



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Ondřeje Sekvarda a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Kümpers Textil s. r. o.**, se sídlem v Plavech 100, zastoupeného JUDr. Václavem Bergerem, advokátem se sídlem v Praze 2, Anglická 140/20, proti žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2017, č. j. 36228/17/5200-11431-711360, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze 4. 7. 2019, č. j. 52 Af 64/2017 - 83,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích označeným v záhlaví (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) byla zamítnuta žaloba žalobce proti rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 10. 2010 do 30. 9. 2011 Finančního úřadu pro Pardubický kraj z 22. 4. 2016, č. j. 772541/16/2811-00551-609021 (dále jen „rozhodnutí správce daně“), kterým byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob a uloženo penále. Správní orgány obou stupňů dospěly k závěru, že žalobce neprokázal důvodnost nastavené převodní ceny za dodávky brd ze střediska 11 (navádírna) v Těchoníně spojenému subjektu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Uvedené středisko mělo jako jedinou náplň výrobu brd, a to jak pro žalobce, tak pro spojenou osobu (Kümpers Textil Slovensko s. r. o., dále jen „KTS“, a to v rozsahu 1/3 produkce střediska), přičemž náklady tohoto střediska převýšily výnosy,

do nichž byla započítána přírážka 2 %. Skutečná výše nákladů na jedno brdo tak byla vyšší než cena, za niž byla dodávána spojené osobě, jež se měla na zvýšených nákladech rovněž podílet vyšší cenou. O rozdíl mezi výnosy a správcem daně kalkulovanými náklady ve výši 320 821,- Kč byl navýšen základ daně. Žalovaný dospěl k závěru, že nebylo nijak prokázáno, že by dodávky brd za stanovenou cenu pro spojenou osobu, jejíž sjednání včetně důvodů nadto nebyly prokazovány smluvním ujednáním, byly vyváženy přínosy v rámci tkaní jako hlavní činnosti, jež rovněž skončilo ve ztrátě. Produkce brd (středisko 11) nebyla zároveň natolik úzce navázána na hlavní činnost - tkaní (střediska 12 a 13), aby byla posuzována společně s nimi jako pouze doplňková činnost.

[2] Obdobně byla posouzena i cena práce žalobce pro spojenou osobu (F.A. Kümpers GmbH, dále jen „FAK“) ve střediscích 12 a 13, do níž nebyly zahrnuty všechny předvídatelné náklady - výrazně došlo ke zvýšení personálních a dalších nákladů, přestože počet zaměstnanců klesl a produkce byla nižší než plánovaná. Nebylo také zohledněno veškeré riziko, jež představovala jiná šíře tkané látky zvyšující náročnost (čím užší látka, tím náročnější je práce na m² – je větší počet prohodů), tedy i náklady při současném poklesu produkce v kalkulačních jednotkách m²24S (24 útků na m²), jež byly zavedeny poprvé v daném zdaňovacím období. Tato jednotka není přímo úměrná nákladům, což měl žalobce zohlednit v jejich kalkulaci, případně i v průběhu roku na vyšší náklady reagovat úpravou ceny, což dokumentace žalobce umožňovala. Při tomto pojetí ceny práce a přepočtené ceny na jednotku produkce byla zjištěna ztráta i při zohlednění žalobcem tvrzené přírážky ve výši 2 %. V ceně tkaní by mělo být zahrnuto i riziko, že nedojde k plnému vytížení zaměstnanců a strojů. Dokládání srovnávací ceny od nezávislých osob nemělo vypovídací hodnotu, neboť v nich nijak nebylo zohledněno, že cena od spojené osoby (FAK) je cenou za celoroční produkci bez přihlídnutí k druhu tkaniny, její šíři či množství spotřebovaných brd, a tedy náročnosti práce jako takové. Rovněž nebylo dostatečně vzato v úvahu kurzové riziko, kdy většina nákladů tkalcovny je vynakládána v korunách a kalkulována v EURch, z těch pak jsou největší položkou personální náklady, výnosy pak jsou fakturovány v EURch. Při poklesu kurzu EURa pak dochází ke snížení výnosu v korunách. Rozhodující je pak pro hodnocení výsledku období kurz na jeho konci. Byl tak zvýšen základ daně o další částku 8 071 566,- Kč.

[3] S ohledem na rutinnost prováděné činnosti bez rozhodovací pravomoci u žalobce, který dodává výhradně pro spojené osoby, nebyly správně nastaveny ceny ani u tkaní, ani u brd, a nebyla tak zdůvodněna ztráta provozu v Těchoníně u středisek 11, 12 a 13. Ten nebylo možné posuzovat společně s dalším provozem v Plavech, neboť i žalobce je eviduje odděleně a pro každý provoz dokládá funkční a rizikové analýzy zvlášť.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[4] Krajský soud napadeným rozsudkem žalobu zamítl, neboť správní orgány obou stupňů dospěly ke správným závěrům podepřeným dokazováním a tyto poté správně právně posoudily. Žalobce měl prokázat odůvodněnost výše nastavené ceny pro dodávku brd a ceny tkaní spojeným osobám, což se mu nepodařilo. Pokud byl správcem daně zvolen model zjištění referenční ceny nákladovou metodou s přírážkou, postup byl správný. Správné bylo i posouzení činnosti střediska 11 (produkce brd) jako činnosti nikoli pouze doplňkové, když 1/3 produkce směřovala ke spojené osobě (KTS). Soud se ztotožnil též s tím, že správce daně vyšel ze skutečných nákladů, nikoli plánovaných, neboť v průběhu roku se objevily důvody, pro něž mělo být přistoupeno k úpravě cen. Žalobce pouze tvrdil, že stanovená cena produkce brd pro spojenou společnost i tak znamenala ekonomický přínos pro tkalcovnu, žádné důkazy však k tomu nepředložil. Nebylo též prokázáno žádné smluvní ujednání o ceně a důvodech převodu výroby brd od spojené společnosti na žalobce. Stálost ceny bez zohlednění vlivů souvisejících nákladů shledal jako rozpornou s principy § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

V otázce ceny práce pro spojenou společnost (FAK) se soud též ztotožnil se závěry správních orgánů, že srovnávací materiál od jiných výrobců není použitelný s ohledem na nastavení ceny žalobce na bázi celoroční produkce bez zohlednění druhu tkaniny, její šíře či spotřeby použitého materiálu. Souhlasil s tím, že zvolená měrná jednotka produkce (m²24S) neumožnila rozdíly řádně zohlednit pro účely nastavení ceny. Soud se též ztotožnil s nedostatečností zhodnocení rizik, jež měla být vzata žalobcem do úvahy, a to včetně rizika kurzového. U něj pak aproboval použití kurzu na konci zdaňovacího období, nikoli na jeho počátku. Žalobce též nedoložil, že nemohl předvídat zvýšení nákladů na zaměstnance či energie, nic mu naopak nebránilo, aby na růst nákladů reagoval.

III. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] V kasační stížnosti žalobce (dále jen „stěžovatel“) namítal především nesprávné posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)] ve vztahu k aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Nastavením převodních cen mezi spojenými osobami nesledoval nepřipustné ovlivňování daňové povinnosti; i kdyby ceny byly nastaveny oproti cenám sjednaným mezi osobami nezávislými jinak, to je jediný případ, kdy má být citované ustanovení aplikováno. Nebyly správně zohledněny pozitivní přínosy pro stěžovatele plynoucí z převzetí produkce brd. Stěžovatel nesouhlasil s tím, že produkce brd byla posouzena jako činnost nikoli okrajová a musí automaticky dosahovat zisku, neboť rozsah produkce byl nepatrný (0,51 % celkových tržeb) a byl určen pouze pro stěžovatele a spojenou společnost (KTS). Rovněž se nejednalo o činnost hlavní, tou je předení a tkaní látek. U ceny tkaní stěžovatel vycházel z předpokládaných nákladů, když ty skutečné byly ovlivněny vnějšími vlivy jím nepředvídatelnými. Rovněž bylo nutné vzít v úvahu všechny transakce stěžovatele, nikoli pouze izolovaně konkrétní středisko, jež není právním subjektem ani organizační složkou; ostatními zisku dosahujícími středisky se správní orgány ani soud nezabývaly, když u nich by byl pro změnu důvod pro snížení daňového základu. Dále bylo nezákonně uloženo penále podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), což nicméně předpokládá zavinění daňového subjektu, a není umožněno jej uložit v případech, kdy rozdíly v cenách podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vzniknou na podkladě vnějších vlivů, jež nemohly být daňovým subjektem předvídaný.

[6] Skutková podstata zjištěná správními orgány nemá též podle stěžovatele oporu ve spisu nebo byla zjištěna nesprávně [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Vada spočívá v tom, že žalovaný se nezabýval motivem k nastavení převodních cen, jimiž stěžovatel nesledoval ovlivnění daňové povinnosti. Žalovaný se nezabýval činností stěžovatele jako celkem, ale pouze izolovaně jedním střediskem, pro což nebyl podklad a přístup tak byl svévolný. K posouzení produkce brd pro spojení osobu (KTS) jako rezervaci výrobní kapacity, jak učinil žalovaný a poté i soud, nebyl dán dostatečný podklad. Žalovaný byl nečinný ve vztahu k prokázání či vyvrácení tvrzení o kompenzaci případné ztráty z produkce brd přínosy v jiných oblastech, čímž nezohlednil skutečnosti svědčící ve prospěch daňového poplatníka. Rovněž byly ignorovány doklady prokazující, že nezávislé osoby dodávaly produkci látek stěžovateli za cenu nižší, než jak činil sám stěžovatel pro spojenou osobu (FAK), čímž stěžovatel unesl důkazní břemeno na něj kladené správcem daně i žalovaným. Nebylo též řádně zjištěno, že by kalkulace ceny tkaní pro spojenou osobu (FAK) sjednávané na celý hospodářský rok nevycházela ze všech informací, jež byly k dispozici. Zvýšení nákladů bylo nepředvídatelné, když správní orgány neuvedly, jak měl stěžovatel předvídat zvýšení mezd, energií či objednávků jiného typu sortimentu. Ve spisu nemá oporu tvrzení o tom, že stěžovatel byl vystaven měnovým rizikům a nebyl pro tento případ dostatečně zajištěn, stejně jako je vadný výpočet správce daně u výše nákladů různými kurzy.

[7] Napadený rozsudek je podle stěžovatele též nepřezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť soud nezkoumal (chybějící) úmysl stran ovlivnění daňové povinnosti pro účely aplikace

§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a § 251 daňového řádu. Nijak též nezohlednil nutnost posoudit činnost stěžovatele jako celku, nejen jednoho jeho střediska. Samostatně neposoudil otázku okrajovosti produkce brd či kvalifikaci produkce brd pro spojenou společnost jako rezervaci výrobních kapacit a pouze převzal odůvodnění žalovaného. Dále nijak neodůvodnil to, že zvyšování nákladů bylo předvídatelné a že stěžovatel neunesl důkazní břemeno k prokázání oprávněného nastavení převodní ceny u tkaní dodáním podkladů od nespojených osob. Soud též pouze odkázal na správnost konstatování o nedostatečném měnovém zajištění stěžovatele.

[8] Žalovaný je toho názoru, že napadený rozsudek je přezkoumatelný, přičemž se ztotožnil s jeho vlastními závěry. Za nepřijatelnou považuje stížnost v rozsahu námitek směřujících k nesprávné aplikaci § 251 daňového řádu, neboť ty nebyly uplatněny v žalobě. Ve vztahu k ostatním námitkám stěžovatele odkázal na svoje rozhodnutí a napadený rozsudek soudu, který své závěry náležitě odůvodnil.

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti. Konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k jejímu podání (§ 102 s. ř. s.), kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[10] Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou vadu neshledal.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nesprávného posouzení právní otázky [IV./A; § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. V dalších částech pak byly vypořádány námitky zpochybňující řádný postup správních orgánů v procesu dokazování [IV./B; § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a námitky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí [IV./C; § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

IV./A

[12] Podstatou námitek stěžovatele spočívající v tvrzeném nesprávném posouzení právní otázky žalovaným je, zda na jeho případ byl řádně aplikován § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů či nikoli, když stěžovatel je toho názoru, že ne. Námitka je nedůvodná.

[13] Ustanovení § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů ve znění účinném v průběhu nyní posuzovaného zdaňovacího období stěžovatele znělo:

„Líší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.“

[14] V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS, se k rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt uvádí:

„V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že správce daně musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu referenční, aby mohl provést srovnání.“

Nutnou (nikoli dostačující) podmínkou úpravy základu daně je, že rozdíl mezi cenami existuje. Správce daně tedy ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní.

Zjištění ceny skutečné zpravidla nebude činit obtíže, jelikož se jedná o skutečnost rozhodnou pro určení základu daně a uvedenou obvykle v účetnictví nebo jiné povinné evidenci daňového subjektu. Pro zjišťování ceny referenční musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. 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. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkontrolovat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS).

I když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, tj. unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Ten, komu má být základ daně upraven, totiž ještě musí dostat prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit. Břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních podmínek pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů, nese daňový subjekt. Ten musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně nepřipadá v úvahu.“

[15] Sporné v projednávané věci nebylo to, zda stěžovatel a společnosti KTS a FAK byly spojenými osobami či nikoli. Jinak tomu ale bylo ohledně otázky, zda užití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je podmíněno úmyslem daňového subjektu nepřipustně ovlivnit daňovou povinnost. Otázka zavinění v úzkém slova smyslu (úmyslu ovlivnit daňovou povinnost) je v tomto směru zpravidla bez významu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu z 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30). Podstatné je, zda došlo k naplnění znaků skutkové podstaty uvedené v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Součástí této skutkové podstaty je nicméně případné uspokojivé doložení rozdílu mezi skutečně sjednanou a referenční cenou, kde motivace či subjektivní stránka (přesněji důvody jednání) mohou hrát významnou roli. Pokud daňový subjekt tvrdí a doloží, že měl specifické ekonomicky racionální důvody pro sjednání ceny odlišné od ceny referenční, úprava základu daně nepřipadá v úvahu.

[16] Těžiště úvahy žalovaného, že cena brd mezi spojenými osobami se lišila od ceny, již by sjednaly nezávislé subjekty, spočívalo v tom, že produkce brd byla v uvedeném zdaňovacím období nastavena takovým způsobem, že středisko 11 (navádírna) vykazovalo ztrátu. Takto by nezávislý ekonomický subjekt cenu za běžných okolností nenastavil a sjednal by cenu minimálně v takové výši, aby pokryla i s určitou přírůžkou náklady uvedeného střediska. Cenu by určil takto „ztrátově“ zásadně pouze za situace, kdy by tato dílčí ztráta byla kompenzována

ziskem z jiné jeho činnosti ekonomicky svázané s činností ztrátovou (třeba se ziskovou produkcí jiného zboží pro téhož odběratele vázanou na produkci ztrátovou) nebo pokud by se jednalo o činnost sice jako celek ztrátovou, ale z alternativ, jež se v daném čase reálně nabízely, ztrátovou nejméně (např. kvůli vyčerpání strojů, zaměstnanců, povinnosti odebrat sjednané množství vstupních surovin, energie apod.) či skýtající naději na budoucí zisk (např. překlenutí dočasných problémů zachováním produkčních kapacit i za cenu dočasně ztrátové produkce s výhledem na jejich budoucí ziskové uplatnění).

[17] Výši nákladů střediska na jedno vyrobené brdo žalovaný určil podílem připadajícím na jedno brdo z celkových vynaložených nákladů uvedeného střediska. Této úvaze nelze obecně vzato nic vytknout. S takovým způsobem určení referenční ceny počítá i stěžovatelem zmiňovaná směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „směrnice“) v bodu 2.39 (směrnice jinak dostupná v systému ASPI pod č. FZ04/2010), resp. bod 3.1.3 pokynu D-332. Krajskému soudu nelze vytknout ani poukaz na to, že ekonomicky racionální by bylo, pokud by stěžovatel na změnu výše nákladů v průběhu roku reagoval úpravou ceny produkce. Pokud by tak mohl učinit (nebránily-li by tomu jeho právní závazky, např. předem fixně sjednaná cena, či faktická situace na trhu, jež by cenu neumožnila zvýšit, ačkoli právně by to nebylo vyloučeno), ekonomicky racionálně se chovající podnikatel by těžko bez zvláštního důvodu ochotně nesl zvyšující se ztrátu z produkce, o níž věděl, či nereagoval na nepředvídané zvýšení nákladů. Je tedy logické, že podobný postup žalovaný očekával i u stěžovatele, tvrdil-li stěžovatel, že došlo k neplánovaným výdajům na opravu stroje v průběhu roku.

[18] Oproti úvaze žalovaného stála argumentace stěžovatele, že je třeba přihlédnout k pozitivním vlivům převzetí produkce brd na produkci dalšího střediska 12 v Těchoníně (tkalcovna). Správní orgány umožnily stěžovateli, aby v reakci na jimi učiněné úvahy o odlišnosti jinak reálně dosažitelné ceny tyto úvahy vyvrátil prokázáním jím tvrzených pozitivních přínosů. To se dle názoru správních orgánů i soudu stěžovateli nepodařilo, s čímž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Pro účely „*uspokojivého doložení*“ rozdílu mezi cenou sjednanou spojenými osobami a cenou, již by sjednaly subjekty nespojené, je třeba, aby rozdíl v cenách byl nejen tvrzen, ale rovněž prokazován (slovy zákona „doložen“, význam je ale stejný). Ze správního spisu plyne, že v průběhu daňového řízení i v průběhu řízení před soudem se stěžovatel opakovaně omezil na stále stejné obecné prohlášení o pozitivních přínosech, aniž by tyto skutečně byly prokázány, nepočítaje v to zaslánou excelovou tabulku či v obecné rovině se nesoucí výpověď svědků. Pouze v rovině tvrzení se neslo konstatování o tom, že sjednaná cena měla svůj historický původ v souvislosti s převzetím celé produkce od spojené společnosti (KTS), žádné takové ujednání však rovněž dokládáno nebylo. O přínosech převzetí produkce sice hovořil slyšený svědek, ovšem i ten se pohyboval spíše v rovině tvrzení o uspořené nákladech na prostoje; výnosy ani uspořené náklady však opět fakticky prokázány nebyly. Jediným výsledkem takového dokazování mohl být závěr o neunesení důkazního břemene daňového subjektu a možnost správce daně základ daně o zjištěný rozdíl upravit.

[19] Jestliže bylo dále namítáno, že střediska stěžovatele v Těchoníně nejsou samostatným právním subjektem, proč je třeba posuzovat celou společnost stěžovatele jako celek (včetně provozu v Plavech), vypořádaly se správní orgány i soud s touto námitkou zákonu odpovídajícím způsobem. Střediska v Těchoníně byla účetně vedena samostatně, nebylo tedy důvodu pro to, aby nebyla posuzována samostatně i pro účely hodnocení nastavení cen těchto středisek u jimi realizované produkce pro další součásti koncernu (KTS a FAK), když případně dosahovaná ztráta měla být kompenzována tvrzenými výnosy a úsporami, ovšem ty prokázány nebyly. S touto otázkou souvisí i tvrzená okrajovost produkce brd na celkovém obratu stěžovatele, čímž se dotyčný snažil doložit, že se jedná o produkci zanedbatelnou, nemající v podstatě vliv na ekonomické výsledky celé společnosti, a není důvod je tedy zkoumat odděleně, ale pouze v kontextu finančních toků v rámci celé společnosti. Nejvyšší správní soud má za to, že krajský

soud i správní orgány obou stupňů posoudily otázku okrajovosti produkce brd v souladu se zákonem, když tato otázka je závislá na odděleném posuzování střediska. Bylo tedy namístě zohlednit skutečnost, že spojené osobě byla dodávána v podstatě samostatně evidovaným produkčním střediskem 1/3 jeho produkce, kdy se spojená osoba podle tvrzení stěžovatele vlastní produkce vzdala oplátkou za dodávky brd za ujednanou cenu. Takové s výjimkou výpovědi svědků neprokázané ujednání pak bylo hodnoceno jako rezervace výrobních kapacit, kdy tomuto hodnocení rovněž není co vytknout. Za správný lze označit odkaz stěžovatele na bod 3.10 směrnice stran portfoliového přístupu, nicméně je zřejmé, že v projednávané věci nemá uplatnění tohoto přístupu místo, když u produkce brd pro spojenou osobu nejde o takový typ produktu, u něhož transakce jeho se týkající by byla úzce navázaná na jinak hlavní činnost stěžovatele. Jinak řečeno, stěžovatel neprokázal, co „dostal navíc“ či co ušetřil tím, že brda dodával spojené osobě za ceny, které byly při pohledu na středisko 11 jako na svého druhu svébytnou ekonomickou jednotku ztrátové. Pokud by stěžovatel předestřel a doložil, že takto získal ekonomicky relevantní výhodu, nemohla mu být daň doměřena. Jeho argumentace však byla nekonkrétní a kusá.

[20] I u cen tkaní žalovaný zvolil jako posouzení odpovídající výše ceny práce mezi stěžovatelem, který jinou aktivitu než právě práci pro spojenou osobu nevykonával, a společností FAK cenu referenční plynoucí z realizovaných nákladů a poměřil tyto náklady s výnosy, jež by měly být minimálně ve výši zjištěných nákladů s přiměřenou přírůžkou, neboť i sám stěžovatel si takovou metodu stanovil (od 2 % do 4,9 %). I zde se jednalo o postup, jenž by byl za běžných okolností pravděpodobně zvolen nezávislým subjektem. Žalovaný dospěl k závěru, že v průběhu zdaňovacího období došlo k navýšení nákladů (to ostatně ani nebylo popíráno stěžovatelem), na něž nebylo nijak reagováno v průběhu zdaňovacího období, jakkoli bylo ve smlouvě mezi subjekty umožněno ceny upravit. Ekonomicky nezávislý a racionálně uvažující subjekt by naopak za běžných okolností cenu práce stanovil s přihlédnutím k předpokládanému navýšení nákladů, nebo by na takové zvýšení odpovídajícím způsobem reagoval, což stěžovatel neučinil a „neběžnost“ svých poměrů netvrdil a nedokládal.

[21] Pro účely vyvrácení závěrů žalovaného o odlišnosti cen předložil stěžovatel doklady o cenách produkce osob se stěžovatelem nespojených, když tyto doklady byly odmítnuty jako neprůkazné. Bylo tomu tak proto, že stěžovatel měl od spojené osoby zajištěn odbyt celoroční produkce za jednotnou cenu bez ohledu na šíři tkané látky či materiál, z něhož měla být látka utkána, zatímco doklady nespojených osob se vždy týkaly pouze části produkce a látky pouze o určité šíři či omezeném množství. Nejvyšší správní soud má za to, že úvaha krajského soudu i žalovaného byla racionální, pokud shledali, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno o uspokojivém důvodu cenové odchylky. Pokud na jedné straně stojí celoroční produkce za pevnou cenu, aniž by byly jakkoli zohledněny v průběhu roku se měnící náklady na cenu práce, a na druhé straně pro srovnání omezená produkce, ať již co do šíře utkaného sortimentu nebo co do množství takové produkce, nelze uvedené srovnávat. Referenční cenu tedy nebylo v daném případě vhodné stanovit srovnáním s cenami nezávislých subjektů, nýbrž analýzou produkce a nákladů na ni u samotného stěžovatele. V takovém případě se jeví jedinou rozumnou metodou metoda zvolená již u produkce brd, přestože by jinak nepochybně byla vhodnější metoda srovnatelné nezávislé ceny ve smyslu bodu 2.3 směrnice, ta nicméně k dispozici nebyla.

[22] Součástí námitky nesprávného posouzení právní otázky byla i dílčí otázka, dle níž navýšení nákladů, k němuž došlo v průběhu zdaňovacího období, bylo nepředvídatelné, proč nemůže jít tato okolnost a tedy tím vyšší případná odchylka v ceně sjednané se spojenou osobou oproti ceně s nezávislým subjektem k tíži stěžovatele. Námitka není důvodná.

[23] Krajský soud i správní orgány obou stupňů přesvědčivě vyložily, proč byla úvaha stěžovatele při stanovení předpokládaných nákladů pochybná, když nebyly vzaty do úvahy všechny

skutečnosti, jež výši nákladů mohly ovlivnit. Zabývaly se zejména rolí změny kalkulační jednotky pro celý koncern, která není přímo úměrná skutečnému množství produkce v podobě dříve kalkulovaných prohodů, neboť čím užší látka a méně m²24S, tím více je prohodů, což zvyšuje pracnost i potenciální potřebu brd a dalšího materiálu. Všechny uvedené okolnosti, jakož i možné zvýšení ceny energií, jež je pravidlem, i zvyšování mezd zaměstnanců, pak zjevně nebyly zohledněny v dostatečné míře a v průběhu zdaňovacího období na uvedené zvyšování cen nebylo nijak reagováno, jakkoli pro to byly podmínky nejen faktické, ale i právní v podobě smluvního ujednání. Rovněž tak uvedené orgány vyložily, proč je relevantní kurz ke konci zdaňovacího období, neboť až na konci období se zjistí hospodářský výsledek a skutečně dosažené výnosy, jež byly kalkulovány v eurech, a náklady oproti těm plánovaným. U stěžovatele došlo ke zvýšení mzdových a dalších nákladů v korunách, jež při posilujícím kurzu koruny logicky vyústily ve vyšší než plánované náklady po přepočtu na eura, zatímco u výnosů, jež byly konstantní, došlo k jejich poklesu v korunovém vyjádření, když toto korunové vyjádření výnosů nepokrylo zvyšující se náklady. Nelze též přehlédnout, že se zabývaly i tím, kdo by měl uvedená rizika nést tam, kde daňový subjekt nemá možnost rozhodovat o žádné z podstatných otázek, jež je třeba zohlednit v plánovaných nákladech a výnosech (např. str. 25 zprávy o daňové kontrole, bod 104 rozhodnutí žalovaného či bod 40 napadeného rozsudku). Shora citované ustanovení tak bylo aplikováno odpovídajícím způsobem.

[24] Námitky vztahující se k nesprávnému posouzení právní otázky stran aplikace § 251 daňového řádu a vyměření penále byly uplatněny v rozporu s § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť mohly být uplatněny již v řízení před krajským soudem, ovšem stěžovatel tak neučinil.

IV./B

[25] Namítal-li stěžovatel vady řízení [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], ani tyto jeho námitky nejsou důvodné.

[26] Pokud se žalovaný nezabýval motivem nastavení převodních cen mezi spojenými osobami, nebylo to samo o sobě chybou. Podstatné bylo, že se ceny lišily od těch, jež by byly sjednány mezi osobami nespojenými, a tato odchylka nebyla uspokojivě doložena. Součástí takového doložení může jistě být i vysvětlení motivace, která za určitých okolností může být důležitá pro posouzení „uspokojivosti“ odchylky. Tuto motivaci se v rámci plnění své povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní pokusil stěžovatel vysvětlit, nicméně jeho vysvětlení nebylo konkrétní a přesvědčivé, jak bylo shora vyloženo. Žalovaný se rovněž zabýval správně izolovaně pouze jedním střediskem stěžovatele, neboť pouze u střediska 11 a 12 v Těchoníně byly zjištěny rozdíly, jež u správce daně vyvolaly pochybnost o výši základu daně. Uvedený postup ostatně odpovídá tomu, v jakých případech se již citované ustanovení zákona o daních z příjmů aplikuje, nikoli tedy v případech těch subjektů či jejich částí, u nichž nejsou poznatky o případně neodůvodněném snižování základu daně, nikoli tam, kde je základ daně dokonce nesprávně zvýšen. Postup správce daně i žalovaného tak nebyl svévolný, ale souladný se smyslem právní úpravy.

[27] Již shora bylo uvedeno, že posouzení rozsahu produkce brd jako nikoli okrajové a posouzení velikosti produkce pro spojenou osobu (KTS) poměřované pouze produkcí uvedeného střediska jako celku odpovídalo zjištěnému skutkovému stavu a faktické rezervaci kapacit výrobního střediska právě pro uvedenou spojenou osobu. Po této osobě by bylo za běžných okolností, jednalo-li by se u stěžovatele o nespojenou, nezávislou a racionálně ekonomicky uvažující osobu, stěžovatelem požadováno, umožňovala-li by to tržní situace, podílet se na celkových nákladech střediska v poměru, který na ní připadá. To se však v projednávané věci nestalo. Nelze též přehlédnout, že sice stěžovatel rozporuje posouzení určité výrobní kapacity jako rezervace výrobních kapacit, ovšem na druhé straně sám uvádí, že byl povinen podle ujednání s dotyčnou společností brda pro ni vyrábět. Bylo tedy zřejmé, že část výrobních kapacit pro spojenou osobu rezervována být musí.

[28] Namítal-li dále stěžovatel, že správce daně byl nečinný ve vztahu k prokázání či vyvrácení kompenzace případné ztráty z produkce brd přínosy v jiných oblastech, čímž nezohlednil skutečnosti svědčící ve prospěch daňového subjektu, rovněž tato námitka je nedůvodná. Především je tomu tak proto, že důkazní břemeno ohledně prokázání důvodu odlišnosti cen od cen referenčních a prokázání tak tvrzení obsažených v daňovém příznání je zcela na daňovém subjektu. Bylo tak úkolem stěžovatele, aby nabídl přesvědčivé vysvětlení, proč cenu stanovil jinak, než jaká byla cena referenční, a že jej k tomu vedly ekonomicky racionální důvody dané nějakými specifickými okolnostmi. To se stěžovateli nepodařilo, a to ani ve vztahu k ceně tkaní předložením podkladů nespojených společností. S důvody, které k tomu vedly, jej žalovaný obsáhle seznámil, krajský soud se s nimi ztotožnil a Nejvyšší správní soud jim nemá co vytknout.

[29] Vadu řízení spočívající v nedostatečném skutkovém zjištění či rozporu s obsahem spisu nelze nalézt ani při posouzení kalkulace ceny tkaní pro spojenou osobu (FAK) s přihlédnutím k potenciálním rizikům ovlivňujícím tuto cenu, tedy zvyšování nákladů. Krajský soud přehledně uvedl, jaké důvody vedly žalovaného k uvedeným závěrům ohledně podcenění rizik plánování nákladů, případně k jejich nedocenení, polemika stěžovatele se tak spíše týká otázky interpretace skutkových zjištění a příznání váhy určitým druhům nákladů a jejich předvídatelnosti, ne snad toho, že by zjištění správních orgánů neměla oporu ve spisu. Správní orgány rovněž vysvětlily, proč uvedené náklady byly považovány za předvídatelné, resp. proč uvedené náklady nebylo možné považovat za nepředvídatelné. Ve spisu má oporu i tvrzení o tom, že stěžovatel byl vystaven měnovým rizikům a nebyl pro tento případ dostatečně zajištěn. To plyne z toho, že při změnách kurzu eura, v němž byly náklady a výnosy kalkulovány, nebylo odpovídajícím způsobem počítáno s možnými změnami kurzu, což se zřetelně projevilo v hospodářských výsledcích. Zároveň nebylo zjištěno, že by bylo realizováno jakékoli opatření k zamezení uvedeného měnového rizika, nicméně bylo konstatováno, že riziko existovalo („*měnové riziko bylo žalobci přiznáno*“). Detailnější argumentace k otázce vlivu kursu na hospodářský výsledek nebyla ze strany stěžovatele vznesena.

IV./C

[30] Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je též nedůvodná, když tato nedůvodnost plyne z jím pojatého nesprávného posouzení právní otázky. Při jejím posouzení se krajský soud i správní orgány zabývaly všemi relevantními okolnostmi věci. V každém případě je ze všech podání stěžovatele zřejmé, že je mu jasné, na základě jakých úvah dospěli správce daně, žalovaný i krajský soud ke svým závěrům, nelze tedy hovořit o nepřezkoumatelnosti, ale spíše o nesouhlasu stěžovatele s hodnocením důkazů a závěry, které byly z důkazů vyvozeny.

[31] Soud nezkoumal (chybějící) úmysl stran ovlivnění daňové povinnosti pro účely aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, když to ani nebylo potřebné. Nezohlednil rovněž nutnost posoudit činnost stěžovatele jako celku, nejen jedno středisko, protože zákonným je právě opačný postup.

[32] Otázku okrajovosti produkce brd či kvalifikaci produkce brd pro spojenou společnost jako rezervaci výrobních kapacit pak sice samostatně neposoudil, nicméně z jeho rozsudku je zcela patrné, že se ve všech otázkách, jež nepodrobil zcela svému originálnímu náhledu na věc, ztotožnil se závěry žalovaného, což je z pohledu judikatury přijatelný postup (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS). To platí i pro závěr o tom, že zvyšování nákladů na straně stěžovatele v průběhu zdaňovacího období bylo předvídatelné, i stran neunesení důkazního břemene k prokázání oprávněného nastavení převodních cen u tkaní srovnáním s cenami nespojených osob.

V. Závěr a náklady řízení

[33] S ohledem na shora uvedenou argumentaci Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že přípustné kasační námitky nejsou důvodné a kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*).

[34] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto ve shodě s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť žalobce ve věci neměl úspěch, žalovanému jako úspěšnému účastníku řízení pak žádné náklady nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. června 2020

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu