



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Röchling Automotive Kopřivnice, s.r.o.**, se sídlem Průmyslový park 308, Vlčovice, Kopřivnice, zast. Mgr. Šárkou Gregorovou, advokátkou se sídlem Vodičkova 710/31, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 4. 2019, č. j. 25 Af 6/2018 – 89,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 4. 2019, č. j. 25 Af 6/2018 – 89, **se ruší** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zrušena rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 12. 2017, č. j. 51781/17/5200-11431-706481 a č. j. 51783/17/5200-706481, ve věci doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 a 2012.

[2] Žalobce je podnikatelským subjektem v oboru výroba plastových a pryžových výrobků pro sektor automotive; je součástí koncernu Röchling, jediným společníkem žalobce je německá společnost Röchling Automotive Germany SE & Co. KG. Jediným společníkem této společnosti pak je Röchling Automotive SE & Co. AG (dále jen „RA AG“). Žalobce a RA AG jsou sdruženými podniky ve smyslu čl. 9 mezinárodní smlouvy mezi ČSSR a SRN o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku (vyhláška ministra zahraničních věcí č. 18/1984 Sb., o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku). V roce 2011 a 2012 docházelo mezi žalobcem a RA AG k transakcím 1) nákup a prodej výrobků, 2) financování a 3) koncernové služby.

[3] Správce daně, potažmo stěžovatel, neshledal nedostatky u transakcí 1) a 2) a zkoumal, zda probíhaly řízené transakce koncernových služeb. Jestliže mezi sdruženými podniky, resp. mezi spojenými osobami dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) probíhají transakce, nazývají se ceny za nákup či prodej zboží či poskytování služeb transferovými cenami, na které se vztahuje pravidlo tzv. tržního odstupu.

[4] Správce daně v průběhu daňové kontroly zahájené dne 18. 12. 2014 vyzval žalobce k doložení důkazních prostředků k ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daňových povinností za zdaňovací období 2011 a 2012, přičemž ve výzvě identifikoval jednotlivé důkazní prostředky, které požadoval předložit; na základě svých zjištění a provedených analýz dospěl správce daně k závěru, že žalobce měl v letech 2011 a 2012 nastaveny ceny za služby mezi spřízněnými osobami v cenách, které neodpovídaly cenám v běžném tržním prostředí; vyzval žalobce k doložení a prokázání zjištěného rozdílu v transferových cenách, a to mezi cenou fakturovanou ve výši 19 693 567 Kč a cenou referenční 44 063 438 Kč ve zdaňovacím období roku 2011 a mezi cenou fakturovanou ve výši 14 235 019 Kč a cenou referenční 37 152 523 Kč ve zdaňovacím období roku 2012. Na tuto výzvu žalobce reagoval s tím, že ceny účtované v rámci koncernu za centrálně prováděné činnosti odpovídají tržním principům. Správce daně následně vyhodnotil, že transferové ceny za koncernové služby nebyly sjednány v souladu s principem tržního odstupu, čímž žalobce měl porušit zvláštní podmínku pro udělení investiční pobídky, kterou stanoví § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, tj. neoprávněně si zvýšil základ daně. Správce daně tedy konstatoval, že žalobce na základě § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 30. 4. 2015, pozbyl investiční pobídku v podobě slevy na dani z příjmů a dne 30. 11. 2016 vydal dodatečný platební výměr, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 16 117 122 Kč a zároveň bylo vyměřeno penále ve výši 3 223 424 Kč, a dodatečný platební výměr, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 9 666 003 Kč a zároveň bylo vyměřeno penále ve výši 1 933 200 Kč.

[5] Odvolání proti platebním výměrům stěžovatel zamítl; následně se žalobce proti tomuto rozhodnutí bránil žalobou. V ní mimo jiné namítl, že pro postup a uplatnění sankcí podle § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů musí být splněny tři podmínky; 1) musí být prokázáno, že se jedná o transakci mezi dvěma spojenými osobami, resp. být prokázána existence smluvního vztahu mezi nimi, 2) musí být zjištěno, že ceny sjednané mezi spojenými osobami neodpovídají cenám, které by byly sjednány v souladu s ekonomickými principy běžných obchodních vztahů a 3) tento rozdíl cen není daňovým subjektem uspokojivě doložen. Břemeno tvrzení a důkazní břemeno ohledně splnění prvních dvou podmínek přitom tíží správce daně a až poté se přesouvá na daňový subjekt ohledně splnění podmínky 3). Bylo tedy na správci daně, aby prokázal, že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi jinými subjekty při respektování ekonomických principů běžných obchodních vztahů. Správce daně dle žalobce neunesl své břemeno tvrzení a důkazní, neboť jednak provedl zcela chybnou srovnávací analýzu a její závěry nemohly sloužit pro zjištění referenčních cen a jednak neurčil referenční ceny za koncernové služby odpovídající ekonomickým principům běžných obchodních vztahů; namítl též chybné provedení srovnávací, funkční a rizikové analýzy. Dále namítl, že služby, které mu RA AG poskytuje na základě smluv, jsou pouze službami doplňkovými a mohly být poskytovány jakoukoliv kvalifikovanou nezávislou osobou; v případě koncernu je pouze efektivnější zajišťovat tyto služby unifikovaně pro všechny členy koncernu, tedy je výhodnější, když programové vybavení jednotlivých členů koncernu je vzájemně kompatibilní, marketing může být efektivnější atd. Správce daně přitom nemůže klást k tíži žalobci, pokud zvolil pro něj z uvedených důvodů výhodnější a efektivnější způsob zajišťování těchto služeb, tj. prostřednictvím člena koncernu – RA AG. Závěrem podotkl, že i kdyby správce daně shledal, že porušil zvláštní podmínku investiční pobídky stanovenou v § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, měl postupovat při doměření daně podle zákona ve znění novelizujícího zákona č. 84/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, a nikoliv podle zákona ve znění účinném do 30. 4. 2015. Podle žalobce má navíc sankce podle § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů povahu trestu dle čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod.

pokračování

[6] Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil; uvedl, že pro rozhodnutí ve věci je nejprve nutné vymezit, koho a v jakém rozsahu tíží v daňovém řízení důkazní břemeno; na této otázce poté ustal a ostatními námitkami se nezabýval. Dle krajského soudu v případě, kdy žalobce jako daňový subjekt uplatnil slevu na dani ve smyslu § 35a odst. 1 zákona o daních z příjmů, implicitně tím tvrdí, že v rozhodném zdaňovacím období nezvýšil základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v § 23 odst. 7 způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Za této situace tíží správce daně důkazní břemeno o tom, že v hospodaření žalobce se vyskytují obchodní operace s osobami uvedenými v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které se navenek jeví tak, že neodpovídají principům běžných obchodních vztahů. Krajský soud dospěl k závěru, že v projednávané věci správce daně své důkazní břemeno neunesl, neboť nesprávně, resp. nedostatečně vymezil okruh prokazovaných skutečností a tudíž nezákonně přenesl důkazní břemeno ohledně těchto skutečností na žalobce.

[7] Dle krajského soudu samotná skutečnost, že podle závěrů správce daně transferové ceny neodpovídají požadavkům § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, bez dalšího neznamená, že jsou nastaveny způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů zakládající porušení pravidel pro čerpání investičních pobídek dle § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů. Dodal, že zatímco § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů pro porušení nastavení transferových cen předpokládá, že se ceny mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, § 35a odst. 2 písm. d) téhož zákona jako zvláštní podmínku uplatnění slevy na dani požaduje, aby poplatník nezvýšil základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ustanovení § 23 odst. 7 zákona způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Tedy, nepostačí, že dojde k naplnění podmínek § 23 odst. 7, ale je zároveň nutné, aby nastavení transferových cen v rozporu s principy tržního odstupu mělo také reálný dopad do postupu daňového subjektu při uplatnění slevy na dani ve smyslu § 35a odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy, že v přímé souvislosti s tím daňový subjekt zvýší základ pro výpočet slevy na dani mezi spojenými osobami takovým způsobem, který neodpovídá principům běžných obchodních vztahů. Dle názoru krajského soudu bylo na správci daně, aby postupem podle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobce k prokázání, že povaha vytýkaných obchodních operací mezi spojenými osobami odpovídala principům běžných obchodních vztahů, to ovšem za podmínky, že ve vztahu k předmětným obchodním operacím naplní své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Krajský soud poukázal na obsah správního spisu, z něhož vyplývá, že správce daně vyzval žalobce k doložení a prokázání zjištěného rozdílu v transferových cenách, a to mezi cenou fakturovanou a cenou referenční za jednotlivá období. Z uvedené výzvy dle krajského soudu vyplývá, že správce daně nesprávně vymezil rozhodné skutečnosti potřebné pro správné zjištění daně, neboť se vůbec nezabýval jednotlivými transakcemi mezi spojenými osobami v tom smyslu, zda jejich povaha odpovídala principům běžných obchodních vztahů. Dle krajského soudu bylo třeba, aby správce daně ve výzvě k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu srozumitelně a přezkoumatelně vyjevil skutečnosti vedoucí jej k závěru o pochybnostech o správnosti či průkaznosti daňových tvrzení žalobce, tedy o tom, že byly naplněny podmínky uplatnění slevy na dani u jednotlivých vytýkaných transakcí.

[8] Krajský soud dospěl k závěru, že pochybnosti vymezené správcem daně ve výzvách k prokázání skutečností nemohly být způsobilé vést k vážným pochybnostem o charakteru a povaze jednotlivých obchodních transakcí mezi spojenými osobami a tedy potažmo o daňové povinnosti žalobce (správnosti jím uplatněné slevy na dani). Dle krajského soudu správce daně a potažmo i žalovaný nesprávně vymezili hmotněprávní podmínky, za nichž bylo možno dovodit u žalobce nesplnění zvláštní podmínky uplatnění slevy na dani dle § 35a zákona o daních z příjmů

a nesprávně tak vymezili rozsah skutečností, které je třeba v daňovém řízení prokazovat; v důsledku toho pak došlo ze strany správce daně k nezákonnému přenesení důkazního břemene na žalobce. Žalovaný i správce daně tak zatížili řízení vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci, přičemž v důsledku této vady je napadené rozhodnutí také ve svém důsledku nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů; správce daně a žalovaný také v důsledku nezákonné vymezeného důkazního břemene nedostatečně zjistili skutkový stav a tento tak v dalším řízení vyžaduje zásadní doplnění. Z důvodů uvedených pochybení správce daně a žalovaného dospěl krajský soud z názoru, že je předčasné zabývat se žalobcem namítanými nesprávně provedenými analýzami, neboť ty byly prováděny pouze ve vztahu ke zjištění nastavení transferových cen. Krajský soud zavázal v této otázce stěžovatele k dalšímu postupu s tím, že bude-li správce daně v dalším řízení trvat na tom, že ze strany žalobce došlo k naplnění dikce § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, a tudíž k nutnosti postupu dle § 35a odst. 6 téhož zákona, bude nutné se po správném a zákonném vymezení důkazního břemene předpokládajícím především prokázání pochybností správce daně v závislosti na žalobcem případně předložených tvrzeních a důkazech, nově zabývat povahou a charakterem jednotlivých obchodních transakcí mezi spojenými osobami v rozhodném období.

[9] Krajský soud rovněž přisvědčil žalobci v tom, že bylo na místě na daňovou povinnost žalobce na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2011 a 2012 aplikovat § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 5. 2015, což vyplývá jednoznačně z přechodných ustanovení obsažených v čl. IV zákona č. 84/2015 Sb.; názor správce daně, podle kterého je pro aplikaci původní či nové úpravy rozhodný okamžik porušení, nikoliv zjištění porušení podmínek, nemá v uvedených přechodných ustanoveních oporu, naopak, z uvedených přechodných ustanovení je dle přesvědčení krajského soudu zřejmý úmysl zákonodárce uplatnit nově stanovené hmotněprávní podmínky týkající se mj. uplatnění slevy na dani i na investiční pobídky, u nichž byl příslib investiční pobídky poskytnut v řízení podle zákona č. 72/2000 Sb., přede dnem nabytí účinnosti novely. Oproti tomu krajský soud nepřisvědčil žalobci v námitce, že neuplatnění slevy na dani dle § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů má povahu trestu ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod; v tomto směru odkázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2014, č. j. 5 Afs 28/2013 - 36.

[10] V kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s, tvrdí, že rozsudek krajského soudu spočívá na nesprávném posouzení právní otázky. Předně poukazuje na smysl a účel § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů - zabránit tomu, aby mezi spojenými osobami docházelo umělým uzpůsobením ekonomických toků k účelovému přelévání zisků k poplatníkovi, kterému je poskytnuta sleva na dani. K přelévání zisků mezi spojenými osobami do podniku, který čerpá slevu na dani, může docházet celou řadou způsobů, kterými lze uměle uzpůsobovat ekonomické toky. Nejedná se pouze o situace, kdy mezi spojenými osobami jsou realizovány obchodní transakce, u nichž jsou naplněny zákonné podmínky pro úpravu základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, kdy spojené osoby realizují obchodní transakce za ceny, které neodpovídají ceně obvyklé a kdy dochází k účelovému zvýšení základu daně u poplatníka, který uplatňuje slevu na dani dle § 35a zákona o daních z příjmů, ale například i o situace, kdy mezi spojenými osobami jsou realizovány účelové obchodní operace, u nichž jsou naplněny podmínky pro aplikaci principu zákazu zneužití práva.

[11] Stěžovatel souhlasí s krajským soudem potud, že ve vztahu k § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů správce daně tíží důkazní břemeno, aby prokázal, že v hospodaření daňového subjektu se vyskytují obchodní operace se spojenými osobami, které se navenek jeví tak, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Pokud správce daně toto důkazní břemeno unese, je následně na daňovém subjektu, aby prokázal, že dané obchodní operace takový charakter neměly a že naopak jejich povaha principům běžných obchodních vztahů odpovídá, jakkoli nemusela být navenek patrná. Z uvedeného je tedy zřejmé, jak ostatně

pokračování

vedl i Nejvyšší správní soud v krajském soudem odkazovaném rozsudku sp. zn. 7 Afs 95/2012, že nároky kladené na správce daně stran důkazního břemene jsou v případě § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů mírnější než v případě § 23 odst. 7 téhož zákona, neboť zatímco v případě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů správce daně tíží důkazní břemeno ke všem rozhodným skutečnostem z hlediska aplikace předmětného ustanovení (prokázání spojení osob, tj. prokázání existence smluvního vztahu mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami, stanovení referenčních cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, prokázání rozdílu mezi cenami sjednanými a referenčními), v případě § 35a odst. 2 písm. d) zákona postačí pouze to, pokud správce daně u poplatníka prokáže existenci obchodních operací se spojenou osobou, kteřé se navenek jeví tak, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů.

[12] Dle stěžovatele v případě aplikace § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů správce daně nemusí prokazovat to, že dané obchodní transakce neodpovídaly ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, nýbrž pouze to, že tyto obchodní transakce se tak na základě racionální úvahy navenek jeví svými objektivně identifikovanými rysy. Jinými slovy, pokud je důkazní břemeno vůči správci daně v případě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů přísnější než v případě § 35a odst. 2 písm. d) uvedeného zákona, pak jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, *argumentum a maiori ad minus* musel nutně unést i své důkazní břemeno ve vztahu k § 35a odst. 2 písm. d) cit. zákona. Stěžovatel si je však vědom toho, že krajský soud v bodu 17. napadeného rozsudku správně poznamenal, že samotná skutečnost, že správce daně prokáže, že transferové ceny jsou nastaveny způsobem, který neodpovídá § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, bez dalšího nevede k závěru o unesení důkazního břemene správcem daně z hlediska § 35a odst. 2 písm. d) tohoto zákona. Dle stěžovatele totiž pro účely § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů musí být nad rámec toho, že bylo prokázáno nastavení transferových cen v rozporu s § 23 odst. 7 cit. zákona, prokázáno i to, že toto odchýlení se od ceny obvyklé v rámci obchodních transakcí mezi spojenými osobami mělo za následek zvýšení základu daně, resp. základu pro výpočet slevy na dani u subjektu, který tuto slevu na dani uplatňuje, neboť pouze v takovém případě bude mít nastavení transferových cen mezi spojenými osobami reálný dopad ve vztahu k uplatněné slevě na dani, o kterém hovoří krajský soud v bodu 17. napadeného rozsudku, a bude tak dána důvodná pochybnost o tom, zda dané obchodní operace odpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Stěžovatel souhlasí s krajským soudem i potud, že „*sama o sobě (...) hrubá zisková přírůžka výrazněji se odlišující od přírůžky dosahované u obdobných činností jinými subjekty na daném trhu by nemusela za určitých podmínek znamenat, že obchodní operace, jimiž byla tato přírůžka ve vztahu k osobě, která vůči žalobci naplňuje znaky osoby podle § 23 odst. 7 ZDP, dosahována, neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů* (bod 17. napadeného rozsudku).

[13] Správce daně v nyní posuzovaném případě ověřoval u fakturovaných poskytnutých služeb nastavení transferových cen, neboť se jednoznačně nejednalo o služby rutinního, pomocného a podpůrného charakteru, jak tvrdil žalobce, tj. služby s nízkou přidanou hodnotou, ale bylo ověřeno, že se jedná o služby svou povahou značným způsobem ovlivňující celkovou výrobní činnost a celkové výsledky hospodaření žalobce. V takovém případě se v praxi standardně ověřuje správnost nastavených cen mezi spřízněnými společnostmi, a zda tyto byly nastaveny v souladu s ekonomickými principy běžných obchodních vztahů formou nalezení srovnatelných nezávislých společností pomocí databáze Amadeus. Správce daně ve výzvě ze dne 1. 4. 2016 přezkoumatelným a logicky uceleným způsobem popsal zjištění vyplývající z provedené srovnávací analýzy; u žalobce hodnota ukazatele rentability tržeb vyjádřená v procentech výrazně přesahovala maximální hodnotu tohoto ukazatele z množiny hodnot zjištěných u 31 srovnatelných nezávislých společností nalezených pomocí databáze Amadeus. Z uvedeného zjištění bylo možné vyvodit i logický závěr, že pokud všechny transakce uskutečňované s nespojenými osobami v rámci tržního prostředí představovaly majoritní náklady i výnosy

žalobce, pak zde musel být nutně dán kauzální vztah mezi vybočením nad maximální mez zjištěného rozpětí ukazatele rentability tržeb a výší převodních cen za předmětné služby poskytované žalobci spojenou osobou RA AG. Správce daně proto dospěl k závěru, že transferové ceny mezi stěžovatelem a spojenou osobou RA AG nebyly stanoveny v souladu s principem tržního odstupu, přičemž správce daně stanovil referenční cenu za služby poskytované žalobci ze strany spojené osoby RA AG v jednotlivých zdaňovacích obdobích, a vyzval jej k doložení a prokázání rozdílu mezi cenami fakturovanými a cenami referenčními.

[14] Dle stěžovatele tak správce daně prokázal, že žalobce realizoval v kontrolovaných zdaňovacích obdobích obchodní operace se spojenou osobou RA AG, přičemž nastavené transferové ceny neodpovídaly principu tržního odstupu v tom smyslu, že žalobce nakupoval služby od spojené osoby RA AG za ceny nižší, než za které by tyto služby byly poskytovány mezi nezávislými osobami. V důsledku těchto obchodních operací tak došlo ke zvýšení základu daně u žalobce, který uplatňoval slevu na dani dle § 35a zákona o daních z příjmů (resp. ke zvýšení základu pro výpočet slevy na dani). Dle stěžovatele proto správce daně prokázal, že v hospodaření žalobce se nacházely obchodní operace, které se navenek jevíly tak, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů; bylo prokázáno nejen to, že mezi žalobcem a spojenou osobou RA AG byly nesprávně nastavené transferové ceny, ale i to, že toto nastavení transferových cen mělo reálný dopad ve vztahu k uplatněné slevě na dani. Dle stěžovatele bylo následně na žalobci, aby prokázal a doložil rozdíl mezi cenami fakturovanými a cenami referenčními, tj. aby předestřel, jaké konkrétní zvláštní okolnosti odůvodňují to, že hradil spojené osobě RA AG za poskytnuté služby nižší cenu, než která by byla hrazena mezi nezávislými osobami, a prokázal tak, že tyto obchodní operace ekonomickým principům běžných obchodních vztahů odpovídaly.

[15] Stěžovatel má proto s ohledem na výše uvedené na rozdíl od krajského soudu za to, že správce daně své důkazní břemeno unesl, když ve výzvě ze dne 1. 4. 2016 konkrétním způsobem specifikoval pochybnosti, které u něj vznikly a na základě kterých se obchodní operace mezi účastníkem řízení a spojenou osobou RA AG navenek jevíly tak, že neodpovídaly ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, přičemž správce daně přenesl důkazní břemeno na žalobce plně v souladu se zákonem, když jej vyzval k doložení zjištěného rozdílu týkajícího se nastavení transferových cen mezi účastníkem řízení a spojenou osobou RA AG, neboť právě na základě tohoto zjištěného nesouladu v nastavení transferových cen mezi žalobcem a spojenou osobou RA AG se dané obchodní operace navenek jevíly tak, že neodpovídaly ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, a v tomto spočívala pochybnost správce daně, zda žalobce splnil zvláštní podmínku pro uplatnění slevy na dani dle § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů. Správce daně proto ve výzvě ze dne 1. 6. 2016 dle stěžovatele zcela správně vymezil rozsah skutečností, které měl žalobce prokázat, a zákonným způsobem tak přenesl důkazní břemeno na žalobce.

[16] Stěžovatel dále uvádí, že rovněž argumentace krajského soudu, že se správce daně měl zabývat jednotlivými obchodními transakcemi, není opodstatněná. Stěžovatel předně poukazuje na to, že veškeré služby poskytnuté žalobci spojenou osobou RA AG byly fakturovány souhrnně, a to na základě uzavřené skupinové smlouvy ze dne 11. 12. 2009 (doložené též dokumentační zprávou předloženou účastníkem řízení s názvem „RA AG Documentation Pool Agreement“ - „Centrální služby, fiskální rok 2010 – základní dokument“), která obsahovala ujednání o poskytnutí všech uvedených služeb označených jako *centrální služby*. Dle stěžovatele správce daně v takovém případě nepochybil, pokud se otázkou nastavení transferových cen v posuzovaných obchodních operacích zabýval komplexně pomocí agregovaného přístupu, a to v souvislosti s finančními výsledky žalobce, které byly testovány na agregovaném základu s použitím transakční metody čistého rozpětí. V souvislosti s tím stěžovatel zdůrazňuje, že ani v případě řešeném v rozsudku sp. zn. 7 Afs 95/2012 se daňové orgány nezabývaly jednotlivými

pokračování

obchodními operacemi mezi spojenými osobami, nýbrž rovněž zvolily agregovaný přístup, v rámci kterého byla zkoumána výše hrubé ziskové přírážky dosahované daňovým subjektem a tato byla porovnávána s výší hrubé ziskové přírážky dosahované srovnatelnými nezávislými subjekty, přičemž jak Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, tak i následně Nejvyšší správní soud tento postup daňových orgánů aprobovaly. Odlišnost případu řešeného v citovaném rozsudku spočívá v tom, že v daném případě byla výše dosahované hrubé ziskové přírážky posuzována odděleně ke třem různým částem činnosti vykonávané daňovým subjektem (ve vztahu ke každé z konkrétních částí činnosti daňového subjektu však stále agregovaně, aniž by správce daně zkoumal jednotlivé obchodní operace), jelikož se jednalo o samostatné části činnosti daňového subjektu, které by bylo možné provozovat i samostatně. V nyní posuzovaném případě však nebylo zjištěno, že by žalobce vykonával činnost, která by byla rozdělitelná na samostatné části, které by bylo možné provozovat i samostatně.

[17] Dle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ve vztahu k § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů a zda přenesl důkazní břemeno na žalobce, v důsledku čehož krajský soud zatížil napadený rozsudek vadou, která má za následek nezákonnost napadeného rozsudku.

[18] Stěžovatel namítá, že krajský soud dospěl rovněž k nesprávnému závěru, že měl být aplikován § 35 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 5. 2015. Stěžovatel v souvislosti s tím uvádí, že jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2014, sp. zn. 5 Afs 28/2013, § 35a ZDP *„je ustanovením hmotněprávní povahy, které zakládá vybraným subjektům daňovou povinnost sui generis, a to okamžikem porušení zákonem stanovených podmínek pro poskytování slevy na dani.“* Otázku vzniku daňové povinnosti je pak nutno posuzovat podle hmotněprávní úpravy účinné v okamžiku jejího vzniku, nikoliv podle hmotněprávní úpravy účinné ke dni vydání rozhodnutí správce daně, potažmo rozhodnutí odvolacího orgánu (v opačném případě by se jednalo o pravou retroaktivitu, která je v právním řádu České republiky obecně zakázaná). V nyní posuzovaném případě nastal okamžik porušení podmínky dle § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů a okamžik současného vzniku daňových povinností žalobce za účinnosti zákona ve znění před 1. 5. 2015, tj. před nabytím účinnosti zákona č. 84/2015 Sb. Na nyní posuzovanou věc tedy dopadá § 35a odst. 2 písm. d), jakož i § 35 odst. 6 zákona ve znění do 30. 4. 2015. Na tomto dle stěžovatele nic nemění ani přechodné ustanovení uvedené v článku IV. zákona č. 84/2015 Sb., které zmiňuje krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, neboť dle stěžovatele toto přechodné ustanovení míří ve vztahu k § 35a odst. 2 písm. d) na situace, kdy daňová povinnost ve smyslu § 35a zákona o daních z příjmů souvisí s investiční pobídkou poskytnutou v řízení podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, zahájeném před nabytím účinnosti zákona č. 84/2015 Sb., přičemž však tato povinnost vznikla až v době po nabytí účinnosti zákona č. 84/2015 Sb., tj. po 1. 5. 2015. Dle stěžovatele bylo záměrem zákonodárce použít nové znění § 35a odst. 2 písm. a), c) a d), § 35a odst. 6, 7, 8 a 9, § 35b odst. 6 a 7 a § 38r odst. 1 zákona o daních z příjmů na staré investiční projekty (investiční projekty, ke kterým byl vydán příslib investičních pobídek v řízení zahájeném do 30. 4. 2015), avšak pouze v těch případech, kdy k porušení podmínek a k současnému vzniku daňové povinnosti dle § 35a zákona o daních z příjmů došlo až po 1. 5. 2015. Ve světle výše uvedeného má stěžovatel za to, že závěr krajského soudu uvedený v bodu 24. napadeného rozsudku nemůže obstát. Pro úplnost však stěžovatel podotýká, že otázka toho, zda má být v posuzovaném případě aplikován § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 30. 4. 2015, či ve znění účinném od 1. 5. 2015, na podstatě posuzovaného případu ničeho nemění, neboť i v případě novelizovaného znění § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů zůstala zachována zvláštní podmínka pro uplatnění slevy na dani, že poplatník nezvýší základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v § 23 odst. 7 způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů,

pouze došlo k upřesnění toho, kdy nesmí ke zvýšení základu daně dojít (*počínaje zdaňovacím obdobím, ve kterém [poplatník] splnil všeobecné podmínky podle zákona upravujícího investiční pobídky*).

[19] Žalobce se v písemném vyjádření ze dne 13. 8. 2019 shoduje se stěžovatelem v tom, že důkazní břemeno tíží správce daně v prvé řadě ohledně identifikace podezřelých transakcí a ohledně tvrzení, že neodpovídají ekonomickým principům běžným obchodních vztahů. Na rozdíl odkazovaného rozsudku NSS sp. zn. 7 Afs 95/2012 však správce daně v případě žalobce neprokázal při daňové kontrole ani v navazujícím řízení, že operace mezi žalobcem a spojenou osobou, společností Röchling Automotive SE & Co. KG2 neodpovídaly ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Jestliže stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, nemohlo být přeneseno na žalobce (správce daně a stěžovatel zde nesprávně zakládají povinnost daňového subjektu se „vyvinit“) a pokud stěžovatel přechod důkazního břemene dovodil, způsobilo to vady řízení, které mohly mít vliv na správnost a zákonnost rozhodnutí ve věci. Dalšího pochybení se správce daně dopustil, když interpretoval výsledek srovnávací analýzy tak, že příčinou vyšší ziskovosti (v porovnání s jinými subjekty) jsou nižší ceny za centrální služby. Tuto příčinu vyšší ziskovosti však vyhodnotil, aniž by to měl jakkoli podloženo a bez bližšího zjišťování.

[20] Žalobce dále podotkl, že nikdy netvrdil, že správce daně má zkoumat ziskovost každé jednotlivé transakce, jak uvádí stěžovatel. Správce daně se však mohl dotázat, jaká část platby připadá na jakou centrální službu, aby mohl platby na jednotlivé služby oddělit; k tomu by žalobce poskytl součinnost, jak učinil i v jiných případech. Správce daně měl navíc k dispozici dokumentační zprávu *Masterfile* KPMG (Centrální služby, fiskální rok 2010 „Základní dokument“), ze které rozdělení fakturované částky vyplývá. Např. za IT služby žalobce podle údajů na str. 13 dokumentační zprávy uhradil společnosti RA AG v roce 2010 54 tis. EUR, za centrální nákup 46 tis. EUR (str. 14), za řízení technologie a kvality 81 tis. EUR (str. 15), za centrální administrativu 644 tis. EUR (str. 16), za marketing 179 tis. EUR (str. 19) atd. Není důvod se domnívat, že by se částky pro rok 2010 a 2011 výrazně lišily. Ačkoliv tedy platby za centrální služby mohly být fakturovány souhrnně (jednou fakturou), bylo možné rozpočítat celkovou částku na jednotlivé služby – a to buď na základě dokumentační zprávy KPMG nebo dotazem u žalobce. Žalobce nemůže souhlasit s tvrzením stěžovatele, podle kterého nedošlo k pochybení, když správce daně provedl srovnávací analýzu „pomocí agregovaného přístupu na agregovaném základu s použitím transakční metody čistého rozpětí“. K tomu žalobce dodává, že správce daně použil při srovnávací analýze transakční metodu čistého rozpětí, a nikoliv metodu cost-plus (tj. náklady s připočtením ziskové přírážky), na které byl založen výpočet zkoumaných cen. To vyplývá mj. z dokumentační zprávy a dalších dokumentů předložených žalobcem během daňové kontroly, v nichž se vždy uvádí, že ceny za centrální služby vycházejí z metody cost-plus. Jak žalobce uvedl již ve své správní žalobě, správce daně neměl důvod se odchýlit od metody výpočtu cen zkoumaných transakcí – to mohl učinit pouze ze závažných důvodů, které však netvrdí. V tomto bodě tedy správce daně rovněž pochybil.

[21] Podle stěžovatele je cílem § 35 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů zabránit umělému přelévání zisků mezi spojenými osobami do podniku, který čerpá slevu na dani. U žalobce byly transferové ceny sjednány centrálně a stejné podmínky za služby poskytované RA AG byly stanoveny pro všechny společnosti náležející do skupiny Röchling v identické výši. Jednotné podmínky stanovila pro rok 2011 skupinová smlouva/Poolvertrag ze dne 11. 12. 2009 a pro rok 2012 smlouva o poskytování služeb – Centrální služby, o poskytování služeb prodeje a o know-how a patentových licencích ze dne 20. 12. 2012. Za takové situace nelze hovořit o „umělém přelévání zisků“, neboť jednotná úprava (tj. jednotné ceny, jednotné plnění) platila pro společnosti a odštěpné závody ze skupiny Röchling v Německu, Itálii, Španělsku, USA, Belgii, Lotyšsku, Česku a Číně. Samotná tato skutečnost vylučuje jakýkoliv umělý pohyb zisků v rámci skupiny Röchling. K tomu, aby docházelo k „umělému“ nasměrování zisků, by musela

pokračování

platit různá úprava pro různé společnosti z různých zemí. V logice argumentace stěžovatele, která však neodpovídá reálné situaci, žalobce (oproti jiným společnostem skupiny Röchling) platil nižší transferové ceny za služby čerpané od RA AG nežli ostatní členové skupiny právě z důvodu, aby tím uměle snižoval své náklady a zvyšoval zisk, tj. mohl tak čerpat vyšší slevu na dani. To se nestalo a ani se stát nemohlo, neboť náklady na centrální služby byly rozpočteny mezi členy skupiny Röchling podle shodného klíče a smluvní podmínky byly nastaveny pro všechny jednotně. Modelový příklad stěžovatele uvedený v kasační stížnosti proto není vůbec přílehlavý na danou situaci, protože na rozdíl od stěžovatelem uvedené situace v tomto konkrétním případě u žalobce absentuje jakékoli „zneužití“ investiční pobídky a úmysl k tomu směřující.

[22] Žalobce souhlasí s krajským soudem, podle něhož se pro daný případ uplatní zákon o daních z příjmů ve znění novelizujícího zák. č. 84/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, tj. zákon o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 5. 2015. Rovněž z důvodové zprávy dle žalobce vyplývá, že nová právní úprava měla být pro daňový subjekt příznivější, aniž by limitovala aplikaci nové úpravy na porušení, ke kterým došlo po účinnosti novely. Z toho pak žalobce vyvozuje, že záměr zákonodárce naopak byl, aby novelizované znění zákona o daních z příjmů dopadlo na co nejšířší okruh případů. Ohledně pravidel výkladu přechodných ustanovení stěžovatel poukazuje na náleží ÚS ve věci sp. zn. II. ÚS 512/05, ze dne 2. 2. 2006, v němž soud stanovil pravidlo pro výklad přechodných ustanovení.

[23] V souvislosti s aplikací přechodného ustanovení dále žalobce tvrdí, že sankce stanovená v § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů má povahu trestu ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (dále „Listina“). Vzhledem k tomu se v daném případě uplatní zásady správního trestání, vč. principu, dle kterého se použije pozdějšího zákona, jestliže je to pro pachatele příznivější. Žalobce tvrdí, že sankce stanovená v § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů ve znění před 1. 5. 2015, a to v podobě povinnosti vrátit celou investiční pobídku a podat dodatečná daňová tvrzení je trestem nejen podle Listiny, ale i ve smyslu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, neboť splňuje všechna tzv. engelovská kritéria vymezená Evropským soudem pro lidská práva a převzatá NSS v rozhodnutí sp. zn. 4 Afs 210/2014, ze dne 24. 11. 2015. V této souvislosti žalobce upozorňuje na to, že rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 28/2013, ze dne 28. 3. 2014 je již překonán a aplikaci § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů (ve znění do 30. 4. 2015) je nezbytné posoudit podle tzv. engelovských kritérií a respektovat tak novou judikaturní linii NSS (zejm. rozsudek ve věci sp. zn. 4 Afs 210/2014, ze dne 24. 11. 2015).

[24] V doplnění vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 6. 2. 2020 žalobce uvedl, že správce daně byl podjatý z hlediska zainteresovanosti pracovníků na cílových odměnách pro zaměstnance finančních úřadů na základě příslibu Generálního finančního ředitelství ze dne 19. 2. 2016, č. j. 11152/16/7100-10113 -205680.

[25] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet nad rámec těchto námitek z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[26] Podle § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, ve znění do 30. 4. 2015, je jednou ze zvláštních podmínek pro uplatnění slevy dani dle § 35a odst. 1 tohoto zákona, že *poplatník nezvýší základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v § 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.

[27] Podle § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 5. 2015, je jednou ze zvláštních podmínek pro uplatnění slevy na dani dle § 35a odst. 1 tohoto zákona, že *poplatník počínaje zdaňovacím obdobím, ve kterém splnil všeobecné podmínky podle zákona upravujícího investiční pobídky, nezvýší základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů.*

[28] Obecně pro všechny poplatníky platí, že podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutné upravit základ daně o zjištěný rozdíl mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (pokud není rozdíl uspokojivě doložen). Obecně lze říci, že poplatník nesmí nepřipustně základ daně snižovat. Poplatník v režimu investičních pobídek však navíc musí dodržet podmínku v § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, tj. nesmí zvýšit základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích se spojenými osobami způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Z uvedeného vyplývá, že dotčený poplatník musí převodní ceny, za které obchoduje se spojenými osobami, nastavit správně, ani výše ani níže, než odpovídá běžným obchodním vztahům. Z pohledu příjemce investičních pobídek tak představuje správné nastavení převodních cen (tj. dodržení tržních cen v transakcích se spojenými osobami) jednu z klíčových podmínek čerpání slevy na dani, jejíž nedodržení s sebou nese významné následky.

[29] Pokud poplatník podmínku v § 35a odst. 2 písm. d) zák. o daních z příjmů nedodrží, tak od 1. 5. 2015, tj. od účinnosti zákona č. 84/2015 Sb., se nárok na slevu za zdaňovací období, ve kterém podmínka nebyla dodržena, snižuje. Výše tohoto snížení se podle § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů zjistí jako součin sazby daně (u právnických osob ve výši 19 %) a té části změny základu daně, která vznikla chybně nastavenými převodními cenami. V dané souvislosti je nutné poznamenat, že tento dopad za chybně převodní ceny je od 1. 5. 2015 zmírněn oproti předchozí úpravě. Pokud totiž převodní ceny chybně zvyšovaly základ pro výpočet slevy na dani v předcházejících obdobích, měla tato chyba za následek celkový zánik nároku na uplatňování slevy na dani. Podle znění § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů, ve znění do 30. 4. 2015, v daném případě totiž nárok na slevu zanikl a poplatník byl povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých slevu na dani uplatnil.

[30] V projednávané věci není sporné, že se jednalo o transakce mezi spojenými osobami. Na straně správce daně leželo tudíž důkazní břemeno stran tržní přiměřenosti. Daňový subjekt poté stíhá důkazní břemeno stran prokázání důvodnosti rozdílů v cenách (srov. např. rozsudky NSS ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, či ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30). Podle § 35a odst. 2 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se zásadně má za to, že poplatník nezvýšil základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v § 23 odst. 7 stejného zákona způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů.

[31] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 6. 2014, č. j. 7 Afs 95/2012 - 47, konstatoval: *„Podle § 35a odst. 2 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se zásadně má za to, že poplatník nezvýšil základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v § 23 odst. 7 stejného zákona 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 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*

pokračování

charakter neměly a že naopak jejich povaha principům běžných obchodních vztahů odpovídá, jakkoli nemusela být navenek patrná.“

[32] Pokud tedy správce daně prokáže, že daňový subjekt realizoval obchodní operace se spojenými osobami za ceny výrazně se odlišující od cen dosahovaných mezi nezávislými subjekty, přičemž v důsledku těchto operací došlo ke zvýšení základu daně u subjektu uplatňujícího slevu na dani oproti tomu, kdyby dané obchodní operace byly realizovány za cenu obvyklou, unese tímto správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, neboť takové obchodní operace se navenek jeví tak, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů ve smyslu § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů. Následně je na daňovém subjektu, aby prokázal, že zjištěné parametry činnosti subjektu vybočující z obvyklých hodnot v nedeformovaném tržním prostředí mezi nezávislými osobami, jsou důsledkem právě například skupinových synergií, které mají za účel ekonomickou úsporu v rámci skupiny, jejíž součástí je daňový subjekt, a že vztahy mezi spojenými osobami jsou pro danou osobu natolik výhodné, že obdobné uspořádání vztahů by zvolila i osoba s jinými osobami nespojená ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[33] Krajský soud dospěl k závěru, že v projednávané věci správce daně své důkazní břemeno neunesl, neboť nesprávně, resp. nedostatečně vymezil okruh prokazovaných skutečností a tudíž nezákonně přenesl důkazní břemeno ohledně těchto skutečností na žalobce.

[34] Nejvyšší správní soud nesdílí názor krajského soudu, že pochybnosti vymezené správcem daně ve výzvách k prokázání skutečností nemohly být způsobilé vést k vážným pochybnostem o charakteru a povaze jednotlivých obchodních transakcí mezi spojenými osobami a tedy potažmo o správnosti jím uplatněné slevy na dani.

[35] Správce daně ve výzvách ze dne 1. 4. 2016, resp. 1. 6. 2016 přezkoumatelným a logicky uceleným způsobem popsal zjištění vyplývající z provedené srovnávací analýzy (právě tato vstupní data však žalobce v průběhu celého řízení rozporoval, v tomto směru bylo doplněno rovněž odvolací řízení o provedený znalecký posudek), vymezil rozsah skutečností, které měl žalobce prokázat a zákonným způsobem tak přenesl důkazní břemeno na žalobce, který měl dostatek prostoru k prokazování oprávněnosti použitých cen, což také učinil jak v rámci prováděné daňové kontroly, tak i v průběhu odvolacího řízení.

[36] Dle Nejvyššího správního soudu správce daně zcela konkrétně specifikoval pochybnosti, které u něj vznikly a na základě kterých se obchodní operace mezi žalobcem a spojenou osobou RA AG navenek jeví tak, že neodpovídaly ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Dále bylo proto na žalobci, aby doložil důvodnost zjištěného rozdílu ohledně nastavení transferových cen, neboť právě na základě tohoto zjištěného nesouladu v nastavení transferových cen mezi žalobcem a spojenou osobou RA AG se dané obchodní operace navenek jeví tak, že neodpovídaly ekonomickým principům běžných obchodních vztahů.

[37] Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu žalobci nic nebránilo, aby mohl prokázat a doložit rozdíl mezi cenami fakturovanými a cenami referenčními, tj. aby předestřel, jaké konkrétní zvláštní okolnosti odůvodňují to, že hradil spojené osobě RA AG za poskytnuté služby nižší cenu, než která by byla hrazena mezi nezávislými osobami, a prokázal tak, že tyto obchodní operace ekonomickým principům běžných obchodních vztahů odpovídaly. To také, jak vyplývá z obsáhlého správního spisu, v průběhu daňového řízení žalobce fakticky činil a svá četná tvrzení dokládal řadou důkazů (např. uváděl opakovaně, že služby, které mu RA AG poskytuje na základě smluv, jsou pouze službami doplňkovými a mohly být poskytovány jakoukoliv kvalifikovanou nezávislou osobou; v případě koncernu je pouze efektivnější zajišťovat tyto služby unifikovaně pro všechny členy koncernu, tedy je výhodnější, když programové vybavení

jednotlivých členů koncernu je vzájemně kompatibilní, marketing může být efektivnější atd. Správce daně přitom nemůže klást k tíži žalobci, pokud zvolil pro něj z uvedených důvodů výhodnější a efektivnější způsob zajišťování těchto služeb, tj. prostřednictvím člena koncernu – RA AG. S jednotlivými námitkami žalobce se správce daně, potažmo žalovaný v rozhodnutí o odvolání, poté vypořádal.

[38] Otázkou jinou však je, zda správce daně, potažmo žalovaný shromážděné důkazy vyhodnotil v souladu se zákonem a zda jeho závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem z hlediska § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů ob stojí. Jinými slovy, správce daně shromáždil dostatek relevantních informací, které mu žalobce v průběhu řízení poskytl, zbývá tak posoudit, zda je vyhodnotil správně. Není zde tudíž pochybnost o přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů, jak uvedl krajský soud, ale o jeho zákonnosti; resp. o tom, zda správce daně v souladu se zákonem vyhodnotil, že transferové ceny za koncernové služby nebyly sjednány v souladu s principem tržního odstupu, čímž žalobce porušil zvláštní podmínku pro udělení investiční pobídky, kterou stanoví § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, tj. neoprávněně si zvýšil základ daně a po právu na základě § 35a odst. 6 tohoto zákona, ve znění účinném do 30. 4. 2015, pozbyl investiční pobídku v podobě slevy na dani z příjmů. Jinými slovy, zda žalobce poskytnutými důkazními prostředky unesl své důkazní břemeno, a obhájil, že povaha uskutečněných transakcí odpovídala principům běžných obchodních vztahů.

[39] Za nepřezkoumatelný lze přitom označit závěr krajského soudu, že je předčasné zabývat se žalobcem namítanými nesprávně provedenými analýzami. Právě posouzení této námítky bylo však z hlediska použitelnosti výchozích dat (určení referenční ceny) určující. Bez ní totiž nelze dospět k závěru, zda správce daně unesl, či neunesl důkazní břemeno; žalobce totiž fakticky nesouhlasí s nastavením referenční ceny a z toho dovozuje neunesení důkazního břemene správcem daně (mimo jiné uvádí, že jelikož správce daně v rámci daňové kontroly porovnával ziskovost žalobce se ziskovostí jiných subjektů, byla již tato úvaha -tato část srovnávací analýzy - správce daně chybná, a proto nemohlo být prokázáno, že hrubá zisková přírážka u obdobných činnostech jiných srovnatelných subjektů na daném trhu se v určitém období výrazně odlišovala).

[40] Nejvyšší správní soud naopak přisvědčil krajskému soudu v závěru stran aplikace § 35 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 5. 2015. Zákon č. 84/2015 Sb., Čl. IV v přechodném ustanovení stanoví: „*Pro příslib investiční pobídky poskytnutý v řízení podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, zahájeném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, s výjimkou ustanovení § 35a odst. 2 písm. a), c) a d), § 35a odst. 6, 7, 8 a 9, § 35b odst. 6 a 7 a § 38r odst. 1, pro které se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*“ Dle textu přechodného ustanovení není vůbec rozhodné, zdali k porušení § 35a odst. 2 písm. d) došlo před nabytím účinnosti novely nebo až poté; zákonodárce v přechodném ustanovení nerozlišil různé právní režimy podle toho, kdy došlo k porušení zákona. Měl-li zákonodárce úmysl jiný, jak uvádí stěžovatel, měl jej do přechodných ustanovení promítnout. Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 2. 2006, sp. zn. II. ÚS 512/05, uvedl: „*Nepravá retroaktivita spočívá v tom, že právní vztahy hmotného i procesního práva, které vznikly za platnosti práva starého, se spravují zásadně tímto právem, a to až do doby účinnosti práva nového; po jeho účinnosti se však řídí právem novým. Tato zásada však platí jen potud, pokud ostatní závěrečná ustanovení právní normy nestanoví se zřetelem na zvláštnosti některých právních vztahů něco jiného. Jestliže tedy přechodné ustanovení nepamatuje na specifické řešení určité dílčí konkrétní situace, pak je na místě dospět k závěru, že nová právní úprava ode dne své účinnosti do budoucna upravuje i právní vztahy a jednotlivé skutečnosti, které sice vznikly v minulosti, ale existují dále.*“ (srov. např. též nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 3/94, sp. Pl. ÚS 24/98, sp. zn. I. ÚS 662/03).

pokračování

[41] Stěžovatel stran aplikace použitelné právní úpravy odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 28/2013 zcela nepřipadně. V citovaném rozsudku zdejší soud skutečně konstatoval, že § 35a zákona o daních z příjmů „je ustanovením hmotněprávní povahy, které zakládá vybraným subjektům daňovou povinnost *sui generis*, a to okamžikem porušení zákonem stanovených podmínek pro poskytování slevy na dani.“, jak cituje stěžovatel. Nejvyšší správní soud tak však tento závěr vyslovil ve zcela jiných souvislostech; v daném případě totiž krajský soud dospěl k závěru, že nárok na slevu nelze podřadit pod *daňovou povinnost*, a proto vůbec nelze dle přechodných ustanovení, co do jejich „věcné účinnosti“, postupovat, jinými slovy měl za to, že je třeba aplikovat trestněprávní zásady.

[42] Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožnil se závěrem krajského soudu ohledně povahy neuplatnění slevy na dani dle § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů; zcela správně uvedl, že se nejedná o trest ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. Uvedenou otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 28/2013, z něhož krajský soud vycházel. Na závěrech v něm uvedených ničeho nemění ani žalobcem uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 210/2014 odkazující na engelovská kritéria. Tímto rozsudkem však nebyl rozsudek pátého senátu překonán, jak se mylně žalobce domnívá, neboť předmětem posouzení ve věci sp. zn. 4 Afs 210/2014 byla zcela jiná otázka – a to sankční povaha penále. Usnesením ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57 rozšířený senát Nejvyššího správního soudu o povaze penále rozhodl takto: „*Penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod*“. Ve věci nyní projednávané se však nejednalo o penále ani jiné sankční příslušenství daně, ale o zcela jiný institut daňového práva, závěry výše učiněné tudíž nelze bez dalšího aplikovat na případ ztráty slevy na dani z titulu investiční pobídky.

[43] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud pochybil, pokud skutečnosti vymezené správcem daně ve výzvách k prokázání skutečností označil za nezpůsobilé vést k vážným pochybnostem o charakteru a povaze jednotlivých obchodních transakcí mezi spojenými osobami a tedy potažmo o správnosti jím uplatněné slevy na dani. Nejvyšší správní soud neshledal rozhodnutí žalovaného nezpůsobilé meritorního přezkumu pro nedostatek důvodů. V dalším řízení se proto krajský soud bude zabývat jednotlivými vznesenými žalobními námitkami a o věci rozhodne meritorně.

[44] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost v rozsahu odůvodnění výše důvodnou, proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. září 2020

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu