



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **ARROW International CR, a. s.**, se sídlem Pražská třída 209, Hradec Králové, zastoupen Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 10. 2012, č. j. 31 Af 3/2012 – 57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 10. 2012, č. j. 31 Af 3/2012 - 57, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 9. 11. 2011, č. j. 6461/11-1200-602199, kterým bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „finanční úřad“) ze dne 15. 4. 2011, č. j. 178329/11/228912608114, kterým byla stěžovateli doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 21.587.030 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud zrekapituloval průběh daňového řízení a uvedl, daňová kontrola u stěžovatele byla zaměřena na zdaňovací období roku 2001, 2002, a hospodářská léta 2004/2005 a 2005/2006, kdy byl stěžovatel členem nadnárodní skupiny, neboť jediným akcionářem byla společnost ARROW Medical Holdings B.V. Nijverheidsuam 31, Veenedaal, Nizozemí a nepřímo ovládající osobou společnost Arrow International, Inc (dále jen „Arrow US“). Sporným mezi účastníky je to, zda stěžovatel jako společnost skupiny Arrow dodržela podmínky pro uplatnění slevy na dani z příjmů z titulu poskytnuté investiční pobídky, která je definována v ust. § 35a odst. 2 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů“). Dodržení podmínky uvedené v citovaném ustanovení bylo předmětem daňové kontroly, v jejímž průběhu správce daně zjistil, že stěžovatel v kontrolovaných obdobích vstupoval do obchodních operací s kapitálově spojenou osobou, společností Arrow US, a to jak

z titulu prodeje své produkce, tak nákupu zboží za účelem jeho následné distribuce na českém trhu. Správce daně pak prověřoval, zda se neliší ceny sjednané mezi spojenými osobami (stěžovatelem a společností Arrow US) od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu). Při posuzování konstrukce převodních cen vycházel z jednotlivých aktivit stěžovatele samostatně, tedy odděleně vyhodnotil centrální nákupy a distribuční činnost českým koncovým zákazníkům, neboť se jednalo o odlišné aktivity s rozdílným funkčním a rizikovým profilem. Stěžovatel s tímto postupem vyslovil nesouhlas a namítal dále, že se finanční ředitelství s jeho odvolacími námitkami zpochybňujícími postup správce daně nevypořádalo a věc posoudilo po právní stránce nesprávně. Tuto žalobní námitku krajský soud vyhodnotil jako nedůvodnou. Vycházel přitom ze znění ust. § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, které zakazuje poplatníkovi zvýšit základ daně pro výpočet slevy na daně obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 citovaného zákona. Správce daně tedy musí při posuzování dodržení podmínek tohoto ustanovení přihlížet k jednotlivým obchodním operacím a nikoliv, jak požadoval stěžovatel, k celkovým provozním výsledkům. Celková analýza provozního zisku totiž nemůže mít takovou vypovídací schopnost o tom, zda poplatník vykázal správný stav hospodaření a následně i základ pro výpočet slevy na dani v případě obchodu s osobami ekonomicky spřízněnými. Pokud stěžovatel vyvíjel činnost výrobní a distribuční, jednalo se bezesporu o rozlišné aktivity s rozdílným funkčním a rizikovým profilem, a tudíž i jinou hrubou ziskovou přírážku. Posuzovalo-li finanční ředitelství při kontrole plnění podmínek ust. § 35a zákona o daních z příjmů jednotlivé stěžovatelovy aktivity samostatně, byl jeho postup v souladu i s čl. 1.42 směrnice OECD. Je rovněž nepochybné, že pokud by se posuzovala ziskovost agregovaně za celou stěžovatelovu činnost, pak by takový postup umožňoval kompenzaci nákladů souvisejících s jednotlivými obchodními operacemi, což by nesporně ovlivnilo objektivitu získaných výsledků, a tím i nesoulad s ekonomickými principy běžných obchodních vztahů. Finanční ředitelství se s touto problematikou vypořádalo na str. 17, 21 a 24 napadeného rozhodnutí a důvody, proč odvolacím námitkám nevyhovělo, podrobně odůvodnilo. S těmito závěry se krajský soud ztotožnil.

Dále krajský soud posuzoval, zda transakce mezi stěžovatelem a společností Arrow US odpovídaly běžným ekonomickým principům a zda neovlivnily základ pro výpočet slevy na dani, a to buď prostřednictvím vyšších tržeb nebo nižších nákladů. K tomu krajský soud z daňového řízení zjistil, že u centrálních nákupů zboží pro společnost Arrow US uplatnil stěžovatel hrubou ziskovou přírážku ve výši 18,73 %, přičemž u distribuce zboží, které stěžovatel u této společnosti nakoupil a poté prodal koncovým zákazníkům, činila obchodní marže 171,45 %. Je tak zřejmé, že nákupní ceny zboží pořízeného stěžovatelem od společnosti Arrow US za účelem distribuce na českém trhu byly výrazně sníženy. Stěžovatel toto nestandardní stanovení cen konkrétně nezdůvodnil. Lze tedy dovodit, že zvýšení hrubé ziskové přírážky má svůj původ ve snížení cen pro ekonomicky spojenou osobu. Pokud tedy u žalobce došlo v hospodářském roce 2005/2006k výraznému snížení nákupních cen u většiny zboží nakoupeného u společnosti Arrow US a tomuto kroku předcházelo dodání tohoto zboží uvedené společnosti za ceny vyšší, měl tento krok ve vazbě na zvýšení hrubé ziskové přírážky koncovým zákazníkům v České republice za následek zvýšení základu daně pro výpočet slevy na dani u stěžovatele. Jelikož se tak stalo mezi osobami ekonomicky spřízněnými a tyto obchodní operace neodpovídaly ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, dospěl krajský soud k závěru, že stěžovatel nedodržel podmínky ust. § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů. K tomu krajský soud podotkl, že navýšení bylo v kontrolovaném hospodářském roce 2005/2006 excesem oproti dalším zdaňovacím obdobím. Krajský soud ve vazbě na uvedené považoval za nedůvodnou i žalobní námitku, že správce daně měl prokázat, že celkový hospodářský výsledek stěžovatele odporuje principům běžným obchodním vztahům. Podle názoru krajského soudu, ve shodě s finančním ředitelstvím, nelze konstrukci převodních cen posuzovat za všechny stěžovatelovy aktivity a je

pokračování

nutno provést analýzu jednotlivých činností. Finanční orgány při odmítnutí agregovaného postupu analýzou převodních cen u distribuční činnosti stěžovatele prokázaly, že vlivem zvýšení hrubé ziskové přírážky v návaznosti na snížení nákladů na nákup výrobků od společnosti Arrow US stěžovatel zvýšil základ daně z příjmu a tím nedodržel podmínku ust. § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů. Důkazní povinnosti se tak finanční orgány legitimně shostily. Pokud jde o stěžovatelem namítané zpochybnění srovnávací analýzy finančního ředitelství s tím, že odvolací námítky v tomto směru nebyly řádně vypořádány, krajský soud uvedl, že správce daně provedl průzkum u osob distribuujících v České republice obdobné zboží jako stěžovatel a následně provedl analýzu převodních cen za použití transakční metody cen při opětovném prodeji. Správce daně vybral pět srovnatelných subjektů a finanční ředitelství podrobně odůvodnilo na základě jakých kritérií k jejich výběru došlo. Ze srovnávací analýzy vyplynulo, že průměrná hrubá zisková přírážka se pohybuje v rozpětí 28,4 – 80,6 %. Na základě toho pak finanční ředitelství dospělo k závěru, že rizika nesená společností Arrow US by měla být zohledněna v nákupních cenách, a to směrem nahoru a nikoliv jejich snížením. S těmito závěry se krajský soud ztotožnil a plně na ně odkázal. Podle krajského soudu správce nepochybně prokázal, že se v daném případě jednalo o obchodní vztahy mezi osobami ekonomicky spojenými a že se ceny mezi těmito osobami liší od cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplynulo, proč finanční ředitelství zaměřilo pozornost pouze na společnosti distribuční. Stěžovatel tak na základě obchodních transakcí se společností Arrow US vykázal vyšší výsledek hospodaření, a následně i základ daně, a především vyšší základ daně pro výpočet slevy na dani. V období roku 2005/2006 stěžovatel neoprávněně čerpal slevu na dani o 17,5 % vyšší. Vzhledem k tomu, že nárok na slevu zaniká za všechna zdaňovací období, ve kterých stěžovatel slevu na dani uplatnil, zanikl mu i nárok na slevu za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 8. 2005.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti v první řadě namítal, že nebylo důvodu jeho činnost spočívající v distribuci výrobků skupiny Arrow v České republice, a tedy jádro této činnosti, nákup uvedených výrobků od Arrow US, posuzovat samostatně, nýbrž měla být posouzena veškerá jeho činnost jako celek. Stěžovatel má za to, že finanční ředitelství ve svém rozhodnutí nesneslo dostatek argumentů pro jím zvolený přístup. Podle stěžovatele neurčitý právní pojem „obchodních operací ve vztazích s osobami uvedenými v § 23 odst. 7 zvýšivších základ pro výpočet slevy na dani způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů“, jenž je základem ust. § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, má být i s ohledem na přístup zachycený ve výkladových dokumentech OECD k transferovým cenám vyložen v pochybnostech v jeho prospěch. Právní posouzení věci krajským soudem podle stěžovatele dostatečně nereflektuje skutečnost, že mu platná právní úprava neposkytuje, resp. ani v kontrolovaných letech neposkytovala, jednoznačná právní pravidla, jimiž by se mohl při kalkulaci své daňové povinnosti řídit. Spojení „neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů“ je neurčitým pojmem, který podle vědomosti stěžovatele nebyl v kontextu ust. 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů dosud vyložen ani judikaturou. Finanční ředitelství rozčlenilo distribuční činnosti stěžovatele na dvě subsložky (centrální nákup a distribuci výrobků skupiny Arrow v České republice), ačkoli ve skutečnosti jde o činnosti vzájemně úzce provázané, týkající se často jednoho druhu zboží, které je nakoupeno, skladováno a připraveno k dalšímu prodeji a následně prodáváno, a provozované jednou skupinou zaměstnanců. Distribuce jako taková přitom dosahovala hrubé ziskové přírážky 79,26 %, přičemž složka centrálního nákupu dosahovala 18,73 % a složka distribuce výrobků skupiny Arrow v České republice 171,44 %. Distribuce jako celek tedy svojí hrubou ziskovou přírážkou nevybočovala z přírážek dosahovaných subjekty zahrnutými do srovnávací analýzy, která byla podkladem rozhodnutí. Stěžovatel dále namítal neunesení důkazního břemene správcem daně ve vztahu k prokázání toho, že stěžovatelem sjednané ceny se za konkrétních podmínek jeho

tržní pozice a struktury jeho činností lišily od cen sjednávaných za obdobných podmínek mezi nezávislými subjekty. Stěžovatel konečně poukázal na to, že distribuce je pro něho činností okrajovou, neboť zcela převažuje výrobní činnost. To podle jeho názoru znamená, že jím dosahované ceny a hrubé ziskové přírážky nelze srovnávat s těmi, kterých dosahují subjekty, u nichž je distribuce klíčovou, nebo dokonce výlučnou, činností. Finanční úřad sice provedl detailní analýzu distribučních činností stěžovatele, ale nedokázal zohlednit uvedené odlišnosti mezi stěžovatelem a srovnávanými subjekty. Krajský soud se pak se žalobními námitkami týkajícími se tohoto problému dostatečně nevypořádal. Z všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že se ztotožňuje s právním názorem krajského soudu uvedeným v odůvodnění napadeného rozsudku, tento zastává jako jedině možný s odvoláním na vymezenou právní úpravu a napadený rozsudek za zcela zákonný. Odmítá účelovou konstrukci stěžovatele o nedostatečném či nikoli řádném vypořádání se s žalobními námitkami, neboť s odvoláním na odůvodnění napadeného rozsudku je zjevné, že není v souladu se skutečností. Z napadeného rozsudku je zřejmé, z jakého skutkového stavu zjištěného správními orgány krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil. Rovněž je z něj zřejmé, proč považuje soud stěžovatelovy závěry žalobce za liché, mylné a vyvrácené. Nelze proto přisvědčit stěžovateli, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajským soudem vyslovený právní názor, který je zcela v souladu se zákonnou úpravou, je postaven na výchozím principu pro posuzování dodržení podmínky pro uplatnění slevy na dani z příjmů z titulu poskytnuté investiční pobídky, která je definována v ust. § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, spočívající v tom, že pro posuzování této podmínky je nutné zkoumat jednotlivé obchodní operace - distributorské aktivity. Je naprosto nedostačující, resp. zavádějící, zkoumat stěžovatelovu činnost společně za všechny jeho aktivity tak, jak se snaží argumentovat stěžovatel. Krajský soud se v napadeném rozsudku zcela vyčerpávajícím způsobem vypořádal se stěžovatelovou žalobní argumentací a i s odkazem na odůvodnění správního rozhodnutí uvedl, Finanční ředitelství uvedlo i konkrétně příklad, kterým dokladovalo, jak by stěžovatelem požadovaný postup vedl k zavádějícím výsledkům, jež by neměly žádnou objektivní vypovídací schopnost. Krajský soud jednoznačně konstatoval, že je nepochybné, že pokud by se posuzovala ziskovost agregovaně, za celou činnost stěžovatele, pak by takový postup umožňoval kompenzaci nákladů souvisejících s jednotlivými obchodními operacemi, což by nesporně ovlivnilo objektivitu získaných výsledků, a tím i nesoulad s ekonomickými principy běžných obchodních vztahů. Na základě výše uvedeného pak krajský soud přistoupil k posouzení splnění samotné zákonné podmínky, tj. zda stěžovatel nezvýšil základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ust. 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, nebo převodem majetku nebo jeho části výše uvedených osob, který u nich bude mít za následek snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Krajský soud vymezil právní rámec rozhodných skutečností a vyjádřil svůj odůvodněný právní závěr k jednotlivým žalobním námitkám. Krajský soud se vyjádřil k veškerým námitkám a argumentům vznesených stěžovatelem k „nesprávné aplikaci Srovnávací analýzy“. Důsledně popsal základní zásady jejího sestavení, včetně popisu kritérií výběru pěti srovnatelných subjektů a zhodnotil její objektivní vypovídací schopnost, tj., že se stala dostatečným objektivním podkladem pro posouzení sporných otázek v projednávané věci. Vyjádřil se k aplikaci směrnice OECD a v neposlední řadě i k rozložení důkazního břemene. Správce daně jednoznačně prokázal výrazný nárůst hrubé ziskové přírážky u distribuční činnosti a tím související výrazné snížení nákupních cen od společnosti Arrow US, aniž by stěžovatel byl schopen toto nestandardní stanovení cen prokázat. Naopak výraznou snahou stěžovatele bylo přenést důkazní břemeno na finanční orgány. V předmětné věci je

pokračování

rozhodné, že bylo prokázáno, že obchodní vztahy v roce 2005/2006 mezi stěžovatelem a Arrow US neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, jak jednoznačně dokládá tabulka na str. 9 napadeného správního rozhodnutí. Z hlediska právní teorie, lze toto vymezení jistě označit za neurčitý pojem, který zákon o dani z příjmů blíže obsahově nevymezuje. Nicméně právě z uvedeného důvodu je nutno přisvědčit názoru soudu i finančního ředitelství, který nejprve popsal jednotlivá zjištění, poté je vyhodnotil v jejich vzájemné souvislosti striktně ctíce pravidla logiky jako takové, které v tomto konkrétním případě, z hlediska jeho předmětu i obsahu, odpovídají citovanému zákonnému vymezení ve vztahu k investičním pobídkám a ctí účel právní úpravy, který je s investičními pobídkami svázán. Na základě shora uvedených skutečností odvolací finanční ředitelství navrholo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

V duplice stěžovatel poukázal na to, že v kasační stížnosti uvádí, že ji podává z důvodů podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Dále se důrazně ohradil proti zjednodušujícímu pohledu odvolacího finančního ředitelství jak byl uveden ve vyjádření ke kasační stížnosti. Podle stěžovatelova přesvědčení podaná kasační stížnost naplňuje veškeré zákonné požadavky kladené na její obsah a stížní námitky jsou formulovány jasně, srozumitelně a jednoznačně, a to i ve vazbě na zákonné důvody. Na základě výše uvedeného stěžovatel setrval na svém návrhu, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Vzhledem k tomu, že účinností zákona č. 456/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ke dni 1. 1. 2013 zanikla finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů a jejich působnost ve věcech rozhodování o opravných prostředcích přešla na Odvolací finanční ředitelství, je nyní tento správní orgán žalovaným.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vadu uvedenou v odstavci 4 citovaného ustanovení, k níž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 35a odst. 1 zákona o daních z příjmů poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zvláštního právního předpisu, který pro poskytnutí příslibu zahájil podnikání a je registrován jako poplatník k dani z příjmů, může, splnil-li všeobecné podmínky stanovené zvláštním právním předpisem a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, uplatnit slevu na dani.

Podle odst. 2 písm. d) citovaného ustanovení je zvláštní podmínkou, při jejímž splnění lze uplatnit slevu na dani podle odstavce 1, je, že poplatník nezvýší základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ustanovení § 23 odst. 7 způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, nebo převodem majetku nebo jeho části výše uvedených osob, který u nich bude mít za následek snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Z dikce citovaného ustanovení je zřejmé, že nezvýšení základu pro výpočet slevy na dani způsobem popsaným v ust. § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů je jednou z nutných podmínek uplatnění slevy na dani. V okamžiku, kdy poplatník uvedenou slevu na dani uplatňuje, implicitně tvrdí, že v rozhodném zdaňovacím období nezvýšil základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Poplatník tedy implicitně tvrdí negativní skutečnost. Jakkoli nese důkazní břemeno ohledně všech relevantních skutečností, které tvrdí (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů a obdobně dříve § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů),

ve vztahu k negativní skutečnosti po něm nelze požadovat, aby ji prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, č. 1663/2008 Sb. NSS, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud však správce daně prokáže, že v hospodaření poplatníka se vyskytují obchodní operace s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které se navenek svými konkrétními objektivně identifikovanými rysy jeví tak, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, je na poplatníkovi, aby prokázal, jaké důvody jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil. Důkazní břemeno se tedy v určitém ohledu rozděluje mezi poplatníka a správce daně. Je tomu tak podobně jako v souvislosti s funkcí účetnictví při plnění důkazní povinnosti daňového subjektu. K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS a dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož „*daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu ke tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu ke těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, nepříkazné nebo nesprávné*“. Analogicky tedy i v případě povinnosti poplatníka podle ust. § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů se zásadně má za to, že nezvýšil základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Pokud však správce daně prokáže, že v hospodaření poplatníka se vyskytují obchodní operace s osobami uvedenými v citovaném ustanovení, které se navenek konkrétními objektivně identifikovanými rysy jeví tak, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, je na poplatníkovi, aby unesl své důkazní břemeno ohledně toho, že uvedené obchodní operace ve skutečnosti takový charakter neměly a že naopak jejich povaha principům běžných obchodních vztahů odpovídá, jakkoli nemusela být navenek patrná.

Rozložení důkazního břemene v případě podle ust. § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů není stejné jako v případě podle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ale je vůči poplatníkovi přísnější. Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS, „*ke prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční ceny), musí správce daně na základě zjištění výše obou těchto cen provést mezi nimi srovnání. Důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou pro to rozhodné, nese správce daně [§ 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů]*“.

V projednávaném případě správce daně unesl důkazní břemeno ohledně prokázání, že v hospodaření stěžovatele se vyskytovaly obchodní operace s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které se navenek konkrétními objektivně identifikovanými rysy jeví tak, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Předně prokázal, že tři druhy stěžovatelovy činnosti, na něž lze z hlediska podmínek jejich technického uskutečňování hledět jako na relativně navzájem nezávislé (v tom smyslu, že každá z nich by mohla být provozována samostatně tak, aby sama o sobě měla ekonomický smysl a nutně nevyžadovala, ať již z důvodů výrobních, obchodních, právních či jiných, ke svému provozování propojení s některou z dalších činností). Tyto činnosti byly provozovány tak, že jedna z nich v určitém období vykazovala hrubou ziskovou přírážku výrazně se odlišující od hrubých ziskových přírážek dosahovaných u obdobných činností jinými subjekty na daném trhu, které v řadě ohledů přinejmenším z vnějšího pohledu byly subjekty srovnatelnými se stěžovatelem. Srovnatelností je nutno rozumět to, že ve zhruba podobném rozsahu provozovaly uvedené subjekty také jednu z činností, které provozoval i stěžovatel (distribuce zdravotnických prostředků v České republice). Sama o sobě by hrubá zisková přírážka výrazně

pokračování

se odlišující od přírážky dosahované u obdobných činností jinými subjekty na daném trhu nemusela za určitých podmínek znamenat, že obchodní operace, jimiž byla tato přírážka ve vztahu k osobě, jež vůči stěžovateli naplňuje znaky osoby podle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, dosahována, [§ 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů]. Je zcela přípustné, a zvláště pak logické, v případě, že zdaňovaný subjekt v rámci skupiny spojených osob plní určitou specifickou, specializovanou roli pro celou skupinu či její významnou část nebo profituje z obecné obchodní pozice skupiny na trhu dané například její celkovou tržní silou, věhlasem či z jiných skupinových synergií, aby se parametry jeho jednotlivých dílčích činností (typicky hrubé ziskové přírážky a obecně nejruznější parametry cen či dodací podmínky) lišily od parametrů dosahovaných subjekty, které v rámci skupiny spojených osob nepůsobí. Plní-li právně samostatná osoba v rámci skupiny spojených osob fakticky roli pobočky, výrobního závodu, subdodavatele, dílčí složky či zastoupení v určitém regionu, jsou ekonomické podmínky její činnosti zpravidla výrazně odlišné od situace, kdy by stejné činnosti vykonávala samostatně a komplexně, bez začlenění v rámci skupiny spojených osob. Právně samostatná osoba v rámci skupiny spojených osob musí být v takovém případě posuzována podle toho, jakou roli v rámci skupiny hraje a musí být porovnávána se subjekty plnícími podobnou roli. Je-li například taková osoba výrobním závodem neprovádějícím samostatný vývoj, samostatnou obchodní činnost a nepůsobící na trhu jako samostatná „značka“, je zcela logické, že bude při prodeji svých výrobků dosahovat jiných (zpravidla nižších) cen a ziskových přírážek, než pokud by šlo o osobu autonomní po výrobní, vývojové i distribuční stránce. Stejně tak v případě, že právně samostatná osoba využívá při své činnosti „podporu“ od jiných osob v rámci skupiny spojených osob, je logické, že taková „podpora“ má nějakou ekonomickou hodnotu a není v rozporu s ekonomickými principy běžných obchodních vztahů, pokud za ni dotyčná osoba „zaplatí“ i jinou formou než prostřednictvím cen ujednaných s konkrétním partnerským subjektem v rámci skupiny spojených osob.

Využívání nejruznějších synergií mezi spolupracujícími subjekty je zcela legitimním a z ekonomických hledisek zcela racionálním způsobem podnikání. Komplexní obchodní struktura vytvořená za pomoci systému dohod uzavřených mezi více nespojenými osobami může rovněž vést k vytvoření specializovaných rolí a k rozdělení funkcí v rámci takové struktury. Podstatné však je, že nejde-li o spojené osoby, je každá z osob zapojených do takové struktury na ní účastna z vlastní vůle proto, že zapojení vyhodnotila jako výhodné, výhodnější než jiné formy obchodní činnosti, které by za podmínek, za nichž působí, také přicházely v úvahu. Uspořádání ekonomické činnosti osoby, která je součástí skupiny spojených osob, bude tedy odpovídat podmínkám ust. § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů tehdy, budou-li vztahy mezi touto osobou a jinými s ní spojenými osobami mít takovou povahu, že ve svém celkovém ekonomickém efektu budou pro danou osobu natolik výhodné, že obdobné uspořádání vztahů by zvolila i osoba s jinými osobami nespojená ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Smyslem a účelem obou citovaných ustanovení totiž není bránit synergiím majícím za účel ekonomickou úsporu obecně, nýbrž jen takovým, které by ekonomické úspory dosáhly „umělým“ uzpůsobením toku ekonomických hodnot mezi spojenými osobami, tedy takovým, který nemá jiný ekonomický důvod než výhodně ovlivnit základ daně daňového subjektu.

V daném případě finanční ředitelství na základě konkrétních a stěžovatelem nerozporovaných skutkových zjištění dospělo k závěru, že principům běžných obchodních vztahů neodpovídala ta část stěžovatelových aktivit, která spočívala v distribuci zdravotnických prostředků ze skupiny Arrow odběratelům v České republice, přičemž distribuované zboží bylo stěžovatelem nakupováno od Arrow US. Na této distribuci dosahoval stěžovatel ve zdaňovacím období od 1. 9. 2005 do 31. 8. 2006 hrubé ziskové přírážky ve výši 171,45 %, přičemž jiní distributoři obdobného zboží podle zjištění finančního úřadu dosahovali průměrné hrubé ziskové přírážky v rozmezí 28,40 až 80,60 %. Přitom finanční úřad v jednotlivých případech zjistil,

že zboží, které stěžovatel koupil k další distribuci v České republice od společnosti Arrow US za určitou cenu, sám předtím jako zboží jím vyrobené prodal společnosti Arrow US za cenu vyšší, než za jakou ji pak od Arrow US koupil. Finanční úřad rovněž zjistil, že hrubá zisková přírážka v uvedených zdaňovacích obdobích, což bylo poslední období čerpání investiční pobídky, výrazně narostla oproti předchozím i oproti následujícím obdobím, a to zhruba na troj- až čtyřnásobek. Finanční orgány tak unesly důkazní břemeno, neboť prokázaly, že v hospodaření stěžovatele se vyskytovaly obchodní operace s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které se navenek konkrétními objektivně identifikovanými rysy na základě racionální úvahy jevíly tak, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. V takovém případě bylo na stěžovateli, aby prokázal, jaké důvody, jež ekonomickým principům běžných obchodních vztahů odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil.

Pro účely zkoumání splnění podmínky podle ust. § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů bylo tedy především třeba, aby stěžovatel poskytl věrohodné vysvětlení, že neobvykle vysoké hrubé ziskové přírážky dosahované ve zdaňovacím období od 1. 9. 2005 do 31. 8. 2006 by dosáhl i v případě, že by nebyl ve vztahu k Arrow US spojenou osobou, nýbrž by s ní byl propojen pouze sítí vztahů (typicky smluvních) vzniklých mezi nezávislými subjekty, i když třeba za podmínek specializace rolí a rozdělení funkcí mezi více subjekty v rámci smluvně propojené struktury. Takové vysvětlení však stěžovatel neposkytl a argumentačně se soustředil na otázky, které byly ve vztahu k jeho důkaznímu břemenu irrelevantní.

K posuzování stěžovatelovy činnosti jako celku by byl důvod teprve tehdy, pokud by stěžovatel prokázal, že tři relativně samostatné části jeho činnosti, a sice výroba zdravotnických prostředků pro skupinu Arrow (dále jen „výroba“), centrální nákup zdravotnických prostředků pro skupinu Arrow od jiných výrobců v České republice (dále jen „centrální nákup“) a distribuce zdravotnických prostředků skupiny Arrow v České republice (dále jen „distribuce“), byly ve skutečnosti navzájem tak ekonomicky propojeny, např. synergickými efekty, úsporami z rozsahu, využitím dobré pověsti na trhu, propojením obchodních vztahů aj., že stěžovateli z ekonomického hlediska vlastně „nezbylo“ než určitým specifickým nastavením hrubých ziskových přírážek v jedné části své činnosti maximalizovat svůj celkový ekonomický zisk. Z věcných i ekonomických hledisek je z vnějšího pohledu podle Nejvyššího správního soudu zjevné, že každou ze tří částí činnosti stěžovatele by bylo možno provozovat samostatně. Je velmi dobře představitelné, že by se stěžovatel soustředil pouze na výrobu nebo na centrální nákup nebo na distribuci. Stejně tak je dobře představitelné, že by se mohl soustředit na libovolnou kombinaci dvou ze tří uvedených činností. To, že zejména centrální nákup a distribuce byly navzájem podle nezpochybněných tvrzení stěžovatele propojeny společnou logistickou strukturou a okruhem zaměstnanců, na uvedeném závěru nic nemění. Proto správce daně zcela důvodně pro své účely analyzoval stěžovatelovy činnosti jako relativně samostatné. Bylo na stěžovateli, aby prokázal, že vzájemná závislost jeho činností byla významná a natolik podmiňující každou z nich, že nebylo v rozporu s ekonomickými principy běžných obchodních vztahů, nýbrž naopak zcela v souladu s jejich logikou, že stěžovatel „nestandardním“ nastavením cenových parametrů u jedné z činností maximalizoval svůj celkový ekonomický výkon posuzovaný pro všechny tři činnosti dohromady jako celek. To však stěžovatel nejen že neprokázal, ale ani netvrdil.

Argumentace výkladovými dokumenty OECD byla v daném případě irrelevantní. Tyto pomůcky pro určení skutečné ekonomické podstaty zkoumaných transakcí mohou být jak pro účely ust. § 23 odst. 7 a § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, tak pro účely bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění významným vodítkem pro řešení konkrétního případu, nelze je však brát jako právní předpisy v pravém slova smyslu, nýbrž spíše jako možnou

pokračování

nápovědu při analýze skutečné ekonomické podstaty zkoumaných vztahů a při hledání, jakou funkci a jaké ekonomické důvody měly jednotlivé prvky obchodních operací stěžovatele v jeho podnikání jako celku.

Stěžovatel měl především zdůvodnit, proč hrubá zisková přírážka u distribuce ve zdaňovacím období roku 2005/2006 měla právě takovou hodnotu, jakou měla, a to zejména ve světle skutečnosti, že od Arrow US nakupoval distribuované zboží, které sám vyrobil, v některých případech za nižší ceny, než za jaké je předtím Arrow US prodal. Dále měl stěžovatel zdůvodnit, jaké zvláštní konkrétní okolnosti odůvodňují tak výraznou odlišnost jeho hrubé ziskové přírážky u distribuce od hrubých ziskových přírážek u jiných subjektů, s nimiž jej správce daně srovnával. Dále měl být schopen v intencích ekonomických principů běžných obchodních vztahů vysvětlit, proč se hrubá zisková přírážka u distribuce v období 2005/2006 tak výrazně lišila od přírážek v letech předchozích a v letech pozdějších. Nic z toho však stěžovatel neučinil.

Krajský soud tak zcela právem aproboval skutkový a právní závěr finančního ředitelství, že stěžovatel zvýšil základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, a že tedy nesplnil nutnou podmínku pro uplatnění slevy na dani. Důvody přitom vysvětlil dostatečně konkrétně a opřel je o racionální argumenty vycházející ze skutkových a právních závěrů finančního ředitelství. V tom nelze bez dalšího spatřovat nedostatek. Výtka, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné, tedy není na místě.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 8. července 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu