. prokazovala navýšení daňové povinnosti pouze zprávou o vztazích mezi propojenými osobami za rok 2007. Žádné rozbory tvorby převodních cen nepředložila. Naopak zprávu o vztazích mezi propojenými osobami za rok 2007, vyhotovenou dne 10. 7. 2009, nepovažují správce daně ani žalovaný za důkaz prokazující důvody změny daňové povinnosti. Stěžovatelka *de facto* po celou dobu oponuje nepodloženým tvrzením Ing. M., obsaženým v její zprávě o vztazích, s nimiž se správce daně a žalovaný ztotožnili, aniž by tato tvrzení byla jakkoli prokázána.

[9] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 11. 12. 2012 odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a na vyjádření k žalobě.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve v obecné rovině zabýval otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně v případě aplikace § 23 odst. 7

zákona o daních z příjmů [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., **III.A.**]. Poté přistoupil k hodnocení výsledků provedeného dokazování [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., **III.B.**].

[13] Nejvyšší správní soud považuje za podstatné předeslat, že předmětem jeho hodnocení je, zda stěžovatelka byla oprávněna snížit dodatečným daňovým přiznáním z roku 2010 svůj daňový základ a daňovou povinnost. Soud není v tomto řízení oprávněn posuzovat, zda ve vztahu k doměření daně na základě dodatečného daňového přiznání podaného v roce 2008 nyní již bývalou jednatelkou Ing. M. bylo vedeno v dostatečné míře dokazování, resp. zda byly správně hodnoceny důkazy. Námitky proti stanovení daně na základě dodatečného daňového přiznání podaného v roce 2008 mohly být uplatněny toliko v řízení zahájeném právě tímto dodatečným přiznáním. Soud se v tomto řízení mohl zaměřit pouze na otázku, zda stěžovatelka v rámci vytýkacího řízení a navazujícího řízení o odvolání prokázala oprávněnost snížení základu daně a daňové povinnosti. K tomu je třeba poznamenat, že stěžovatelka podala v roce 2010 dodatečné daňové přiznání za situace, kdy do posledně stanovené výše daně za příslušné zdaňovací období byla promítnuta stěžovatelkou deklarovaná majetková újma, kterou utrpěla při obchodních transakcích s mateřskou společností. Poslední známá daňová povinnost tedy byla doměřena s ohledem na to, že mezi stěžovatelkou a mateřskou společností nebyly uplatňovány shodné ceny jako mezi nezávislými subjekty.

III.A.
Rozložení důkazního břemene při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů

[14] 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 (§ 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Z toho plyne, že je na správci daně, aby prokázal, že obchodní vztah se uskutečňuje mezi spojenými osobami ve smyslu tohoto ustanovení zákona, a to za ceny, které se liší od cen, jež by byly sjednány mezi nezávislými osobami. Cenu zboží či služeb mezi nezávislými osobami je správce daně povinen stanovit zpravidla formou zjištěného cenového rozmezí, nikoliv přesnou částkou (viz rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007 – 105, č. 1852/2009 Sb. NSS). Pokud správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu ke shora uvedeným skutečnostem, přechází toto břemeno na daňový subjekt, který je povinen rozdíl cen sjednaných mezi spojenými osobami a cen mezi nezávislými osobami uspokojivě doložit. Referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pro případ, že by nebylo možné referenční cenu stanovit ani tímto způsobem, použije se s ohledem na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu,

jímž je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (srov. rozsudek ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 – 81 ve věci *1. Českolipská*, č. 2548/2012 Sb. NSS).

[15] Toto obecné schéma rozložení důkazního břemene platí typicky v případě, kdy správce daně provádí u daňového subjektu daňovou kontrolu a hodlá zpochybnit správnou výši nákladů vynaložených za zboží či služby dodané spojené osobou. V nyní posuzovaném případě se však výchozí procesní pozice stěžovatelky zásadně liší. Poslední známá výše daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2007 byla stanovena na základě dodatečného daňového přiznání stěžovatelky z roku 2008. Ta tvrdila, že řádné daňové přiznání nezohlednilo skutečnost, že stěžovatelce vznikla z obchodních vztahů se společností Goldfein GmbH hospodářská újma. Následně v roce 2010 podala stěžovatelka nové dodatečné daňové přiznání, v němž tvrdila, že dodatečné daňové přiznání v roce 2008 vycházelo z nesprávných skutečností. Mezi stěžovatelkou a společností Goldfein GmbH se obchoduje v tržních cenách, nedochází k žádnému zkreslení z toho důvodu, že se jedná o spojené osoby. Stěžovatelka se tedy prostřednictvím dodatečného daňového přiznání z roku 2010 snaží revidovat, resp. zcela popřít své tvrzení uplatněné v dodatečném daňovém přiznání z roku 2008. Za této situace leží důkazní břemeno plně na stěžovatelce.

[16] Před podáním dodatečného daňového přiznání v roce 2010 byl stav takový, že daňová povinnost stěžovatelky byla dodatečně zvýšena na základě vlastního tvrzení stěžovatelky, dle níž původně stanovený základ daně bylo třeba očistit o deformace způsobené obchodováním za netržní ceny mezi ní a společností Goldfein GmbH. Na základě tohoto tvrzení pak došlo k doměření daně. Soud opakuje, že zákonností tohoto doměření se v nynějším řízení nelze zabývat. Pokud tedy v roce 2010 změnila stěžovatelka stanovisko k výši své daňové povinnosti a tvrdí, že nebyl dán důvod pro podání dodatečného daňového přiznání v roce 2008, neboť ceny mezi ní a společností Goldfein GmH byly sjednány na úrovni tržních cen bez jakékoliv deformace, je plně na ní, aby prokázala neexistenci důvodů pro upravení daňového základu dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Musí tedy prokázat, že ceny sjednané mezi ní a společností Goldfein GmbH se neliší od cen sjednávaných mezi nezávislými osobami. Mimo jiné to tedy znamená, že je to stěžovatelka, kdo musí prokázat tržní výši cen sjednávaných mezi nezávislými osobami ohledně plnění, která byla poskytována mezi stěžovatelkou a společností Goldfein GmbH. Pokud by se jí nepodařilo prokázat tuto skutečnost, pak musí alespoň doložit existenci důvodu, který by rozdíl v cenách ospravedlňoval.

[17] Stěžovatelka se tedy mýlí, pokud vyčítá správci daně, že ve vytýkacím řízení neurčil výši tzv. referenčních cen a neprokázal, že se výše skutečně účtovaných cen liší od cen referenčních. Správce daně totiž ohledně těchto skutečností netížilo důkazní břemeno, to naopak spočívalo na stěžovatelce. Námitka je tedy nedůvodná.

III.B.
Zhodnocení výsledků dokazování

[18] Stěžovatelka ve vytýkacím řízení tvrdila, že neexistuje žádné srovnatelné zboží, takže nelze určit obvyklou cenu tohoto plnění mezi nezávislými osobami. K tomu soud uvádí, že v takovém případě lze obtížně použít metodu srovnatelné nezávislé ceny, ale používá se metoda „náklady a přirážka“. Při využití posledně uvedené metody by se mělo

vycházet z toho, jakých nákladů a přirážky dosahuje tentýž dodavatel při nezávislé transakci. Pokud dodavatel nezávislé transakce neprovádí, pak se vychází z nákladů a přirážky, které by dosáhl při obdobných transakcích nezávislý dodavatel (viz zpráva OECD *Přehled srovnatelnosti a ziskových metod: revize kapitol I až III směrnice o převodních cenách*, publ. in Finanční zpravodaj, 2010, č. 7). Stěžovatelka, která při stanovení převodních cen na dodávky surovin používá právě metodu nákladů a přirážky, se proto snažila předložením kalkulace cen, hospodářských výsledků a marže společnosti Goldfein GmbH prokázat, že ceny sjednané mezi ní a společností Goldfein GmbH odpovídají cenám mezi nezávislými osobami. Dále tvrdila, že zboží dodávané stěžovatelce společností Goldfein GmbH má mimořádné vlastnosti a kvalitu, což plně ospravedlňuje vyšší kupní cenu.

[19] Zprávu nezávislého auditora o prověrce zprávy o vztazích mezi propojenými osobami zpracovanou dne 10. 7. 2009 společností BDO Prima Finkonsult s. r. o. nelze dle soudu považovat za důkaz toho, že ceny sjednané mezi stěžovatelkou a společností Goldfein GmbH byly stanoveny v souladu s principem tržního odstupu (konkrétně metodou „náklady a přirážka“). Zpráva pouze lakonicky konstatuje, že nebyly zjištěny žádné významné nesprávnosti údajů uvedených ve zprávě o vztazích mezi propojenými osobami sestavené ke dni 28. 8. 2008 jednatelem stěžovatelky panem Ewersem. Naproti tomu zprávě o vztazích mezi propojenými osobami sestavené dne 19. 3. 2008 jednatelkou stěžovatelky paní M. je vyčítáno, že nebyl prokázán vznik majetkové újmy. K metodologii prověrky auditor uvádí, že prověrka je zaměřena na dotazování pracovníků společnosti, analytické postupy a výběrovým způsobem provedené prověření věcné správnosti údajů. Ve zprávě není uvedeno, jakým způsobem auditor posuzoval, zda ceny sjednané mezi stěžovatelkou a společností Goldfein GmbH odpovídají tržním cenám dosahovaným mezi nezávislými osobami (pokud tak tedy vůbec činil), jak byly tyto tzv. referenční ceny stanoveny atd. Tato zpráva je tedy jako důkaz naprosto bezcenná, postrádá jakýkoliv důkazní význam a v žádném případě jí nelze považovat za expertní stanovisko ke způsobu stanovení cen mezi propojenými osobami.

[20] Zpráva nezávislého auditora o prověrce zprávy o vztazích mezi propojenými osobami zpracovaná dne 28. 8. 2007 společností BDO Prima Finkonsult s. r. o. je pro posouzení věci zcela nevýznamná, neboť se vztahuje ke zprávě za rok 2006, kdežto předmětem daňového řízení se stala daňová povinnost za zdaňovací období roku 2007.

[21] K důkazní hodnotě zprávy nezávislého auditora o ověření roční účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2007, kterou dne 16. 4. 2009 zpracovala společnost BDO Prima Finkonsult s. r. o., lze vznést stejné výhrady jako ke zprávě o prověrce zprávy o vztazích (viz bod [19] shora). Rovněž z této zprávy nelze dovodit, na základě jakých konkrétních skutečností má auditor za to, že ceny sjednané mezi propojenými osobami odpovídají cenám sjednávaným mezi nezávislými subjekty. Ostatně od zprávy auditora o ověření účetní závěrky nelze ani očekávat, že by se těmito otázkami zabývala. Zpráva auditora osvědčuje, že o obchodních případech bylo řádně a věcně správně účtováno, výnosy i náklady jsou doloženy účetními doklady. To ani správce daně nezpochybnil, předmětem sporu se stala výše plnění za dodávané služby a zboží, nikoliv účtování o nich.

[22] Pro věc významné nejsou ani důkazní prostředky předložené stěžovatelkou, které se týkají hospodářských výsledků společnosti Goldfein GmbH, resp. výše obchodní marže plynoucí z výsledovky. Tyto důkazní prostředky nejsou s to prokázat, zda ceny obchodních transakcí prováděných se stěžovatelkou odpovídají cenám mezi nezávislými osobami. Výše obchodní marže společnosti Goldfein GmbH (nikoliv tedy ziskové marže týkající se jednotlivých stěžovatelce dodávaných produktů a služeb) nevypovídá nic o tom, zda v případě vzájemných transakcí byla stanovena korektní cena.

[23] Pro posouzení věci se z hlediska splnění povinnosti tvrzení jeví jako nejpodstatnější „*Stanovisko k uplatňování převodních cen mezi Goldfein CZ a Goldfein DE v roce 2007*“ předložené stěžovatelkou spolu s odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru. Stěžovatelka v tomto dokumentu rozkrývá položkovou kalkulaci převodních cen mezi společností Goldfein GmbH a stěžovatelkou. Obecně uvádí, že pro stanovení ceny za nákup surovin se používá metoda „náklady + přirážka“. Pro rozdělení zisku z exportu hotových výrobků vyrobených stěžovatelkou do zahraničí prostřednictvím společnosti Goldfein GmbH se používá metoda rozdělení zisku/ztráty dle podílu na obratu (prodeji) výrobků.

[24] Žalovaný stěžovatelkou předložené údaje týkající se kalkulace ceny jednotlivých výrobků pečlivě analyzoval a své závěry popsal na straně 9 až 14 svého rozhodnutí. Soud se s hodnocením žalovaného naprosto ztotožňuje a v podrobnostech odkazuje právě na uvedenou část rozhodnutí žalovaného. Z vyjádření stěžovatelky vyplynulo, že součástí kalkulace prodejní ceny surovin dodávaných stěžovatelce je i podíl na ztrátě společnosti Goldfein GmbH. Např. na prodejní ceně směsi Kuchenmischung se pořizovací cena a náklady na prodej suroviny stěžovatelce podílí pouze necelými 43%. Téměř polovinu prodejní ceny tvoří podíl na úhradě ztráty společnosti Goldfein GmbH. Formálně vykázaná zisková marže pak tvoří zbylých 7,5%. Skutečná marže však činí cca 58% prodejní ceny, resp. 133% nákladů společnosti Goldfein GmbH na pořízení a prodej suroviny stěžovatelce a 170% nákupní ceny. Stejný princip kalkulace ceny byl použit i v případě suroviny Tegomuls, byť zde poměr nákladů společnosti Goldfein GmbH a skutečné marže byl nižší (skutečná marže činí 55% nákladů na pořízení a prodej suroviny, resp. 68% pořizovacích nákladů).

[25] Soud k tomu dodává, že z pohledu soukromého práva (a zejména zásady autonomie vůle) nic nezakazuje, aby podnikatel při kalkulaci ceny stanovil takovou faktickou marži, že z podstatné části bude krýt ztráty prodávajícího vyplývající z jeho neuspokojivého hospodaření. Nicméně v rovině daňového práva nelze tento stav mezi dvěma spojenými osobami tolerovat. Právě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů brání tomu, aby spojené osoby pomocí smluvních nástrojů zkreslovaly výsledky svého hospodaření a tím v rozporu se zákonem snižovaly svoji daňovou povinnost. Je nepochybné, že při kalkulaci ceny je třeba vycházet z nákupní ceny, přímých a režijních nákladů prodeje, stejně jako přiměřené marže. Náklady lze přitom stanovit nejen dle skutečnosti z minulých období, ale rovněž na základě kvalifikovaného odhadu vycházejícího z finančního plánu a jiných analýz pro daný rok. Nicméně obchodním vztahům mezi nezávislými osobami (resp. metodě „náklady a přirážka“) rozhodně neodpovídá situace, kdy do ceny je kalkulován rovněž příspěvek na krytí ztráty prodávajícího. Touto kalkulací tedy stěžovatelka rozhodně nedoložila, že ceny surovin dodávaných stěžovatelce společností Goldfein GmbH jsou stanoveny v souladu

s principem tzv. tržního odstupu. Naopak, započtení podílu na ztrátě společnosti Goldfein GmbH do ceny surovin je projevem solidarity stěžovatelky jakožto dceřiné společnosti. Solidarita kupujícího s nepříznivou hospodářskou situací prodávajícího by ovšem neměla při sjednávání kupní ceny surovin mezi nezávislými osobami žádné místo.

[26] Žalovaný naprosto přezkoumatelným způsobem na straně 13 svého rozhodnutí uvedl, jak je definována metoda nákladů a přirážky dle směrnice OECD o převodních cenách. Při této metodě se cena stanoví jako součet nákladů na převáděný majetek a přiměřená zisková přirážka. Kalkulace ztráty společnosti Goldfein GmbH ovšem není nákladem na převáděný majetek, tedy nákladem souvisejícím s pořízením cukrářských surovin a jejich prodejem stěžovatelce.

[27] Stanovení příspěvku na krytí ztráty lze jistě prezentovat také jako jiné označení marže. V takovém případě by však kumulovaná marže na surovině Kuchenmischung představovala 133% (resp. 170% ve vztahu k nákupním cenám), na surovině Tegomuls pak 55% (resp. 68% ve vztahu k nákupním cenám). Takto vysokých marží přitom nepochybně není v oboru obchodu s cukrářskými surovinami běžně dosahováno mezi nezávislými osobami, tím spíše ne, že společnost Goldfein GmbH v daném případě působila pouze jako překupník surovin, nikoliv jejich výrobce. Společnost Goldfein GmbH nakoupené suroviny bez vytvoření přidané hodnoty dále přeprodává svým dceřiným společnostem. Svým charakterem tedy jde o činnost, s níž bývá spojena pouze nízká marže.

[28] Stěžovatelkou předložená kalkulace tedy nejen že nedoložila její tvrzení o stanovení převodních cen ve výši cen tržních, ale naopak prokázala, že převodní ceny byly značně nadhodnoceny, a to k újmě stěžovatelky.

[29] Ztráta, kterou společnost Goldfein GmbH z podstatné části přenesla na stěžovatelku v podobě jejího rozpuštění v nákupních cenách surovin dodávaných stěžovatelce, vznikla z prodeje finálních výrobků stěžovatelky v zahraničí, který zajišťuje společnost Goldfein GmbH. Jinými slovy řečeno, prodej cukrářských výrobků v zahraničí plně zajišťovala společnost Goldfein GmbH, u níž rovněž docházelo k zúčtování těchto transakcí. Obecně nelze v případě stěžovatelky nic namítat proti použití metody rozdělení zisku/ztráty, jedná se o zcela legitimní metodu (viz zpráva OECD *Přehled srovnatelnosti a ziskových metod: revize kapitol I až III směrnice o převodních cenách*, cit. v bodě [18] shora). Tato metoda umožní zohlednit, že na exportu výrobků stěžovatelky do zahraničí má velký podíl mateřská společnost (akvizice zákazníků, uzavírání obchodů, marketingová činnost apod.). Právě tyto skutečnosti by měly být zohledněny při stanovení poměru dělby zisku.

[30] Společnost Goldfein GmbH nesla dle tvrzení stěžovatelky plnou odpovědnost za obchodní politiku skupiny v zahraničí, vznikly jí na tuto činnost významné náklady (marketing, cestovní výlohy, odměna jednatelů společnosti). Náklady společnosti na tuto činnost převýšily zisk z prodeje do zahraničí, a proto se společnost Goldfein GmbH ocitla ve ztrátě. Podíl činnosti stěžovatelky na realizaci exportu byl dle jejího vlastního tvrzení zanedbatelný. Namísto toho, aby společnost Goldfein GmbH jako subjekt odpovědný za obchodní politiku na zahraničních trzích plně nesl „hořké plody“ své obchodní činnosti, přenesl téměř 4/5 realizované ztráty na stěžovatelku. Poměr rozdělení zisku/ztráty, byť se jej snažila stěžovatelka odůvodnit sofistikovanou matematickou kalkulací, i když

nepřesnou (viz s. 15 rozhodnutí žalovaného), se zdá být vzhledem k údajným významným zásluhám mateřské společnosti nepřiměřený. Mezi nezávislými osobami by zcela jistě k takovémuto nevyváženému rozložení obchodního vedení a odpovědnosti za finanční dopady obchodního vedení nemohlo dojít. Tím spíše ne, že sama stěžovatelka dodávala prostřednictvím společnosti Goldfein GmbH zboží na zahraniční trhy za nižší ceny, než kolik činily její výrobní a prodejní náklady. Již jen z této činnosti zaznamenávala stěžovatelka ztráty, které nadto byly prohloubeny tím, že nakupovala vstupní suroviny od společnosti Goldfein GmbH za citelně zvýšené ceny. Stěží se lze domnívat, že by mezi nezávislými osobami docházelo k realizaci obchodů, z nichž výrobce zboží nedosahuje žádného zisku, vzniklé ztráty musí pokrýt obchody na domácím trhu (podrobně viz opět rozhodnutí žalovaného, s. 14 – 16).

[31] I kdyby snad bylo bývalo možné přijmout tezi, že poměr rozdělení zisku/ztráty z exportu výrobků stěžovatelky do zahraničí je spravedlivý, bylo by třeba trvat na tom, že ztrátu, která dle stanoveného poměru připadla na společnost Goldfein GmbH, musí nést právě tato společnost. Je nepřípustné, aby společnost Goldfein GmbH svůj podíl na ztrátě „rozpustila“ do prodejních cen nakoupených surovin, které dodává stěžovatelce. Tím *de facto* převedla veškerou ztrátu realizovanou při exportu výrobků do zahraničí na stěžovatelku (ta část ztrát nesla přímo, druhou část, která měla připadnout na společnost Goldfein GmbH uhradila prostřednictvím zvýšených nákupních cen surovin). To odporuje metodě rozdělení zisku/ztráty. Tyto úvahy jsou v přezkoumatelné podobě obsaženy i v rozhodnutí žalovaného (s. 15 a 16).

[32] Stěžovatelka se domnívá, že krajský soud i žalovaný nesprávně interpretovali dohodu o narovnání ze dne 27. 2. 2009. Touto dohodou stěžovatelka, společnost Goldfein GmbH a všichni jejich společníci prohlásili, že ze smluv uzavřených mezi stěžovatelkou a společností Goldfein GmbH v letech 2006 a 2007 nevznikla stěžovatelce žádná majetková újma. K tomu zdejší soud podotýká, že dohoda o narovnání není s to prokázat, že převodní ceny mezi stěžovatelkou a společností Goldfein GmbH byly stanoveny ve výši odpovídající cenám sjednávaným mezi nezávislými subjekty. Dohoda je pouze podkladem pro to, aby v účetnictví stěžovatelky nebyla evidována pohledávka za společností Goldfein GmbH z titulu způsobené finanční újmy. To však neznamená, že nejsou splněny předpoklady pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ba naopak, užití této právní normy je pravděpodobnější právě u těch daňových subjektů, které účetně žádnou majetkovou újmu způsobenou ovládající osobou nevykazují.

[33] Pokud jde o posudek znalce Ing. Josefa Chyti vypracovaný dne 20. 9. 2007, vztahuje se ke zprávě o vztazích mezi propojenými osobami ke dni 31. 12. 2006. To se týká rovněž dodatku ze dne 3. 4. 2011. Znalecký posudek, ve znění jeho dodatku, neprokazuje, zda převodní ceny uplatňované v roce 2007 odpovídaly cenám dosahovaným mezi nezávislými subjekty. Zjištění znalce týkající se roku 2006 samozřejmě odůvodněně zakládají pochybnosti, zda v roce 2007 odpovídaly převodní ceny cenám tržním. Žalovaný se důkladně zabýval obsahem dodatku ke znaleckému posudku a ve svém rozhodnutí poukázal na řadu nesrovnalostí a chyb (viz s. 18 - 21). Soud se shoduje se žalovaným především v tom, že při sestavení dodatku kladl znalec přílišnou váhu na výši obchodní marže společnosti Goldfein GmbH, aniž by se blíže zaměřil na náklady, které společnost do prodejních cen kalkulovala (příspěvek na úhradu ztráty). Soud se ztotožňuje

s žalovaným rovněž v tom, že tento znalecký posudek, včetně jeho dodatku a stanoviska auditora ze dne 20. 11. 2009 (společnost BDO Prima Finkonsult s. r. o.), není pro posouzení věci relevantní, neboť se netýká příslušného zdaňovacího období. Dále považuje soud za podstatné uvést, že žalovaný svůj závěr o neprokázání důvodnosti podání dodatečného daňového přiznání neopřel o znalecký posudek Ing. Chyti, ani dodatek k němu. Pouze posuzoval důkazní hodnotu dodatku ke znaleckému posudku a dospěl k závěru, že se jedná o důkazní návrh, který nemá žádný vztah k prokazovaným skutečnostem týkajícím se zdaňovacího období roku 2007.

[34] Stěžovatelka tvrdí, že v rámci řízení o doměření daně, které bylo v roce 2008 zahájeno podáním dodatečného daňového přiznání, založil správce daně své závěry právě na posudku Ing. Chyti. Naproti tomu v právě proběhnuvším řízení zahájeném dodatečným daňovým přiznáním z roku 2010 se od tohoto důkazního prostředku, resp. dodatku k němu, jenž svědčí ve prospěch stěžovatelky, svévolně odvrátil. Jak soud uvedl již v úvodu, není v tomto řízení oprávněn vyjadřovat se k výsledkům dokazování, které proběhlo ve věci dodatečného daňového přiznání stěžovatelky podaného v roce 2008 (viz bod [13] shora). Je samozřejmě nepřípustné, aby tentýž důkazní prostředek byl správcem daně ve dvou naprosto totožných případech hodnocen odlišným způsobem (neexistují-li ovšem k tomu relevantní důvody, např. přistoupení dalších důkazních prostředků, nové skutečnosti apod.).

[35] Pro nyní posuzovanou věc je rozhodující, že bylo na stěžovatelce, aby prokázala, že převodní ceny uplatňované mezi ní a společností Goldfein GmbH odpovídaly cenám dosahovaným mezi nezávislými osobami (podrobně viz bod [15] shora). Nepředložila však jediný důkazní prostředek, který by byl s to její tvrzení prokázat. Nad rámec nezbytně nutného lze říci, že dodatek ke znaleckému posudku Ing. Chyti, i kdyby snad bylo možné překlenout, že se vztahuje k jinému časovému období a pracuje s jinými hospodářskými ukazateli, nepředstavuje komplexní posouzení otázky. Změnu svého nálezu znalec odůvodňuje tím, že z výsledovky společnosti Goldfein GmbH zjistil, že obchodní marže této společnosti byla přiměřená. Nezkoumal však již, jaká byla skutečná marže, tedy jakou strukturu nákladů tato společnost zahrnula do kalkulace cen surovin. V dodatku se znalec nevyjadřuje, na rozdíl od znaleckého posudku, k výši tržních cen dodávaných surovin. Skutečnost, že obchodní marže společnosti Goldfein GmbH je nízká, ještě nedokazuje, že převodní ceny jsou uplatňovány ve výši cen tržních. Není totiž vyloučeno, že pokud by měly tyto propojené osoby obchodovat za tržní ceny, propadla by se společnost Goldfein GmbH do ztráty, a to s ohledem na nepřiměřené provozní náklady. Stěžovatelkou předložená kalkulace cen naopak nasvědčuje tomu, že převodní ceny byly nastaveny způsobem, který by mezi nezávislými osobami byl z hlediska ekonomického nepřípustný. Stěžovatelka ve svém tvrzení uvádí podrobnější údaje než znalec ve svém posudku, a lze proto pochybovat o tom, zda je měl znalec při sepisování dodatku k posudku k dispozici.

[36] Stěžovatelka dále v průběhu vytýkacího řízení předložila ceníky výrobků pro jednotlivé odběratele v tuzemsku, faktury na nákup surovin apod., které však nemají žádný vztah ke stanovení ceny surovin dodávaných stěžovatelce společností Goldfein GmbH či ceny výrobků stěžovatelky vyvážených prostřednictvím mateřské společnosti do zahraničí, anebo se vztahují k jinému časovému období než roku 2007. S důvody, pro které žalovaný tyto důkazní návrhy vyhodnotil jako nerelevantní, se soud ztotožňuje a odkazuje na stranu

8 a 9 rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka ve svém vyjádření ze dne 12. 11. 2010 porovnala ceny za surovinu Tegomuls od společnosti Merck spol. s r. o. a cenu za surovinu Bergina Rühr Konzentrat (srovnatelný se surovinou Kuchenmischung 102). Předložená nabídka na Bergina Rühr Konzentrat pochází z konce roku 2010 (viz datum doprovodného emailu). Faktura od společnosti Merck spol. s r. o. je pak z roku 2008. Předmětem sporu však byly převodní ceny uplatňované ve zdaňovacím období roku 2007. Nadto je třeba dodat, že jelikož převodní ceny mezi společností Goldfein GmbH a stěžovatelkou nebyly stanoveny dle metody srovnatelné nezávislé ceny, právě z důvodu, že nelze nalézt obdobné transakce se stejně kvalitními produkty mezi nezávislými osobami, není podstatné, za kolik nabízely srovnatelné zboží jiné subjekty. Spojené osoby stanovovaly převodní ceny dle metody „náklady a přirážka“, pro niž je rozhodná výše nákladů prodávající spojené osoby a přiměřenost marže. Předložená cenová nabídka na Bergina Rühr Konzentrat ani faktury společnosti Merck spol. s r. o. nemají ve vztahu k těmto veličinám žádnou vypovídací hodnotu.

[37] Soud tedy shrnuje, že stěžovatelka nenavrhla provedení důkazů, které by byly s to prokázat, že převodní ceny byly stanoveny v souladu s principem tržního odstupu. Za této situace tedy bylo na stěžovatelce, aby uspokojivým způsobem doložila, proč cena nakupovaných surovin nebyla stanovena v souladu s principem tržního odstupu. Ani této své povinnosti však stěžovatelka nedostála.

[38] Stěžovatelka tvrdila, že dodávané cukrářské suroviny (směsi) mají jedinečné, nenapodobitelné vlastnosti, které umožňují zachovat „fajnovou“ kvalitu výrobků značky Goldfein. Toto své tvrzení však stěžovatelka žádným způsobem neprokázala. Nadto by jím mohla osvětlit nanejvýš to, proč společnost Goldfein GmbH nakupuje tyto suroviny od svých dodavatelů za vyšší ceny, než za jaké se dají pořídit užitím obdobné suroviny. Poukazem na mimořádnou kvalitu surovin však nemůže odůvodnit, proč společnost Goldfein GmbH zahrnuje do ceny, za níž suroviny prodává stěžovatelce, podíl na úhradu své ztráty, tedy proč si mateřská společnost účtuje přemrštěnou skutečnou marži. Je vhodné zopakovat, že společnost Goldfein GmbH nakoupené suroviny nijak nezpracovává, nerealizuje žádnou přidanou hodnotu a pouze je přeprodává stěžovatelce.

[39] Stěžovatelka říká, že společnost Goldfein GmbH nese veškeré náklady související s akvizicí potencionálních zákazníků a jednotlivých obchodů (marketingové náklady a cestovní výdaje), náklady na vývoj receptur směsí pro pečení, poskytuje stěžovatelce technickou a marketingovou podporu a prostředky na nákup výrobních strojů a zařízení. Takové tvrzení je naprosto paušální a ničím nepodložené. Nelze je považovat za uspokojivé doložení rozdílu mezi převodní cenou a cenou dosahovanou mezi nezávislými subjekty. Ze zprávy o vztazích mezi propojenými osobami sestavené ke dni 31. 12. 2007 jednatelem stěžovatelky panem Ewersem je uvedeno, že vyjma vzájemných obchodních transakcí (nákup surovin a prodej hotových výrobků) byla mezi těmito dvěma společnosti uzavřena již jen smlouva o pronájmu strojů, které jsou vlastnictvím společnosti Goldfein GmbH. O žádné jiné materiálové, strojové či finanční výpomoci není ve zprávě ani zmínka. Za přenechání strojů do užívání nepochybně stěžovatelka hradí společnosti Goldfein GmbH nájemné ve výši tržního nájemného za užívání strojů. I kdyby tomu tak nebylo, nelze tuto skutečnost (tedy přenechání užívání strojů stěžovatelce) zohlednit v prodejní ceně surovin, neboť nejde o náklady související s prodejem surovin. Náklady

na akvizici zákazníků v zahraničí, sjednávání obchodů s nimi a marketing jsou společnosti Goldfein GmbH kryty formou podílu na zisku/ztrátě z prodeje výrobků stěžovatelky v zahraničí. Není tedy sebemenšího důvodu promítat je do prodejní ceny surovin.

[40] Stěžovatelka tedy neprokázala, že ceny reálně účtované mezi ní a společností Goldfein GmbH odpovídají požadavkům § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně tedy dospěl ke správnému závěru, že neexistují důvody pro změnu dodatečně vyměřené daně. Námitka je nedůvodná.

IV.
Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené uzavřel, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Neshledal přitom žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[42] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady převyšující náklady běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. března 2013

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu