



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL. M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: **D. M.C. C. s.r.o.**
sídlem [redacted]

proti

žalovaný: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2017, č. j. 53363/17/5200-11431-706012

takto:

- I. **Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 12. 2017, č. j. 53363/17/5200-11431-706012, se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 5. 2017, č. j. 82157/17/5225-21793-507447. Dodatečným platebním výměrem správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012 ve výši 4 407 430 Kč a sdělil výši penále z doměřené daně ve výši 881 486 Kč.
2. Žalobce podal dne 1. 10. 2012 daňové přiznání za zdaňovací období od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012. Na základě podaného daňového přiznání byl žalobci platebním výměrem ze dne 9. 10. 2012, č. j. 64979/12/013065506665, vyměřen základ daně 107 875 042 Kč a po odečtu daňové ztráty mu byla vyměřena daň ve výši 0 Kč.
3. Protokolem ze dne 28. 1. 2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, především se zaměřením na postavení žalobce jako výrobce klimatizačních jednotek pro osobní automobily a jejich příslušenství v rámci nadnárodní skupiny D.

a) kontrolní závěry správce daně

4. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 3. 5. 2017 správce daně dospěl k závěru, že žalobce pochybil při uplatnění nákladů souvisejících s částí poplatku za vyslání zaměstnanců zahraniční společnosti D. C. se sídlem v J. (dále jen „X“) na práci k žalobci na základě smlouvy I. H.-O.OF L. F.AG. (dále jen „Smlouva IHOL“) ze dne 20. 4. 2010. Správce daně ověřil, že v případě příspěvků na vzdělávání za období duben až září 2011 ve výši 1 575 506,71 Kč, cestovních výdajů za období duben až září 2011 ve výši 454 018,42 Kč a příspěvků na vzdělání a cestovních výdajů za období říjen 2011 až březen 2012 ve výši 1 411 014,24 Kč jde o výdaje vynaložené na rodinné příslušníky vyslaných zaměstnanců. U těchto výdajů správce daně postrádal souvislost se zdanitelnými příjmy, která nebyla ani v dalším řízení prokázána. Současně nebylo možné výdaje podřadit ani pod náklady uvedené v § 24 odst. 2 písm. j), resp. § 24 odst. 2 písm. k) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). O tyto náklady a současně o daň zaplacenou v ČR v částce 1 406 692,81 Kč, kterou správce daně nepovažoval dle § 25 odst. 1 písm. s) ZDP za daňově uznatelný náklad, byl zvýšen základ daně celkem o částku 4 847 232,18 Kč.
5. Dle správce daně žalobce dále neprokázal, že mu zahraniční společnost X (dále jen „X“) poskytla konzultační a podpůrné služby, z tohoto důvodu byl základ daně zvýšen o výdaje na tyto služby ve výši 25 192 300 Kč. Bylo zjištěno, že žalobce úhradu služeb dokládal přijatými fakturami č. 11-11017411 a č. 11-11028241. K prokázání nákladů na uvedené služby žalobce dále předložil smlouvu X uzavřenou se společností X dne 1. 4. 2005, přílohy č. 1 až 4, prodloužení platnosti smlouvy ze dne 13. 12. 2006 a 1. 4. 2007 a dodatky ze dne 1. 2. 2011 a 1. 4. 2011 (dále jen „Smlouva o službách“). Dle správce daně žalobce sice předložil doklady, které byly podkladem pro fakturaci vzorku podpůrných služeb, nedoložil ovšem zprávy o poskytování podpůrných služeb, které měly být dle Smlouvy o službách vystaveny. Poskytování podpůrných služeb dokládal žalobce vzorkem jen 3 konkrétních případů, což správce daně vyhodnotil jako nedostatečné. Ani u 3 namátkově vybraných služebních cest žalobce uspokojivě nedoložil jejich účel. Svědecká výpověď Ing. X ze dne 11. 3. 2016 ani vyjádření jednatele žalobce X

doručené dne 6. 5. 2016 neprokázaly, jaké konkrétní služby a v jaké rozsahu byly žalobci společností ■■■ skutečně poskytnuty.

6. Správce daně dále dovodil, že žalobce do základu daně nesprávně zahrnul dohadné položky pasivní, které vytvořil v souvislosti s předpokládaným snížením prodejních cen (kvůli praxi zpětného snížení cen komponent u již uzavřeného obchodu na účtu 601102 – Tržby výrobky skupina (resp. 612101 Sales affiliates products) ve výši 35 375 534,21 Kč z celkové částky 118 468 483,10 Kč. K vytvořeným dohadným položkám na snížení prodejních cen v celkové hodnotě 118 468 483,10 Kč byly podle správce daně doloženy doklady, kterými byly cenové rozdíly vyúčtovány v celkové hodnotě 55 983 391,43 Kč. Po předložení dalších důkazů měl správce daně za nevypořádané pouze 3 položky vytvořených dohadných položek v souhrnné výši 243 273,26 Kč. Dohadné položky k prodejním cenám u produktu ■■■ za období 1-12/2011 (v návaznosti na vystavené dobropisy č. 35-11000131-142 ze dne 17. 3. 2012) nebyly rozpuštěny ve výši, v jaké byly vytvořeny. Žalobce vytvořil za uvedené období dohadné položky k cenovým úpravám produktu VW HVAC představující nerealizované výnosy (resp. snížení výnosů) z prodeje těchto výrobků v celkové výši 3 209 940,44 EUR, resp. 78 678 025,59 Kč. V kontrolovaném zdaňovacím období rozpustil ve vztahu k těmto výrobkům dohadné položky za období 1-12/2011 ve výši 43 302 491,38 Kč (dle interního dokladu č. ■■■ na částku 1 974 43,23 Kč z důvodu změny cen surovin a interním dokladem č. ■■■ na částku 41 328 054,15 Kč odpovídající vystaveným dobropisům č. 35 11000131 až č. 35-11000142 za období 1-12/2012). Zbývajících částku 35 375 534,52 Kč rozpustil až v hospodářském roce končícím k 31. 3. 2014, ačkoli ze znění jednotlivých dobropisů nevyplývalo, že by žalobce mohl důvodně očekávat další vypořádání cenových rozdílů ani to, že dobropisovaná částka dohodnutá se zákazníkem nebyla konečným vypořádáním a že cenová jednání nebyla ukončena. Správce daně tedy konstatoval, že žalobce neprokázal oprávněnost tvorby dohadných položek snižujících výnosy o očekávanou výši zpětného snížení prodejních cen a dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 ZDP zvýšil základ daně o částku 35 375 534,21 Kč.
7. Pochybení zjistil správce daně také u převodních cen mezi žalobcem a společností ■■■ s.r.o. (dále jen „■■■“) – společnostmi v kontrolovaném období začleněnými do koncernu ■■■, ovládanými zahraniční společností ■■■, tudíž osobami spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Žalobce nastavení převodních cen dokládal elektronickou dokumentací k převodním cenám v anglickém jazyce nazvanou ■■■ (základní svazek), ■■■ (svazek výroba) a ■■■ (svazek služby). Správce daně konstatoval, že mezi žalobcem a společností XX existoval dlouhodobý odběratelsko-dodavatelský vztah, na základě rámcové smlouvy ■■■ ze dne 29. 1. 2004 společnost ■■■ dodala žalobci plastové díly v hodnotě 453 997 978,75 Kč a formy v hodnotě 105 972 000 Kč, modifikaci forem v hodnotě 27 574 121 Kč, zboží v hodnotě 3 513 598,85 Kč a poskytla služby v hodnotě 194 684,06 Kč. Správce daně provedl výpočet ziskovosti dosahované společností ■■■, zjistil, že provozní přírážka společnosti ■■■ je nejvíce ovlivněna přírážkou za prodej vlastních výrobků a služeb ve výši 17,81 %, která se v odvětví automobilového průmyslu jevila jako vysoká. Proto přistoupil ke zjištění obvyklé provozní přírážky prostřednictvím zpracování srovnávací analýzy automobilového odvětví, funkční analýzy a zvolil metodu pro stanovení převodních cen – transakční metodu čistého rozpětí a jako vhodnější testovanou stranu zvolil společnost ■■■. Jako nejvhodnější ukazatel čistého zisku vybral ukazatel přírážky k provozním nákladům (dále rovněž „■■■“). Pro identifikaci srovnatelných subjektů využil databázi ■■■ a na základě popsaných výběrových kritérií našel správce daně 193 potenciaálně srovnatelných subjektů, vzorek společností potom na základě kvalitativní analýzy zúžil na konečných 7 společnostech a provedl výpočet ukazatele čistého zisku ■■■ u porovnávaných společností. Obvyklé tržní rozpětí stanovil správce daně s použitím

statistické metody mezikvartilového rozpětí a konstatoval, že za obvyklé se považují hodnoty, které se nacházejí mezi prvním a třetím kvantilem, tj. 2,07 až 5,43 %. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 80/2007-105 užil při stanovení výše tržeb za vlastní výrobky společnosti ■■■■■ přírůžka k provozním nákladům ve výši horního limitu tržního rozpětí, tj. 5,43 %. Tomuto ukazateli odpovídají tržby za prodej vlastních výrobků ve výši 427 582 438 Kč, přičemž podíl připadající na prodej vlastních výrobků žalobci odpovídá částce 398 451 230 Kč. Žalobce tedy nakoupil od společnosti ■■■■■ plastové komponenty v částce 453 997 979 Kč, tj. v ceně, které se liší od ceny obvyklé o 55 546 749 Kč, resp. o 55 457 874 (po přihlédnutí k námitkám o vlivu hodnoty pořízeného materiálu účtované účetní jednotkou o zásobách „Způsobem A“ na výsledek hospodaření, tj. ovlivňující základ daně až v momentě spotřeby, podíl hodnoty spotřebovaného materiálu v případě plastových komponent od obchodní společnosti ■■■■■ k hodnotě, za níž byl materiál pořízen, byl 99,84 %). Protože žalobce uspokojivě nedoložil zjištěný rozdíl a správce daně nezjistil žádné další srovnatelné transakce, zvýšil správce daně o zjištěný rozdíl 55 457 874 Kč základ daně.

8. Současně byla žalobci zohledněna část doposud nevyčerpaná část daňové ztráty ve výši 97 675 000 Kč a částka již uplatněné daňové ztráty ve výši 107 875 042 Kč zvýšena na částku 205 550 042 Kč.
9. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 5. 2017 žalobci doměřil daň za předmětné zdaňovací období 4 407 430 Kč a současně mu sdělil výši vzniklého penále.

b) obsah rozhodnutí žalovaného

10. Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 13. 12. 2017 žalovaný zamítnul žalobcovu odvolání a dodatečný platební výměr potvrdil. K problematice nákladů na vyslané pracovníky a nákladů dle Smlouvy ■■■■■ konstatoval (s odkazem na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména rozsudek ze dne 11. 1. 2005, č. j. 7 Afs 19/2003-85, rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné na www.nssoud.cz), že šlo o specifickou službu, kterou je mezinárodní pronájem pracovní síly, kdy se žalobce podle § 6 odst. 2 ZDP stává „ekonomickým“ zaměstnavatelem, který má povinnost odvádět z úhrady zahraničnímu poskytovateli zálohy na daň z příjmů fyzických osob za najaté zaměstnance. Podle žalovaného správce daně zohlednil, že do odměny za mezinárodní pronájem pracovní síly vstupovala celá řada výdajů a zabýval se charakterem jednotlivých nákladů, u kterých prověřoval, zda je u nich splněna podmínka daňové účinnosti. Výdaje vynaložené ve formě příspěvku na vzdělání a cestovní výdaje vynaložené na rodinné příslušníky vyslaných zaměstnanců (částka 1 575 506,71 Kč za příspěvek na vzdělání, částka 454 018,42 Kč za cestovní výdaje a částka 1 411 041,24 Kč za příspěvek na vzdělání a cestovní výdaje), které byly součástí odměny za poskytnutí zahraničních pracovníků, nelze považovat za daňově účinné náklady dle § 24 odst. 1 ZDP, protože se tyto výdaje netýkaly jednotlivých zaměstnanců, ale jejich rodinných příslušníků. Ze stejného důvodu nebylo možné na dané výdaje aplikovat § 24 odst. 2 písm. j) bod 5, případně písm. k) ZDP. Část odměny ve výši 5 790 289 JPY, tj. 1 406 692,81 Kč, představovala dodatečnou platbu daně z příjmů fyzických osob vyplývající z konečné daňové povinnosti vyslaných zahraničních pracovníků, která byla vyšší než zálohy odvedené na daň ze závislé činnosti, náklad není dle § 25 odst. 1 písm. s) ZDP daňově účinným. K námitkám žalobce žalovaný odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 19/2003-85, podle něhož náklady na osobní potřebu zahraničních expertů nelze považovat za výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, přičemž zde šlo o srovnatelnou věc. Dodal, že nelze souhlasit s tím, že žalobce nezaměstnává zaměstnance

■, protože u mezinárodního pronájmu pracovní síly je posuzován jako zaměstnavatel ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP.

11. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobcem předložené důkazní prostředky neprokazují uplatnění nákladů na konzultační a podpůrné služby od společnosti ■ dle Smlouvy o službách ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP a správce daně v souladu se zákonem zvýšil základ daně o částku 25 192 300 Kč. Žalovaný uvedl, že popsaný způsob stanovení odměny za tyto služby nezohledňoval objem provedených služeb, odměna byla odvozena od celkových plánovaných nákladů společnosti ■ (vycházelo se přitom z hodnot předchozího fiskálního roku), které (po očištění o služby poskytované mimo Evropu) činily 5 930 tis EUR a následně byly vynásobeny koeficientem 17,11 %, který jako alokační klíč vyjadřoval poměr plánovaného obrátu žalobce k plánovanému obrátu všech evropských společností ze skupiny ■, kterým byly předmětné služby poskytovány. Žalovaný zdůraznil, že žalobce k prokázání nákladů nezajistil zprávy o činnosti dle Smlouvy o službách, neměl k dispozici dostatečné důkazní prostředky, tedy ocitl se v důkazní nouzi. Ani vzorek poskytnutých služeb neprokázal daňovou účinnost uplatněného nákladu. Ke školící prezentaci Profit & Loss z ledna 2010 a záznamu o služební cestě pana ■ konkrétně žalovaný uvedl, že se jednalo o školení po nástupu do funkce jednatele, obsahem byly základní definice, údaje, pojmy a vzorový příklad k výkazu zisku a ztráty, šlo pouze o dvoudenní školení. K záznamu o mítinku ■ dne 13. 6. 2011, kterého se účastnili odborníci vyslaní ■, a seznamu zástupců společnosti ■ a jejich služebních cest (letů) do ČR v období od dubna 2011 do března 2012 za účelem poskytování podpůrných služeb (204 služebních cest), žalovaný uvedl, že pochybnost vyvolalo datum uvedené na druhé straně předloženého záznamu, kde je uvedeno středa 14/9/10, což neodpovídalo datu uvedenému na straně 1 (tj. 13. 6. 2011). K prezentaci Functional Vision, Gap Analysis and Future Direction, žalovaný konstatoval, že lze předpokládat, že prezentace byla zpracována již v roce 2010, případně dříve, a s ohledem na neobjasnění jejího využití nelze důkazní prostředek považovat za dostatečný pro prokázání celého objemu uplatněných nákladů na poskytnuté podpůrné služby v hodnotě 25 192 300 Kč. Ani namátkově vybrané služební cesty zástupců ■ nebyly kromě uvedení účelu cesty prokázány. Správce daně pak nemohl provést výsledkem jednatele žalobce ■, žalovaný v tomto směru odkazoval na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010-101, a ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 29/2013-44, a zmiňoval, že správce daně měl k dispozici písemné vyjádření, v němž jednatel ■ uvedl odpovědi na předpokládané otázky správce daně. Svědeckou výpověď Ing. ■, vedoucí oddělení řízení jakosti, vyhodnotil žalovaný tak, že svědek objasnil skutečnosti týkající se poskytování služeb ■ v oblasti řízení jakosti, ovšem ze Smlouvy o službách i z vyjádření žalobce plyne, že služby byly poskytovány v jiných oblastech (obecná správa společnosti, lidské zdroje, administrativní a finance a nákup). Podle Smlouvy o službách mohla být podpora rozšířena o další oblast na základě písemné dohody, což potvrdil jednatel ■, takováto dohoda však v řízení předložena nebyla, a proto nebyla svědecká výpověď Ing. ■B osvědčena jako důkaz uskutečnění podpůrných služeb dle Smlouvy o službách.
12. K tvorbě dohadných položek na snížení prodejních cen v celkové výši 118 468 483,10 Kč, z nichž sporná zůstala částka 35 375 534,21 Kč, žalovaný nejprve vysvětlil podstatu tvorby dohadných položek a předestřel relevantní právní úpravu. Pokud žalobce doložil vyúčtování cenových rozdílů pouze doklady v hodnotě 55 983 391,43 Kč, vznikly správci daně oprávněně pochybnosti o naplnění podmínek pro tvorbu a účtování dohadných položek, které byly v následujících účetních obdobích rozpuštěny. Žalovaný shrnul skutečnosti zjištěné správcem daně ve vztahu k vypořádání dohadů u výrobků ■ konstatoval, že za období 1-12/2011 byly vytvořeny dohadné položky v celkové výši 78 678 025,59 Kč (účtovány ve prospěch účtu 389202 a na vrub výnosů - účtu 601102 - Tržby výrobky skupina), a žalobce

v kontrolovaném zdaňovacím období po vystavení dobropisů č. 35-11000131 až 35 11000142 rozpustil dohadné položky ve výši 43 302 491,38 Kč dle interních doklady JE 11000302 a JE-11004607. Zbylou část dohadu na zpětné snížení prodejních cen rozpustil až dne 31. 3. 2014, což doložil interními doklady, které však nebyly podloženy jakýmkoli přijatým či vydaným daňovým dokladem, nebyl tedy prokázán odůvodněný předpoklad dalšího snížení prodejních cen. Žalovaný zdůraznil, že předpokladem pro tvorbu dohadné položky pasivní je doložení existence právního závazku, u nějž ke konci zdaňovacího období pouze není známa jeho výše. Žalobce by mohl tvořit dohadnou položku, pokud by s dostatečnou mírou určitosti plynoucí z konkrétních skutečností mohl usuzovat, že fakticky dojde k dalšímu dodatečnému snížení prodejních cen. Po odsouhlasení a zaúčtování dobropisů dne 17. 3. 2012 však už toto nemohl žalobce legitimně očekávat, a proto měl vytvořené dohadné položky rozpustit. Žalobce ovšem však k rozpuštění položky přistoupil až dne 31. 3. 2014 na základě interních dokladů, ty ale neměly návaznost na jakoukoli vydanou či přijatou fakturu nebo jiný doklad. Ke konci rozvahového dne byla mezi obchodními partnery přesně určena cena závazku a tato skutečnost rovněž odpovídá vyjádření žalobce, že dokud není dosaženo finální dohody o výši zpětné cenové úpravy, dobropis není vystaven. Okamžik vystavení dobropisů žalovaný posoudil jako okamžik, kdy došlo k finálnímu určení skutečné ceny závazku, po vystavení dobropisů nebyly pro existenci dohadných položek splněny zákonné předpoklady. Proto správce daně oprávněně zvýšil základ daně ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 ZDP o erozpuštěnou část dohadných položek na zpětné snížení prodejních cen ve výši 35 375 534 Kč.

13. Ve vztahu k převodním cenám žalovaný nejprve shrnul judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozdílným cenám mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Konstatoval, že žalobce a společnost ■■■ jsou spojenými osobami, ovládanými zahraniční společností ■■■. Vycházel z existence dlouhodobého odběratelsko-dodavatelského vztahu ve výrobě a dodávkách plastových komponent. Podle rozpisu nákupů žalobce od společnosti ■■■ nakoupil výrobky v hodnotě 457 526 974,85 Kč, což doložil konkrétními fakturami. Správce daně provedl výpočet ziskovosti společnosti ■■■ a získal pochybnosti ohledně provozní přírážky 15,86 % a přírážky jednotlivých druhů provozní činnosti – přírážka z prodeje vlastních výrobků 17,81 %, které byly vyšší, než bylo obvyklé v odvětví automobilového průmyslu. Oproti tomu u žalobce byla zjištěna provozní přírážka 1,99 %. To odůvodnilo provedení srovnávací analýzy při aplikaci zvolené transakční metody čistého rozpětí pomocí databáze ■■■, která potvrdila neobvyklost dosažené provozní přírážky u společnosti ■■■. Správce daně současně identifikoval referenční cenu, která je dosahována ■■■ v odvětví automobilového průmyslu u obdobných činností mezi nespřízněnými osobami za stejných nebo alespoň obdobných podmínek. Po prověření vlivu hodnoty pořízeného materiálu v případě účtování o zásobách „způsobem A“ správce daně upravil rozdíl cen o hodnotu 99,84 %. K aplikaci interní metody srovnatelné nezávislé ceny u zakázek, které byly společnosti ■■■ zadány bez výběrového řízení, žalovaný upozornil na omezení použití interních srovnatelných transakcí dle Směrnice OECD o převodních cenách a dovodil, že plastové komponenty žalobce odebíral pouze od této společnosti, proto neexistují žádné realizované interní srovnatelné transakce. Po vyhodnocení svědeckých výpovědí zaměstnanců žalobce – ■■■ a Ing. ■■■ – uvedl žalovaný, není možné označit komponenty, jejichž výroba byla společností ■■■ zadána na základě výběrového řízení poptáváním více dodavatelů, a plastové komponenty, jejichž výroba byla zadána na základě poptávání pouze jednoho dodavatele; a že společnost ■■■ byla největším dodavatelem, žádný jiný dodavatel nebyl srovnatelný co do objemu dodávaných plastových součástek. Provedenými místními šetřeními pak byla prokázána rozdílnost cen nabídkových od skutečně realizovaných, která ne vždy souvisela s technickou modifikací. Dále žalovaný hodnotil, že v doloženém podkladu *Hodnota nákupů položek od Liplastecu a výše úprav* bylo 6 položek, u nichž je v podkladu *Porovnání*

cen – projekt Audi C7/D4, přehled cen prototypů v EUR jako vybraný dodavatel uvedena společnost Thermoplast a.s. Ta ale byla od října 2010 v insolvenčním řízení a na její majetek byl prohlášen konkurs, což má významný vliv na srovnatelnost s prověřovanou transakcí, navíc plastové díly, které měla původně dodávat společnost ■■■ a.s., dodávala společnost ■■■. V této souvislosti žalovaný zmínil upozornění Směrnice OECD o převodních cenách, dle kterého, pokud daňový subjekt vyrábí určitý produkt, jehož významný objem prodává sdružené straně, zatímco marginální množství stejného produktu je prodáno nezávislé straně, objemy prodeje velmi pravděpodobně významně ovlivní srovnatelnost těchto dvou transakcí. Přitom na skutečnost, že ve srovnání s hodnotou plastových dílů dodaných společností ■■■ s.r.o. se u předložených interních dodávek nespřízněným osobám jedná o významně nižší hodnoty, byl žalobce upozorněn, a to v souvislosti s předloženými cenovými nabídkami jiných obchodních společností. Pokud žalobce prokazoval dodržení tržního principu na základě použití metody srovnatelné nezávislé ceny na vzorku pouhých 4,5 % z celkového množství komponent dodaných společností ■■■, považoval to správce daně oprávněně za nedostatečné. Žalovaný měl i výhrady vůči cenám uvedeným v nabídkách, správce daně správně upozornil na předpoklad, aby zkoumaná transakce i potenciální srovnatelné transakce proběhly ve stejném časovém období. Dle žalovaného tedy předložené důkazy neprokázaly žalobcovu tvrzení, že soubor cen aplikovaných společností ■■■ je srovnatelný se souborem cen interních srovnatelných transakcí, neboť doložený soubor cen vykazoval významné vady srovnatelnosti. K procesnímu postupu správce daně žalovaný uvedl, že respektoval rozložení důkazního břemene, posoudil splnění tří základních předpokladů pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP, tedy identifikoval transakce mezi spojenými osobami, zjistil rozdíl cen stanovených mezi spojenými osobami od cen, které jsou uplatňovány mezi nespřízněnými osobami u srovnatelných transakcí za stejných nebo alespoň obdobných podmínek a se zjištěným rozdílem seznámil žalobce a dal mu reálnou možnost předložit důkazy, které by jej uspokojivě doložily. Při určení rozdílu cen fakturovaných mezi spřízněnými osobami od cen uplatňovaných spojenými osobami za stejných nebo obdobných podmínek přešlo důkazní břemeno na žalobce, který byl výzvou ze dne 18. 8. 2015, č. j. 184747/15/4225-21793-506621, vyzván, aby prokázal, že jím tvrzené ceny jsou obvyklé. Pokud žalobce zpochybňoval použitou metodu stanovení převodní ceny, tj. použití transakční metody čistého rozpětí (metody „TNMM“) a požadavek na doložení ceny při aplikaci této metody, odkázal žalovaný na to, že termín „cena“ definovaný v § 23 odst. 7 ZDP je třeba chápat širěji, nejen jako jednotkovou či jinak nastavenou nominální hodnotu příslušného produktu v patřičné měně, ale také jako výši přírážky ke konkrétnímu produktu nebo konkrétně a srozumitelně definovaný ukazatel ziskovosti u subjektu testovaného v rámci srovnávací analýzy. Jiný závěr by popřel možnost aplikace metody TNMM, Cost+ (metoda přírážka k nákladům) či RPM (metoda ceny při opětovném prodeji) definovaných ve Směrnici OECD o převodních cenách. Nadto jestliže podnik nakládá s velkým počtem typů produktů, hodnocení obvyklosti cen pouze u jednotlivých položek bylo velmi obtížné. Proto žalovaný odmítnul námitku, že uvedením ceny ve výši 398 451 230 Kč zpochybnil správce daně jen tržní nastavení cen mezi žalobcem a společností ■■■, protože cenu dovodil z hrubé aplikace metodiky transakční metody čistého rozpětí, a proto měl následně s požadovanou mírou přesnosti stanovit referenční cenu. Dle žalovaného správcem daně stanovená cena reflektovala všechny zásadní okolnosti prověřované transakce a lze ji tedy považovat za cenu, která by byla za stejných nebo obdobných podmínek sjednána mezi nespřízněnými osobami. Žalovaný odmítl, že by správce daně provedl funkční a rizikovou analýzu společnosti ■■■ povrchně, dle obsahu Zpráva o kontrole provedl analýzu automobilového odvětví, funkční analýzu společnosti ■■■ a mezi používanými metodami stanovil s ohledem na jejich silné a slabé stránky nejvhodnější metodu pro stanovení převodních cen za situace, kdy žalobce předložil jen obecnou analýzu zpracovanou pro skupinu, nikoli vlastní analýzu týkající se prověřované transakce nepředložil. Některé

skutečnosti (např. nákup materiálu dle zadání odběratele a vlastnictví lisovacích forem) žalobce pominul, ačkoli patří mezi faktory, které jsou dle Směrnice OECD pro převodní ceny důležité při určování srovnatelnosti. Ani výrobní funkce společnosti ■■■ nebyla bagatelizována, správce daně vycházel z toho, že hlavní funkcí společnosti ■■■ je funkce výrobní, spočívající ve výrobě komponent pro automobilový průmysl (výrobu klimatizačních, větracích a topných systémů do automobilů, a že jeho hlavním odběratelem byl právě žalobce (cca 93,19 % veškeré produkce), který určoval hlavní parametry výroby a nákupu materiálu. Správce daně pak sledoval i další dílčí navazující činnosti řízené transakce. Žalovaný se nato věnoval jednotlivým faktorům, které měly podle žalobce zpochybnit postup správce daně při samotné volbě metody konstrukce referenční ceny. K otázce dopravních nákladů, žalovaný uvedl, že společnost ■■■ žalobce sídlí ve stejné průmyslové zóně, proto je jejich vzájemná vzdálenost minimální, což má i malý dopad na zmiňované dopravní riziko nesené dodavatelem. Také zmínil, že při dlouhodobém působení tohoto faktoru by podnik jistě zajistil změnu nastavené ceny a zvýšené náklady by zakalkuloval do ceny produktu, navíc byly ceny s obchodními partnery každoročně vyjednávány, tudíž jsou tyto vlivy zohledňovány ve sjednaných cenách. K faktoru odpisů majetku a užívání majetku již odepsaného žalovaný konstatoval, u užívání již odepsaného majetku lze zvýšení nákladů na údržbu a opravy, které se promítnou do kalkulované ceny, a dle zákona o účetnictví by měly být odpisy stanoveny na celou dobu životnosti majetku, vliv tohoto faktoru je tedy diskutabilní, navíc žalobcem nebyla vyčíslena konkrétní hodnota jeho vlivu. K otázce vytižení výrobních kapacit uvedl, že transakční metoda čistého rozpětí může být citlivější na rozdíly ve využití výrobní kapacity v závislosti na podílu fixních a variabilních nákladů, ovšem pro zmírnění určitých nepřesností správce daně použil statistické metody mezikvartilového rozpětí a použil pro žalobce nejvýhodnější hodnotu ukazatele čistého zisku, tedy v úrovni třetího kvartilu. Mzdové náklady byly zohledněny tak, že byly zvoleny společnosti střední, velké a velmi velké, z regionu Evropa, kde lze předpokládat srovnatelný odpovídající podíl mzdových nákladů na kalkulovaném zisku. A u zohlednění dobrého jména u odběratelů a lokální konkurence se žalobce omezil na obecné konstatování možného vlivu, nebylo tak možné určit výši ovlivnění zjištěné ceny. Dále se žalovaný zabýval výhradami žalobce vůči jednotlivým společnostem, které tvořily finální vzorek porovnávaných společností. Vždy odůvodnil, na základě čeho má za to, že se jedná o srovnatelný subjekt se společností ■■■, přičemž zdůraznil, že provedenou srovnávací analýzou bylo dosaženo nalezení takových subjektů, které jsou v co největší míře srovnatelné s porovnávanou společností. Žalovaný poté odůvodnil, že žalobcem pro srovnání navrhované společnosti ■■■, s.r.o. a společnost ■■■, že nevyhovují kritériím stanoveným správcem daně, neboť nesplňují kritérium nezávislosti ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. K nezahrnutí některých položek do provozní přírážky (NCPM) žalovaný uvedl, že žalobce má asi mysli položku „*Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období*“. Dovedl ale, že z hlediska charakteru se tyto položky chovají jako výnosy, přičemž obdobným způsobem s těmito položkami pracuje i databáze Amadeus. Zvolení stejného postupu správcem daně proto zaručuje konzistentnost srovnávaných finančních údajů v rámci použité databáze Amadeus. Pokud se žalobce dovolával použitelnosti metody srovnatelné ceny („CUP“) na několika příkladech, žalovaný odmítnul, že by se u společnosti Metalplast s.r.o. jednalo o realizovanou interní nezávislou cenu, kterou lze považovat za cenu srovnatelnou. Předložená demonstrace proveditelnosti aplikace metody srovnatelné nezávislé ceny na příkladech dvou komponent nestačí s ohledem na množství dodávaných typů komponent (555 typů komponent v hodnotě více jak 453 mil. Kč) k prokázání skutečnosti, že stanovené ceny komponent od společnosti ■■■ jsou v souladu s principem tržního odstupu. Protože dle vyjádření žalobce byla statistická analýza prováděna průběžně pracovníky nákupního oddělení, aniž by byla formalizována nebo archivována, vyjádřil žalovaný pochyby ohledně toho, že bude žalobce schopen předložit vstupní data pro vytvoření dostatečně velkého reprezentativního vzorku

srovnatelných nezávislých cen, na jejichž podkladě by mohl být učiněn závěr přiměřenosti tržního nastavení cen plastových komponent dodávaných společností ■■■. Žalovaný uzavřel s tím, že žalobci se nepodařilo prokázat, že ceny stanovené u dodávek komponent od společnosti ■■■ splňují princip tržního odstupu ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, resp. uspokojivě doložit zjištěný rozdíl cen. Správce daně oprávněně tudíž správně zvýšil základ daně o částku 55 546 749 Kč, tj. o částku, která odpovídá zjištěnému rozdílu cen uplatňovaných u prověřované transakce mezi spojenými osobami a cen, které jsou sjednávány mezi nespřízněnými osobami za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP.

II. Žaloba

14. Ve včasné žalobě žalobce namítal, že napadené rozhodnutí je skutkově nesprávné a vychází z nesprávného právního posouzení věci. V úvodu žaloby žalobce stručně shrnul průběh daňového řízení a předmětem sporu učinil otázku postupu žalovaného při úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 ZDP, neboť žalobce prokázal tržní obvyklost cen sjednaných v transakcích se společností ■■■. Žalovaný nenaplnil zákonné požadavky pro aplikaci uvedeného ustanovení. Předně ke stanovení ceny obvyklé použil nevhodnou metodu, kromě toho nevzal v potaz podstatné ekonomické faktory ovlivňující ziskovost společnosti. Žalobce dále považoval za nezákonné napadené rozhodnutí v části týkající se mezinárodního pronájmu pracovní síly od společnosti ■■■. Žalobce také nesouhlasil se závěry žalovaného o neunesení důkazního břemene ohledně poskytnutí služeb společností ■■■, případné neunesení důkazního břemene mu nemůže být přičítáno k tíži, neboť správce daně nepřipustil jako důkaz o poskytnutí těchto služeb navrhovanou svědeckou výpověď. Konečně žalobce nesouhlasil se závěry o neoprávněnosti tvorby odhadných položek na budoucí snížení prodejních cen, které si žalobce účtuje za své produkty, jeho nesouhlas se týkal závěrů žalovaného o dílčích pochybeních týkajících se účetních operací.

a) převodní ceny v transakcích se společností ■■■

15. Podle žalobce byl především nezákonný postup, kterým byl navýšen výsledek hospodaření o domněle zjištěný rozdíl cen 55 457 874 Kč podle § 23 odst. 7 ZDP. Žalobce trval na tom, že ve vztahu k transakcím se spojenou osobou, společností ■■■, prokázal, že sjednané ceny byly na tržní úrovni. Správce daně i žalovaný použili pro stanovení referenční ceny v případě žalobce neaplikovatelnou transakční metodu čistého rozpětí ■■■, ačkoliv bylo nutné využít metodu srovnatelné nezávislé ceny CUP. Správce daně nesprávně posoudil asymetrii vztahů mezi žalobcem a společností ■■■, která je nezbytným předpokladem pro využití metody ■■■, a v důsledku nevhodně zvolené metody nesprávně určil referenční cenu. Ani metoda TNMM nebyla aplikována správně, neboť správce daně nepoužil pro určení tržního rozpětí cen srovnatelné společnosti a nevzal v úvahu všechny faktory, které mají dopad na sjednané ceny.
16. Z čl. 2.2 a násl. a čl. 2.5 Směrnice OECD o převodních cenách žalobce dovozoval, že správce daně měl použít směrnici preferovanou metodu CUP, protože pokud existují data o transakcích určité společnosti se spojenými i nespojenými třetími osobami, měla by být tato metoda upřednostněna před metodou TNMM. U žalobce podmínky pro její aplikaci dány byly, protože žalobce má kromě společnosti ■■■ i další dodavatele plastových výrobků, kteří jsou schopni dodat obdobné výrobky a kteří nejsou spojenými osobami. Žalobce při výběru dodavatele nových výrobků, po určité době výroby daného výrobku, či v jiných případech vypisuje žalobce výběrová řízení a soutěží dodavatele konkrétních produktů. Účelem výběrových řízení je zajistit nejlepší možné ceny při dodržení stanovených požadavků

na jakost výrobku, dodací lhůty, objem dodávek apod., kromě toho lze z těchto výběrových řízení získat data potřebná pro aplikaci metody CUP.

17. Kromě toho žalobce nad rámec svých povinností připravil dva příklady aplikace metody CUP na transakce se společností ■■■, které prokazují, že metoda CUP je reálně aplikovatelná. Na Příkladu 1 žalobce demonstroval, že u určitého výrobku (po potřebné úpravě prodejní ceny reflektující rozdíly ve spotřebě materiálu, potřebným časem na výrobu, přepočtu SGA) by byla nezávislá společnost ■■■ s.r.o. schopna dodat žalobci výrobek za 2,54 Kč, tedy o 1,13 Kč draž nežli ho dodává společnost ■■■. I na Příkladu 2 po rozpadu jednotlivých nákladů na výrobu určitého výrobku, po úpravě nákladů na výrobu shodným způsobem, žalobce ukazoval, že i další výrobek by byla nezávislá společnost Metalplast s.r.o. žalobci schopna dodat za 1,54 Kč, tedy o 0,45 Kč draž, nežli výrobek dodává společnost ■■■. Tyto příklady ověření tržního nacenění transakce mezi žalobcem a společností ■■■ potvrzují, že analýza pomocí metody CUP je proveditelná a potřebná data pro její aplikaci je možné získat. Metodou CUP se podařilo tržní ceny stanovit s výrazně vyšší mírou přesnosti, než užitím metody TNMM, metoda CUP proto měla být přednostně použita. Provedení analýzy na uvedených příkladech potvrzuje, že ceny v rámci transakce nákupů od společnosti ■■■ byly sjednány v souladu s principem tržního odstupu. Žalobce zdůraznil, že ačkoliv žalovaný vyjádřil své pochybnosti vůči konkrétním výpočtům, nespochybnil aplikovatelnost metody CUP jako takové. Není to žalobce, kdo by měl referenční cenu prokazovat, ale naopak ji měl správně stanovit správce daně.
18. Pro aplikaci metody TNMM nebyly splněny základní předpoklady. Žalobce citoval čl. 2.59 Směrnice OECD a zdůraznil, že metoda TNMM vyžaduje jasné prokázání asymetrického vztahu mezi jednotlivými stranami transakce, tedy prokázání existence hodnotného a unikátního přínosu pouze na jedné straně transakce. Dle odstavce 1.33 Směrnice OECD je existenci funkční asymetrie nutné určovat vždy ve vztahu ke konkrétní zkoumané transakci, rozhodující je provedení funkční analýzy transakcí. Žalobce nesouhlasil se závěry správcem daně provedené funkční a rizikové analýzy vztahu žalobce a společnosti ■■■, neboť neodpovídají povaze kontrolovaných transakcí. Žalobce nesouhlasil s tím, že společnost ■■■ je podřízená žalobci, a to z následujících důvodů. Žalobce vystupuje jako objednatel, který u společnosti ■■■ poptává výrobu konkrétních dílů. Společnost ■■■ se sama rozhoduje, jestli vůbec žalobci výrobu nabídne, výroba případně probíhá autonomně. Žalobce není nositelem jedinečného know-how, ani nevykonává žádnou významnou funkci za dodavatele. Provedená funkční a riziková analýza byla povrchní, opřená v podstatě o jediný argument, že společnost ■■■ dodává většinu produkce žalobci. Skutečnost, že ■■■ vyrábí méně komplexní produkt, který je vstupním materiálem pro výrobu žalobce, nemůže být důkazem toho, že by žalobce přebíral některé funkce společnosti XX, či se jiným způsobem podílel na rozhodovacích procesech této společnosti. Ostatní skutečnosti uvedené správcem daně (■■■ nevlastní lisovací formy, nakupuje materiál dle zadání žalobce) jsou běžnou praxí v daném odvětví, proto nejsou relevantní pro hodnocení funkčního a rizikového profilu společnosti ■■■. Správce daně naopak bagatelizoval výrobní funkci společnosti ■■■, která nese i související rizika. Protože žalobce a ■■■ mezi sebou sdílí jen informace, které žalobce běžně sdílí i s ostatními nespojenými dodavateli, žalobce má na ■■■ stejné požadavky na kvalitu, materiál, atd. jako na ostatní nespojené dodavatele, musel by správce daně považovat i všechny ostatní nespojené dodavatele žalobce za podřízené subjekty. Nebyl dán základní předpoklad pro aplikaci metody TNMM, a to asymetrie výrobních funkcí. Nebyl dán ani další nezbytný předpoklad pro aplikaci metody TNMM, kterým je plná otevřenost druhé straně co se týče přístupu k detailním finančním výkazům a dalším podkladům nezbytným pro správnou aplikaci metody TNMM, s odkazem na odstavec 2.63 Směrnici OECD. Z podkladů poskytnutých

žalobcem vyplývá, že mezi ním a společností ■■■ panuje stejný obchodně dodavatelský vztah, jaký má žalobce s ostatními nespojenými dodavateli. Žalobce nemá přístup k žádným interním informacím o společnosti XX, což není ve vnitropodnikové skupině neobvyklé.

19. I kdyby byla ve vztahu ke společnosti ■■■ metoda TNMM aplikovatelná, způsob, jakým byla užitá, vylučuje použitelnost výsledků pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 ZDP. Žalobce citoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, a zdůraznil, že při stanovení referenční správce daně musí zvolit tu metodu, která nejvíce odpovídá skutkovým okolnostem konkrétního případu, a metodu pak musí aplikovat tak, aby co nejvíce zohlednila všechny konkrétní okolnosti případu, které mohou mít vliv na referenční cenu. Tomuto požadavku správce daně při užití metody TNMM nedostál. Žalobce v rámci daňové kontroly uvedl řadu námitek, pro které nelze jednotlivé společnosti vybrané správcem daně k srovnávací analýze považovat za srovnatelné. Žalovaný vypořádal jeho námitky formalisticky, což ilustruje zařazení společnosti ■■■ do srovnávací analýzy, přestože tato společnost disponuje rozsáhlou sekcí výzkumu a vývoje, přičemž podstatnější část její činnosti spočívá v oblasti hledání optimálního řešení pro plastové výrobky, což znamená vysoké náklady s nejistým výsledkem, a tedy dopad na ziskovost. Protože správce daně nese důkazní břemeno, nemůže námitku o provádění výzkumných činností odbýt jen tím, že výzkumná činnost italské společnosti ■■■ nesplňuje definice výzkumu a vývoje podle českých právních norem. Také další námitky o nesrovnatelnosti produkce žalobce a k srovnávací analýze vybraných společností byly vypořádány formálně, neboť jakkoli mohou tyto subjekty uvádět stejný NACE kód, srovnatelné jsou jen ty, jejichž produkce se neliší ve skutečnosti. Žalobce přitom u řady společností uvedl konkrétní rozdíly v produkci, žalovaný vypořádal tyto námitky jen odkazem na NACE kódy, což podle žalobce odporuje zákonu a judikatuře Nejvyššího správního soudu.
20. Další chybou bylo nesprávné vyhodnocení vlivu některých faktorů, které mohou mít dopad na ziskovost posuzovaných transakcí. Dle odstavce 2.71 Směrnice OECD mohou být ukazatele čistého zisku přímo ovlivněny řadou faktorů fungujících v odvětví. I v tomto směru žalobce uvedl během daňové kontroly řadu faktorů, které mají vliv na jeho ziskovost. Žalovaný v rozporu s § 23 odst. 7 ZDP neprokázal vliv těchto faktorů na sjednané ceny, uvedl jen spekulativní domněnky o vlivu těchto faktorů jako např. u námitek vlivu odepisování výrobních přístrojů na ziskovost společnosti ■■■.

b) mezinárodní pronájem pracovní síly

21. Žalobce brojil proti závěrům ohledně daňové uznatelnosti části nákladů vynaložených na vysílání pracovníků zahraniční společnosti ■■■, neboť posouzení bylo formalistické, odhlížející od ekonomické podstaty vztahů mezi žalobcem a společností ■■■. Žalovaný nesprávně dovodil na základě fikce tzv. ekonomického zaměstnavatele ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP, že lze vyslané zaměstnance společnosti ■■■ považovat za zaměstnance žalobce i pro účely daňové uznatelnosti nákladů vynaložených na jejich vyslání. Podle žalobce nelze zaměňovat situaci, kdy daňový subjekt zaměstnává vlastní zaměstnance a kdy si od jiné společnosti pronajímá její zaměstnance. V případě pronájmu zaměstnanců se jedná o ekonomické vztahy, které se odlišují od zaměstnávání. Daňový subjekt zaměstnance pronajímá od jiné společnosti, z pronájmu mu plynou zdanitelné příjmy, daňově uznatelné jsou proto náklady přímo související s pronájmem. Pronájem zaměstnanců je třeba vnímat jako službu, kterou jedna společnost poskytuje druhé. Pokud má přijatá služba přímý vztah k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů příjemce služby ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, musí být náklady vynaložené na obstarání této služby považovány za daňově uznatelné v celém rozsahu. Cílem žalobce bylo nikoli zaměstnat zaměstnance společnosti ■■■, ale získat

službu, která spočívá v tom, že společnost ■■■ vyšle své zaměstnance, kteří následně pracují pro žalobce a tím žalobci zajišťují dosažení zdanitelných příjmů. Vysílající společnosti vzniká sada nákladů, které musí v souvislosti s vysláním zaměstnanců uhradit, ať má struktura pobídek pro zaměstnance společnosti ■■■ jakoukoliv formu, v konečném důsledku představuje souhrn nákladů společnosti ■■■ souvisejících s poskytováním služby žalobci. Společnost ■■■ všechny tyto náklady účtovala žalobci jako příjemci služby. Z hlediska § 24 odst. 1 ZDP potom nelze činit rozdíly mezi situací, kdy je platba za poskytnutou službu účtována jako celek a situací, kdy je příjemce služby informován o rozpadu nákladů na jednotlivé položky, z hlediska příjemce služby jde vždy o jeden náklad. Výdajem na získání a udržení příjmů je náklad žalobce na přijatou službu, závěr žalovaného o daňové neuznatelnosti uvedených nákladů je proto nezákonný.

c) konzultační služby společnosti ■■■

22. Dále považoval žalobce za nesprávné závěry žalovaného o neunesení důkazního břemene ohledně poskytnutí konzultační a podpůrné služby v hodnotě 25 192 300 Kč společností ■■■. Žalobce trval na tom, že poskytnutí služeb dostatečně prokázal, neboť v průběhu daňové kontroly předložil celou řadu důkazů a objasnil podstatu poskytovaných služeb. Správce daně sice tyto důkazy vzal v potaz, ale vyhodnotil je jako nedostatečné k prokázání daňové uznatelnosti předmětných služeb a vyžadoval další důkazy poskytnutí těchto služeb.
23. I kdyby důkazní břemeno žalobce neunesl, bylo by to způsobeno postupem správce daně, který rozhodnutím o nepřipuštění svědecké výpovědi ze dne 22. 3. 2016, č. j. 70724/16/4225-21793-506621, odmítl provést svědeckou výpověď pana ■■■, který měl vypovídat o službách poskytnutých společností ■■■. Nelze souhlasit s argumentací žalovaného o nemožnosti provedení výslechu navrhovaného svědka z důvodu, že pan ■■■ byl z titulu výkonu funkce jednatele společnosti v pozici daňového subjektu (žalobce) dle § 96 odst. 1 daňového řádu. Podle žalobce tedy pan ■■■ neměl vypovídat o skutečnostech týkajících se žalobce, ale o tom, jaké služby poskytovala společnost ■■■, tedy o skutečnostech týkajících se společností ■■■, v níž jako jednatel nepůsobil.

d) tvorba dohadných položek

24. V posledním žalobním bodu žalobce napadl závěry správce daně a žalovaného ohledně posouzení oprávněnosti tvorby dohadných položek v souvislosti se zpětným snížením prodejních cen produktů ■■■. Žalobce se dovolával § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a tvrdil, že je nezbytné, aby tvorba dohadných položek odpovídala praxi v automobilovém průmyslu, kdy ke změnám cen dochází zpětně i po delším než ročním období. V případě korekcí tržeb na ceny produktu ■■■ žalobce na základě předchozích skutečností předpokládal, že v průběhu následujících několika let může dojít ke zpětnému snížení ceny produktu až o 78 678 025, 59 Kč. To, že ke konci kontrolovaného období došlo ke snížení ceny produktu ■■■ jen částečně, neznamená, že na počátku nemohl oprávněně očekávat v následujících obdobích další snížení cen v rozsahu zbývajících částky korekcí tržeb. Postup, kdy žalobce ke konci uvedeného hospodářského roku tyto účetní záznamy nevypořádal, byl oprávněný. Žalobci nelze klást k tíži, že k dalšímu snížení ceny produktu již nedošlo. Korekce tržeb jsou kvalifikovaným odhadem, pokud nejsou vyčerpaná v plné výši, nelze to klást za vinu žalobci.

III. Vyjádření žalovaného

25. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a spisový materiál.
26. Žalovaný v části vyjádření, v němž reagoval na žalobní námitky pod bodem II. a) týkající se cen v obchodních vztazích se společností LIPLASTEC, v podstatě zopakoval skutečnosti rozvedené v odůvodnění svého rozhodnutí. Namítal-li žalobce nevhodnost použité metody TNMM pro stanovení referenční cen, žalovaný odkázal na bod [139] odůvodnění rozhodnutí, v němž žalobce upozornil, že prokazoval dodržení principu tržního odstupu při tvorbě ceny na vzorku pouhých 4,5 % komponentů dodaných v kontrolovaném zdaňovacím období společností LIPLASTEC. Navíc při tomto porovnání vycházel žalobce z cenových nabídek vypracovaných již v roce 2007 a 2008, přičemž dochází s obchodním partnerem k dalšímu vyjednávání o cenách. Výhodou metody TNMM je to, že umožňuje testovat pouze jednu stranu prověřované transakce. Jednou ze silných stránek této metody je skutečnost, že je méně citlivá na rozdíly v transakcích, než je tomu např. u metody CUP (metody srovnatelné ceny) či u hrubých ziskových marží. Protože i podniky, které mohou mít široký rozsah hrubých ziskových rozpětí, dosahují zhruba obdobné výše čistého provozního zisku, jak uvádí Směrnice o převodních cenách (viz Kapitola II, odst. 2.62). Žalobce v odvolacím řízení předložil stejné příklady demonstrující oprávněnost aplikace metody srovnatelné nezávislé ceny, žalovaný se s nimi vypořádal v bodu [177] odůvodnění napadeného rozhodnutí. Bylo zjištěno, že se nemůže jednat o realizovanou interní nezávislou cenu, kterou lze považovat za srovnatelnou. Rozporovaná vhodnost výběru srovnatelných společností byla namítána i v podaném odvolání, žalovaný v tomto směru odkázal na body [170] a násl. odůvodnění svého rozhodnutí. Rovněž k vlivu ekonomických faktorů se žalovaný vyjádřil již v bodech [162] a násl. odůvodnění napadeného rozhodnutí.
27. K žalobnímu bodu II. b), ve kterém žalobce napadal zákonnost závěrů týkajících se mezinárodního pronájmu pracovní síly, žalovaný odkázal na bod [31] a násl. odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že vycházel z právního názoru Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 7 Afs 19/2003-85, podle kterého smluvní výdaj neznamená automaticky daňově uznatelný výdaj.
28. K námitce, v níž žalobce nesouhlasil s neprokázáním konzultačních služeb poskytnutých společností ■■■, žalovaný odkázal na bod [78] a další napadeného rozhodnutí. Odměna za služby byla odvozena od celkových plánovaných nákladů zahraniční společnosti ■■■, které tato společnost v rozhodném období očekávala. Pokud se týká neprovedení svědecké výpovědi pana ■■■ – jednatele žalobce, žalovaný již v bodu [96] napadeného rozhodnutí upozornil na postavení svědka v jakémkoli řízení, s poukazem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 29/2013-44. Žalobce byl upozorněn, že lze s touto osobou provést protokolované jednání dle § 60 a § 62 daňového řádu, při kterém se může ke služebním cestám vyjádřit. Žalobce svého práva plně využil a poskytnul vyjádření k této věci (podání č. j. 122402/16). Žalovaný uvedl důvody, pro které by svědecká výpověď pana ■■■ v dané době nebyla ničím jiným než tvrzením žalobce.
29. Žalovaný na důvodech napadeného rozhodnutí setrval i ve vztahu k dohadným položkám (body [99] a násl. odůvodnění). Podle žalovaného se jednalo se o zbylou část dohadu na zpětné snížení prodejních cen, které rozpustil žalobce až dne 31. 3. 2014, což doložil interními doklady, které však nebyly podloženy jakýmkoli přijatým či vydaným daňovým dokladem. V průběhu řízení nebylo s ohledem na vystavené dobropisy prokázáno, že žalobce mohl odůvodněně předpokládat další dodatečné snížení prodejních cen. Žalobce nepředložil

žádné důkazy, které by prokázaly jakákoli další probíhající jednání v uvedené věci, proto nelze existenci uvedené položky do 31. 3. 2014 považovat za oprávněnou, neboť k vystavení dobropisu došlo již v přecházejících obdobích a žalobce tak měl v souladu s platnými účetními postupy tuto část již v přecházejícím účetním období rozpustit.

30. Žalovaný proto navrhoval, aby soud žalobu zamítnul a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

31. Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející krajský soud přezkoumal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů, dle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s. Po provedeném přezkumu dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná.

a) převodní ceny v transakcích se společností ■■■

32. Dle § 23 odst. 7 ZDP liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.
33. Z početné judikatury Nejvyššího správního soudu, kterou jak žalovaný v napadeném rozhodnutí, tak žalobce v žalobě obšírně citovali, vyplývá, ve stručnosti řečeno, že správce daně je povinen prokázat, že jde o spojené osoby ve smyslu uvedeného ustanovení a že ceny mezi těmito spojenými osobami se skutečně odlišují od cen tržních (též označovaných jako ceny obvyklé, referenční). Přitom musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto referenční ceny dosaženy za stejných a obdobných podmínek, za nichž by cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, přihlédnout k tomu a provést patřičnou korekci referenční ceny, přičemž pro určení rozdílu mezi sjednanými a zjištěnými referenčními cenami musí správce daně vyjít ze skutečností, které jsou pro daňový subjekt nejvýhodnější. Pakliže správce daně rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými subjekty a cenou referenční věrohodně prokáže, je na daňovém subjektu, aby tvrdil a prokázal, že zde byly takové zvláštní podmínky na trhu a racionálně ekonomické důvody, které zjištěný rozdíl sjednaných a referenčních cen odůvodňují. Pokud tyto skutečnosti daňový subjekt neprokáže, ačkoli mu byl k tomu dán dostatečný věcný a časový prostor, je správce daně oprávněn přistoupit ke zvýšení základu daně o zjištěný rozdíl mezi sjednanými a referenčními cenami dle § 23 odst. 7 ZDP.
34. Citované ustanovení nestanoví způsob, kterým má být referenční cena (cena obvyklá, tržní) správcem daně stanovena. Správci daně je tak dán dosti široký prostor pro stanovení obvyklé ceny v běžných obchodních vztazích mezi nespojenými subjekty (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001-53, ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105), jeho výběr objektivních kritérií a úvahy při jejich aplikaci však musí vést ke spolehlivému závěru ohledně ceny referenční tak, aby byl přezkoumatelný.

35. Žalobce rozporuje postup správce daně při zjištění rozdílu mezi cenami sjednanými mezi ním a společností ■■■ a referenčními cenami a dovolává se jednotlivých ustanovení Směrnice OECD k převodním cenám pro nadnárodní podniky a daňové správy. K právní závaznosti této směrnice nejprve soud uvádí, že zmíněná Směrnice OECD o převodních cenách, která představuje mezinárodně jednotný postoj daňových správ týkající se oceňování přeshraničních transakcí mezi ekonomicky či personálně spojenými osobami pro účely daně z příjmů a která obsahuje metody a doporučení pro stanovení cen mezi spřízněnými osobami, není právně závazná – její principy o převodních cenách nejsou zakotveny přímo v zákoně, ani na ni není v zákoně obsažen přímý odkaz. Zmiňuje-li žalobce právní závaznost směrnice s odkazem na mezinárodní Vídeňskou úmluvu o smluvním právu, jde o závaznost směrnice jako obecného pravidla při výkladu mezinárodních smluv, o takový případ se v dané věci ale nejedná. V praxi podle Směrnice OECD o převodních cenách orgány finanční správy postupují, neboť její využití pro účely posouzení převodních cen doporučoval výkladový pokyn Ministerstva financí D-300, s účinností od 30. 11. 2011 pak pokyn Generálního finančního ředitelství č. GFŘ-D-6. Základní principy Směrnice OECD byly zpracovány pokynem Ministerstva financí D-332 nazvaným Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny, který od 1. 1. 2011 nahradil původní pokyn D-258. Shodně odůvodnil aplikaci pravidel obsažených ve Směrnici OECD o převodních cenách také žalovaný v bodu [54] rozhodnutí.
36. Jak zaznělo, pokyn Ministerstva financí D-322 shrnuje základní principy Směrnice OECD o převodních cenách. Z bodu 3. pokynu vyplývá, že na základě provedení srovnávací a funkční analýzy, které slouží k porovnání podmínek řízené transakce (tedy transakce mezi spojenými osobami) s podmínkami nezávislé transakce, přistoupí správce daně ke zjištění převodních cen s tím, že k tomuto účelu Směrnice OECD o převodních cenách doporučuje užití 5 základních metod. Dle bodu 3.3 pokynu výběr příslušné metody závisí na provedené analýze s tím, že není striktně určeno, kdy se která metoda užije. Z toho tedy plyne, že je na správci daně, aby volbu užití metody pro stanovení převodních cen řádně zdůvodnil s ohledem na srovnávací a funkční analýzou provedený profil daňového subjektu.
37. V souzeném případě podle stanovených pravidel správce daně postupoval. Námitky proti užití transakční metody čistého rozpětí TNMM a argumentaci pro stanovení referenčních cen na základě metody srovnatelné nezávislé ceny CUP, které žalobce vznesl v žalobě, uplatnil již v průběhu daňového řízení a správce daně a následně žalovaný se s výhradami žalobce velmi podrobně vypořádali a soud se s jejich závěry plně ztotožnil.
38. Je pravdou, že správce daně a žalovaný neodmítli metodu Cup jako takovou. Dle přesvědčení soudu však dostatečně odůvodnili, proč v daném případě nebylo na místě tuto metodu užít. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole na str. 43 a 58 nejprve obecně popsal jednotlivé metody pro stanovení převodních cen, následně uvedl důvody, pro které zvolil transakční metodu čistého rozpětí, nikoli preferovanou metodu CUP. Bylo tomu tak proto, že zkoumané plastové komponenty (a to jedinečné) v řízené transakci (tedy v rámci dodávek od společnosti ■■■) žalobce odebíral pouze od společnosti ■■■ a tyto komponenty tento dodavatel dodával v podstatě pouze žalobci. Tedy proto, že správce daně nenalezl srovnatelné interní a externí transakce. Zjištění ohledně nesrovnatelných interních a externích transakcí byla podrobně odůvodněna na str. 39 a 70 – 71 zprávy o daňové kontrole. V této souvislosti žalovaný příhodně v bodě [137] rozhodnutí argumentoval upozorněním Směrnice OECD (odst. 3.28) na to, že transakce mezi daňovým poplatníkem a nezávislým subjektem není pravděpodobně spolehlivě porovnatelná (pokud není možné provést přiměřeně přesné úpravy za účelem eliminace rozdílů), pokud daňový subjekt vyrábí určitý produkt, jehož

významný objem prodává sdružené straně, zatímco jen marginální množství nezávislé straně. Právě na tyto okolnosti upozornil správce daně na str. 70 – 71 zprávy o daňové kontrole na základě skutečností zjištěných při místních šetření u společnosti ■■■, která jen 1 % z celkových tržeb za vlastní výrobky měla z prodeje výrobků nespojené osobě.

39. Dovolával-li se žalobce toho, že má kromě společnosti ■■■ i další dodavatele plastových výrobků, kteří jsou schopni dodat obdobné výrobky a jsou nespojenými osobami a že na základě jimi nabízených cen bylo možné užít metodu CUP, uvádí soud, že správce daně i žalovaný opět důsledně vyhodnotili veškerá vyjádření žalobce a jím předložené důkazní prostředky a přesvědčivě odůvodnili, proč tomu tak být nemůže a proč se nejedná o srovnatelné transakce. Správce daně i žalovaný vycházeli z toho, že žalobce neprokázal tvrzení, že 20 – 25 % z objemu komponent dodávaných společností ■■■ (která byla největším dodavatelem žalobce), bylo zadáváno ve výběrových řízeních. Dále, že nebylo prokázáno, jaké konkrétní komponenty byly tomuto dodavateli zadány k výrobě prostřednictvím výběrového řízení. A že podklay *Hodnota nákupů položek od ■■■ a výše úprav a Porovnání cen – projekt Audi C7/D4, přehled cen prototypů v EUR* rovněž neprokazují dodržení tržního principu na základě použití metody srovnatelné nezávislé ceny, týkají se vzorku pouhých 4,5 % z celkového množství komponent dodaných společností ■■■ a doložený soubor cen vykazoval významné vady srovnatelnosti. Svoje argumenty zejména správce daně podrobně rozvedl zejména na str. 60, 62 – 63, 65, 69 – 70 a znovu na str. 98 – 101 zprávy o daňové kontrole, žalovaný poté tyto závěry s odkazem hodnocení správce daně shrnul zejména v bodech [129] – [139] rozhodnutí. Žádné konkrétní výhrady proti jednotlivým skutkovým zjištěním a hodnocení důkazních prostředků, na základě kterých orgány finanční správy dospěly ke svým závěrům, však žalobce nebyl schopen uvést a argumenty o nesrovnatelnosti transakcí a uváděných cen vyvrátit.
40. Shodně jako v odvolání žalobce v žalobě předestřel dva příklady, které svědčí o tržním nacenění transakcí se společností XX. Bližší důvody pro svoje tvrzení žalobce neuvedl. Žalobce opětovně pomíjí, že žalovaný v bodech [177] – [180] rozhodnutí uvedl, proč na základě těchto dvou příkladů nelze hovořit o srovnatelných interních cenách, proti těmto argumentům žalobce nic konkrétního nenamítá. Žalovaný po žalobci nepožadoval, aby namísto správce daně prokazoval referenční cenu. Naopak v části rozhodnutí, v níž se věnoval právní úpravě a rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt při aplikaci § 23 odst. 7 ZDP, vycházel žalovaný z toho, že ceny obvyklé na trhu prokazuje správce daně. Měl však za to, že svoje důkazní břemeno správce daně unesl, když po provedení srovnávací a funkční analýzy za pomoci transakční metody čistého rozpětí s využitím ukazatele čistého zisku u testované strany ■■■ řádně prokázal rozdíl oproti stanoveným referenčním cenám. Ze závěru rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že žalovaný se s konkrétními příklady cen výrobků nabízených společností Metalplast s. r. o. zabýval právě z hlediska možnosti aplikovat metodu srovnatelných nezávislých cen namísto správcem daně užité metody TNMM, vůči které žalobce také s odvoláním na ony dva konkrétní příklady cen od společnosti Metalplast s.r.o. brojil. Vzhledem k tomu, že tyto příklady žalobce demonstroval v odvolání, tedy ve fázi, kdy mu již správce daně sdělil cenu, které by byla v daném případě sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a ponechal žalobci prostor, aby případně prokázal, že ceny sjednané s dodavatelem LIPLASTEC byly v souladu s tržním principem (viz výzva ze dne 18. 8. 2015, č. j. 184747/15/4225-21793-506621), žalovaný uzavřel tím, že ani těmito příklady žalobce svoje důkazní břemeno neunesl.
41. Námitky týkající se předpokladů aplikace metody TNMM také nejsou důvodné. Jak již zaznělo, výběr vhodné metody pro stanovení převodních cen je na správci daně, ten volbu

metody učiní v rámci správního uvážení v závislosti na provedené analýze. Podle názoru soudu správce daně na základě dostatečně zjištěného charakteru obchodního vztahu mezi žalobcem a spojenou společností XX logicky a přesvědčivě, rovněž s přihlédnutím k slabým i silným stránkám jednotlivých metod pro stanovení převodních cen, odůvodnil výběr metody TNMM. Ve shodě s orgány finanční správy má soud za to, že vztah mezi žalobcem a společností ■■■ byl posouzen správně. Správce daně rozhodně nebagatelizoval výrobní funkci společnosti ■■■. Přihlédl však k tomu, že v řízené transakci plní tento dodavatel jen jednoduchou funkci, kromě zajištění výroby nemá ve vztahu jedinečný přínos. Tento stav se odvíjí od toho, že společnost ■■■ již od svého vzniku (viz skutečnosti uvedené na str. 70 zprávy o daňové kontrole) dodávala výrobky převážně žalobci (viz str. 71 – 72 zprávy o daňové kontrole a bod [159] rozhodnutí žalovaného), na základě uzavřené rámcové smlouvy a od ní se odvíjejících jednotlivých objednávek. Jaké procento zadávané výroby a u jakých konkrétních plastových komponentů se tak mělo dít na základě výběrového řízení, nebyl žalobce schopen prokázat. Správce daně logicky argumentoval tím, že je to žalobce, podle jehož specifikace (materiál, vlastnosti, parametry) se výroba plastových komponentů odehrává (včetně časového harmonogramu), přičemž ■■■ není vlastníkem jedinečných nehmotných aktiv, výrobní dokumentaci dodával vždy žalobce, který výrobu zadával, ■■■ nebyl ani vlastníkem výrobních forem pro výrobky dodávané žalobci. Správce daně potom na str. 45 a následně str. 57 – 59 zprávy o daňové kontrole zdůvodnil, jaké funkce, a proto ani související rizika, společnost ■■■ na rozdíl od žalobce nenese. Fakt, že žalobce má na dodavatele ■■■ stejné požadavky na kvalitu, materiál apod. a že s ním sdílí pouze informace v rozsahu, v jakém je dle svého tvrzení sdílí i s ostatními nespojenými dodavateli, nemůže aplikaci metody TNMM bez dalšího vyloučit. Odst. 2.63 Směrnice OECD, kterého se žalobce dovolává v souvislosti s plnou otevřeností druhé straně, co se týče přístupu k detailním finančním výkazům a podkladům, hovoří o silné praktické stránce zvolené transakční metody. Podle názoru soudu však uvedené ustanovení nelze vykládat způsobem, jakým to činí žalobce, tedy že nezbytnou podmínkou využití metody TNMM správcem daně je žalobcův plný přístup k finančním a jiným podkladům společnosti ■■■.

42. Soud nenalezl pochybení ani při aplikaci zvolené transakční metody čistého rozpětí. Žalobci nelze přitakat, pokud tvrdí, že správce daně provedl srovnávací analýzu nikoli řádně. V obecné rovině je nutno dát žalobci zapravdu v tom, že výběr společností, které byly použity pro srovnání ziskovosti, je pro aplikaci metody TNMM klíčovým. Spisový materiál (zejména část shromažďující data ze systému AMADEUS a údaje o srovnávaných společnostech z internetových stránek), jehož obsah a úvahy správce daně o výběru společností shrnuje zpráva o daňové kontrole na str. 45 – 49, a rovněž příloha č. 2 (identifikační údaje potencionálně vybraných 193 společností) a příloha č. 3 a č. 4 (vyhodnocení stanovených kritérií a finanční ukazatele), dokládají, že správce daně věnoval srovnávací analýze patřičnou pozornost. Pokud žalobce uplatnil v odvolání námitky proti výběru jednotlivých společností, žalovaný se s nimi vypořádal konkrétně a dostatečně v bodech [170] až [175] rozhodnutí. Formalismus žalovaného podle žalobce dokládá zařazení společnosti ■■■ do srovnávací analýzy. Ačkoli žalobce brojí proti zařazení uvedené společnosti jako srovnatelného subjektu pro účely vyhodnocení ziskovosti spojené osoby ■■■ a poukazuje na vliv sekce výzkumu a vývoje na ziskovost, neuvádí již, jakým způsobem měl být zařazením této společnosti mezi srovnávané subjekty poškozen při stanovení referenčních cen. Žalobce pominul, že dle údajů uvedených na str. 48 a 49 zprávy o daňové kontrole byl zvolený ukazatel čistého zisku NCPM u této společnosti nejvyšší, měl tedy ve prospěch žalobce vliv na vyšší hodnotu horního limitu třetího kvartilu přírážky k provozním nákladům. Hodnocení žalovaného, že výzkumná činnost společnosti ■■■ nenaplnuje definice výzkumu a vývoje podle českých právních norem, nelze vytrhávat z kontextu ostatních argumentů, kdy žalovaný s odvoláním na obsah informací na internetových stránkách uvedené společnosti konstatoval, že výrobní

společnosti často udávají informace o výzkumu, vývoji a vlastnictví know-how a že společnosti vyrábějící plastové komponenty poskytují i služby v oblasti forem, přičemž i ■■■ prováděl určité úpravy forem dle zadání odběratele, a za určující považoval především výrobu plastových produktů s využitím stejné technologie vstřikování plastů jako společnost ■■■, a to pro automobilový průmysl s primárním kódem NACE 2229. Rovněž není pravdou, že by žalovaný v rámci vypořádání námitek týkajících se srovnatelnosti produkce po materiální stránce vycházel u ostatních společností pouze z kódu NACE, aniž by se konkrétně srovnatelností vyráběné produkce zabýval. Žalovaný naopak u každé společnosti uvedl důvody, pro které lze výrobní činnost jednotlivých společností a jejich charakter (např. velikost podniku, užitá technologie, angažovanost v automobilovém průmyslu, odběratelé) posoudit jako srovnatelné. Je třeba zdůraznit, že ačkoli správce daně nastavil celou řadu vyhledávacích kritérií (viz postupné nastavení výběrových kritérií popsané na str. 46 – 49 zprávy o daňové kontrole, nelze očekávat, že budou vybrané společnosti zcela identické se společností ■■■, naopak se mohou v určitých aspektech lišit, jde však o to, aby byly dostatečně srovnatelné tak, aby byla naplněna podmínka § 23 odst. 7 ZDP hovořící o sjednání cen mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

43. Správce daně pak při výběru a aplikaci metody TNMM nepominul ani faktory, o nichž hovoří odst. 2.71 Směrnici OECD. Soud uvádí, že některé faktory zmíněné v uvedeném ustanovení byly správcem daně reflektovány již v nastavení kritérií pro výběr srovnatelných společností [př. kritérium založení společností v roce 2007 a dříve z důvodu vyloučení nově založených společností, odvětví automobilového průmyslu s charakteristickými faktory uvedenými na str. 41 – 42 zprávy o daňové kontrole (př. konkurence, nízké marže, množství dodavatelů komponentů), dostatek finančních údajů pro výpočet ukazatele NCPM, posouzení kontinuity, region Evropy]. Správce daně také v souladu s odst. 2.73 Směrnice OECD stanovením rozpětí ukazatele NCPM a užitím pro žalobce nejvýhodnějšího třetího kvartilu zmínil úroveň nepřesností, ke kterým zákonitě při užití dané metody dochází, neboť každý subjekt i transakce jsou jedinečnými. Žalobcem citované ustanovení Směrnice OECD nelze ve světle § 23 odst. 7 ZDP vykládat způsobem, jakým to činí žalobce. Tedy že je bezpodmínečnou povinností správce daně prokazovat všechny zde zmíněné faktory, ty jsou ostatně vypočteny demonstrativně, přičemž je u nich uvedena možnost vlivu na ukazatel čistého zisku s tím, že i tyto faktory mohou být dále ovlivněny řadou dalších prvků – okruh správcem daně dokazovaných skutečností by tak byl v podstatě bezbřehý. Pokud žalobce namítal možný vliv jednotlivých faktorů na ziskovost společnosti ■■■, činil tak v podstatě v obecné rovině, s představením hypotetických příkladů s vlivem na ziskovost společnosti ■■■. Žalobce se neodvolával na určitý specifický faktor, který měl v souvislosti se zkoumanými řízenými transakcemi skutečný vliv na ziskovost společnosti ■■■ a který vyplynul ze zjištění správce daně a správce daně ho pominul v rozporu s pravidly stanovenými Směrnicí OECD. Tomu potom odpovídá způsob, jakým na námítky reagoval žalovaný v bodech [163] – [167] napadeného rozhodnutí. I v případě výhrady vlivu odepisování výrobních strojů na ziskovost společnosti ■■■ byly žalobcovy námítky hypotetické. Žalovaný na ně adekvátně odpověděl v bodu [176] rozhodnutí, v němž konstatoval, proč byl daný faktor zohledněn v podstatě již v rámci výběru srovnatelných společností v databázi Amadeus. Žalobce pak zůstává v obecné rovině i v případě formulace žalobních námitek, neuvádí, které odvolací námítky považuje ze strany žalovaného za nedostatečně vypořádané, s argumenty žalovaného nijak nepolemizuje.
44. Soud tedy dospěl k závěru, že správce daně unesl svoje důkazní břemeno ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP a za užití transakční metody čistého rozpětí prokázal, že cena žalobcem nakupovaných komponentů od spojené společnosti ■■■ v daném zdaňovacím období neodpovídala cenám, které byly by sjednány mezi nezávislými subjekty za stejných či

obdobných podmínek. Ačkoli byl žalobci dán dostatečný prostor poté, co mu správce daně sdělil výši zjištěných referenčních (obvyklých, tržních) cen, žalobce uspokojivě rozdíl neprokázal, uspokojivě nedoložil důvody, pro které by bylo možno ceny považovat za souladné s principem tržního odstupu.

b) mezinárodní pronájem pracovní síly

45. K problematice daňové uznatelnosti nákladů na zahraniční pracovníky vyslané k žalobci společností ■■■ soud ve stručnosti shrnuje, že žalobce měl s ■■■ uzavřenou Smlouvu IHOL, jejímž předmětem byl mezinárodní pronájem pracovní síly. Podle uvedené smlouvy se žalobce zavázal poskytovat společností ■■■ k němu vyslaným pracovníkům (celkem 22) na vlastní náklady pracovní pomůcky (bod 2.6 smlouvy), cestovní náhrady (bod 2.9 smlouvy) a místní benefity (bod 2.10 smlouvy), konkrétně auto pro soukromé i pracovní použití, náhradu výdajů na pohonné hmoty pro služební i soukromé účely, mobilní telefon, příspěvek na stravu v kantýně, komerční zdravotní pojištění, soukromou zdravotní péči, opatření víza, opatření povolení k pobytu a pracovního povolení, opatření mezinárodního řidičského průkazu, pomoc při přepravě osobních věcí vyslaného pracovníka a jeho rodinných příslušníků, přičemž za vyslání pracovníků měl hradit společnost ■■■ smluvený poplatek na základě nákladů vzniklých ■■■ v souvislosti s vysláním zahraničních pracovníků k žalobci. Podrobnosti ohledně rozložení mzdových a dalších výdajů na přidělené zahraniční pracovníky obsahuje Memorandum o mzdových nákladech a dalších výdajích na přidělené pracovníky. Skutková zjištění správce daně (podrobně rozvedená též na str. 10 – 16 zprávy o daňové kontrole) žalobce nerozporuje.

46. V daném případě je namítána nesprávná aplikace § 24 odst. 1 ZDP. Podle tohoto ustanovení výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Základní podmínkou daňové uznatelnosti výdaje je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese zásadně daňový subjekt podle § 92 odst. 3, odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Mezi výdaji a očekávanými příjmy musí existovat vzájemná věcná i časová souvislost, přímý a bezprostřední vztah, ovšem na druhou stranu nelze z § 24 odst. 1 ZDP dovodit, že vynaložené náklady se vždy musejí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tedy že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003- 73, či ze dne 2. 3. 2011, č. j. 8 Afs 19/2010-125).

47. Soud se neztotožnil s názorem žalobce, že sjednanou odměnu (poplatek) dle Smlouvy IHOL v souvislosti s poskytnutím zahraničních pracovníků společností ■■■, tj. ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP za mezinárodní pronájem pracovní síly, nelze z hlediska daňové uznatelnosti zkoumat dle jednotlivých výdajů (položek), které do vyúčtování poplatku ze strany ■■■ vstupovaly. Soud plně souhlasí s právním názorem správce daně a žalovaného, že za daňové uznatelné je možno považovat pouze takové konkrétní výdaje, které splňují zákonné podmínky § 24 odst. 1 ZDP, případně se jedná o náklady vyjmenované v odst. 2 uvedeného ustanovení, nejsou-li současně jako daňově účinné vyloučeny dle § 25 ZDP. Tedy pouze takové výdaje, které mají časovou a věcnou souvislost se zdanitelnými příjmy. Jak správce daně případně uvedl již na str. 16 zprávy o daňové kontrole: „*Přijetí názoru*

daňového subjektu by znamenalo, že jakýkoli náklad zahrnutý do smluvní odměny za pronájem pracovní síly by byl správcem daně nepřezkoumatelný a automaticky by byl považován za daňově uznatelný náklad z titulu, že obecně lze pronájem pracovní síly považovat za náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jelikož je zde souvislost mezi pracovní činností pronajíatého zaměstnance a zdanitelnými příjmy daňového subjektu.“ Z uvedeného je zjevné, že požadavek žalobce na zahrnutí celého smluvního poplatku v souvislosti s vysláním zahraničních pracovníků společností ■■■ bez bližšího posouzení toho, za co byla odměna ve skutečnosti žalobcem vynaložena, je neudržitelný.

48. Správce daně tedy postupoval logicky a v souladu se shora uvedeným výkladem § 24 odst. 1 ZDP, pokud vycházel z přílohy faktury č. 11-11020350, z níž bylo patrné, které konkrétní náklady a v jaké výši v souvislosti s pronájmem pracovní síly od společnosti ■■■ žalobci skutečně vznikly. Příspěvek na vzdělání a cestovní výdaje rodinných příslušníků vyslaných zahraničních pracovníků pak nelze považovat za daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. K tomuto závěru dospěl již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 1. 2005, č. j. 7 Afs 19/2003-85, v němž konstatoval, že smluvní výdaj neznamena automaticky, že jde o daňově uznatelný výdaj, přičemž toto dovodil ve vztahu k nákladům na osobní potřebu zahraničních expertů, mj. šlo o úhradu jazykových kurzů pro manželky expertů, letenky na soukromé účely apod., neboť postrádal přímý a bezprostřední vztah mezi takovými výdaji a očekávanými příjmy.
49. Z hlediska § 24 odst. 1 ZDP není skutečně podstatné, zda byla platba společností ■■■ účtována jako celek či zda byl žalobce jako příjemce služby – „ekonomický“ zaměstnavatel ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP informován o rozpadu nákladů na jednotlivé položky. Ustanovení § 24 odst. 1 ZDP daňovou uznatelnost nepodmiňuje ani neomezuje na samostatné vyúčtování výdaje.
50. Žalobci lze nepochybně přisvědčit v tom směru, že zahraniční pracovníci vyslaní společností ■■■ na základě Smlouvy IHOL nebyli jeho vlastními zaměstnanci, nicméně skutečně nelze pominout zvláštní podstatu smluvního vztahu a mezinárodního pronájmu pracovní síly, kdy se žalobce stal ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP pro účely ZDP zaměstnavatelem. Protože byl dle uvedeného ustanovení povinen odvádět z úhrady zahraničnímu pronajímateli pracovníků zálohy na daň z příjmů fyzických osob, vedl pro tyto účely evidenci a postupoval dle údajů, které mu ohledně výše vlastních mzdových nároků poskytovala společnost ■■■. Tudíž byt' byl poplatek dle Smlouvy IHOL žalobci fakturován jako celek a na první pohled se tedy z jeho pohledu jeví jako cena za smlouvenou službu, musel mít žalobce právě s ohledem na zvláštní povahu služby – mezinárodního pronájmu pracovní síly – povědomí o tom, jaká část fakturované částky skutečně přímo souvisí s vlastními mzdovými nároky těchto pracovníků. Plnění, která jsou v souvislosti s působením zahraničních pronajatých pracovníků vynakládána mimo tyto vlastní mzdové nároky, jsou z hlediska daní z příjmů posuzována obdobně jako náklady vynaložené na vlastní zaměstnance. Z tohoto pohledu příspěvek na vzdělání a cestovní výdaje rodinných příslušníků také správce daně a žalovaný následně správně posoudili jako nikoli daňové účinné náklady dle § 24 odst. 2 písm. j), případně písm. k) bod 5 ZDP.
51. Žalobce pak nepřišel s žádnou konkrétní argumentací, která by vyvracela závěr správce daně a žalovaného, že část z odměny, kterou představovala dodatečná platba daně z příjmů fyzických osob vyplývající z finální daňové povinnosti vyslaných zahraničních pracovníků, převyšující odvedené zálohy na daň ze závislé činnosti, není dle § 25 odst. 1 písm. s) ZDP daňově uznatelným nákladem.

c) náklady na konzultační a podpůrné služby od společnosti ■■■

52. K problematice prokázání uplatnění výdajů (nákladů) jako daňově uznatelných soud opakuje, že důkazní břemeno zásadně spočívá na daňovém subjektu. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k obchodnímu případu, v jehož rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že 1) se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (blíže viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, publ. ve Sb. NSS č. 1984/2010, nebo rozsudky ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, publ. ve Sb. NSS č. 264/2004, a ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, či ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012-46).
53. Žalobce namítal, že důkazy, které k prokázání daňové uznatelnosti výdajů na konzultační a podpůrné služby poskytnuté mu společností ■■■ ve výši 25 192 300 Kč předložil, byly dostatečné a že jimi objasnil podstatu těchto služeb.
54. Soud předně uvádí, že napadené rozhodnutí přezkoumává v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů, tedy z hlediska konkrétních skutkových a právních důvodů, pro které žalobce v souladu s § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Formulace žalobních námitek tak předznamenává rozsah a podrobnost úvah soudu, který přezkum provádí.
55. V daném případě vznikly správci daně oprávněné pochybnosti ohledně faktického obsahu poskytnutých konzultačních a podpůrných služeb poskytovaných žalobci společností ■■■, a to vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil zprávy o činnosti – službách uskutečněných společností ■■■. Smlouva o službách, kterou žalobce k prokázání daňové uznatelnosti výdajů v souhrnné výši 25 192 300 Kč v průběhu daňové kontroly předkládal spolu s fakturami vystavenými společností ■■■, totiž v čl. 3 stanovila, že vždy po 6 měsících vyhotoví společnost ■■■ zprávu o činnosti a předá ji žalobci, ten činnosti vykázané ve zprávě ■■■ zkontroluje a teprve poté vystaví ■■■ fakturu na polovinu smluvené roční odměny ve výši 1 015 000 EUR dle Dodatku ze dne 1. 2. 2011. Je tedy zřejmé, že žalobce nedisponoval zásadním důkazem, který předvíдалa sama smlouva a který měl zachycovat rozsah služeb poskytnutých v oblasti obecného řízení obchodování, lidských zdrojů, správy a financí a nákupu (jak byly rozvedeny v přílohách smlouvy).
56. Pochybnosti o oprávněnosti zahrnout do daňových výdajů celou uvedenou částku pak nerozptýlilo ani vysvětlení žalobce ohledně způsobu stanovení odměny za tyto služby. Z vyjádření žalobce vyplynulo, že způsob stanovení odměny za poskytované podpůrné služby nezohledňoval objem služeb poskytnutých žalobci. Odměna za konzultační a podpůrné služby byla totiž stanovena na základě celkových plánovaných nákladů společnosti ■■■, které ■■■ v období od 1. 4. 2011 do 31. 3. 2012 očekávala (na základě hodnot v revidovaném plánu předchozího fiskálního roku), a přírážky, přičemž celková částka očekávaných nákladů (po odečtu o náklady na služby poskytované mimo Evropu) byla následně vynásobena koeficientem 17,11 %, který představoval alokační klíč vyjadřující poměr plánovaného obrátu žalobce k plánovanému obrátu všech evropských společností ze skupiny, kterým byly předmětné služby společnosti ■■■ poskytovány. Z žalobcem poskytnutých dokladů a jeho vysvětlení o způsobu stanovení odměny nevyplývalo, zda plánované hodnoty nákladů na služby odpovídaly skutečně realizovaným konzultačním a podpůrným službám.

57. Soud souhlasí se správcem daně a žalovaným, že realizaci konzultačních a podpůrných služeb ve fakturovaném rozsahu neprokázal ani žalobcem poskytnutý vzorek 3 příkladů poskytnutých služeb. Hodnocení žalobcem předložených listin, konkrétně školící prezentace Profit & Loss z ledna 2010 a záznamu o dvoudenní služební cestě jednatele ■■■ v souvislosti s předmětným školením, dále záznamu o mítinku ■■■ uskutečněného u žalobce dne 13. 6. 2011 ve spojení se seznamem zástupců ■■■ a jejich služebních letů do ČR v období od dubna 2011 do března 2012 (celkem 204 služebních cest), a naposledy prezentace Functional Vision, Gap Analysis and Future Direction, nazvané TEC Human Resources Pre-LTP 2020, jak jednotlivě tak v jejich souhrnu dle názoru soudu korespondovalo obsahu těchto důkazních prostředků, bylo logické, nevybočující z pravidel hodnocení důkazů ve smyslu § 8 daňového řádu a soud se s ním plně ztotožnil. Dovolí si proto v podrobnostech odkázat na body [86] – [88] a [93] odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný shrnul podrobné hodnocení uvedených důkazů, které správce daně vtělil do Zprávy o daňové kontrole na str. 25 – 26 a znovu na str. 85 a 87 ve vztahu k předloženému seznamu zahraničních letů zástupců zahraniční společnosti ■■■.
58. Správce daně i žalovaný řádně odůvodnili, proč ani svědecká výpověď Ing. ■■■ neprokázala poskytnutí konzultačních a podpůrných služeb v kontrolovaném období. Svědkyně Ing. ■■■ která působila ve funkci vedoucí oddělení řízení jakosti, uvedla, jaké služby byly společností ■■■ poskytovány, kteří konkrétní zástupci ■■■, kde a jakým způsobem služby žalobci poskytovali, jakých výsledků bylo takto dosaženo. Ze svědecké výpovědi však jednoznačně vyplynulo, že tyto služby, o nichž svědkyně vypovídala, byly společností ■■■ poskytovány v rámci oddělení jakosti a v souvislosti se zřízením technické laboratoře na oddělení jakosti a sloužily ke zkvalitnění řešení technických problémů a kvality. Svědecká výpověď tedy prokazovala poskytnutí služeb v oblasti řízení a zlepšení kvality, na které však poskytování konzultačních a řídicích služeb dle čl. 1 a příloh Smlouvy o službách nedopadá. Správce daně a žalovaný přiléhavě odkázali na možnost rozšířit podle čl. 1 Smlouvy o službách poskytování těchto služeb o další oblast podpory, ovšem na základě vzájemné písemné dohody smluvních stran, což potvrdil i jednatel ■■■ v písemném vyjádření ze dne 5. 5. 2016. Takováto dohoda ale žalobcem předložena nebyla. Proto správce daně a žalovaný správně vyhodnotili svědeckou výpověď Ing. ■■■ jako důkaz, který beze zbytku neprokazuje uskutečnění podpůrných služeb dle Smlouvy o službách ve fakturované výši 25 192 300 Kč.
59. Soud neshledal nezákonným ani postup správce daně, které nevyhověl návrhu žalobce a jako svědka nevyslechl jednatele žalobce ■■■. Důvody uvedené správcem daně i žalovaným naopak plně reflektují výklad § 96 odst. 1 daňového řádu, který upravuje postavení svědka v daňovém řízení. Shrnující rozbor dané problematiku obsahuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23, na který přiléhavě odkázal žalovaný ve svém vyjádření. Platí, že postavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné. V řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby vystupuje v pozici daňového subjektu, tj. osoby jednající za něj, nemůže současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu, tedy svědka. Tento závěr platí ve vztahu k období, kdy fyzické osobě svědčí postavení daňového subjektu, resp. osoby oprávněné za daňový subjekt jednat. Ani poté, co osoba přestane být v postavení statutárního orgánu daňového subjektu – právnické osoby, nepřipadá v úvahu její výslech jako svědka o skutečnostech, které se měly odehrát v době výkonu funkce statutárního orgánu (srov. § 126a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs

15/2013-99, ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010-101, ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 31/2031-52, a z poslední doby již zmíněný rozsudek ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23).

60. Z citovaného tedy vyplývá, že jednatele ■ nebylo na místě vyslechnout jako svědka ve smyslu § 96 odst. 1 daňového řádu, který by mohl vypovídat o okolnostech týkajících se poskytování konzultačních služeb zahraniční společností ■ žalobci v kontrolovaném zdaňovacím období, kdy byl jednatelem žalobce. Žalobci nelze přisvědčit, že by svědek ■ vypovídal o skutečnostech, které se týkají pouze třetího subjektu – společnosti ■. Pokud se měl vyjadřovat k poskytování konzultačních služeb společností ■ právě žalobci, jednoznačně by vypovídal o skutečnostech, které se současně přímo týkají žalobce.
61. Ovšem správce daně umožnil žalobci, aby prostřednictvím vyjádření jednatele ■ objasnil podstatu a způsob poskytnutí konzultačních a podpůrných služeb, aby mohl vzít dostatečně v úvahu specifika výdajů na poradenské služby, jejichž prokazování bývá nezdědka problematické a klade na daňový subjekt zvýšené nároky na unesení důkazního břemene. Ovšem ani samo tvrzení jednatele žalobce ohledně povahy služeb a jejich poskytování nemůže být dostatečným důkazem, neměl-li žalobce k dispozici konkrétní důkazy, které by prokazovaly přijetí konkrétních konzultačních a poradenských služeb v oblastech podpory dle Smlouvy o službách, a to v tvrzeném rozsahu 25 192 300 Kč. Uplatněnou žalobní námitku považoval soud za nedůvodnou.

d) dohadné položky pasivní na snížení prodejních cen

62. Dohadné pasivní položky jsou výrazem akruálního principu, podle něhož účetní jednotky v souladu s § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti věcně a časově souvisejí; není-li možné tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti, a to zásadně v souladu s účetními metodami. Ustanovení § 17 vyhlášky č. 500/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví pro podnikatele, upravuje účtování o dlouhodobých závazcích a v odst. 7 o dohadných účtech pasivních stanoví, že se jimi označují částky závazků stanovené podle smluv, u kterých lze očekávat splatnost delší než jeden rok, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše. V § 18 odst. 1 této vyhlášky pak jsou vymezeny krátkodobé závazky, jimiž jsou závazky, které v okamžiku, ke kterému je účetní závěrka sestavena, mají dobu splatnosti jeden rok a kratší, a pro které se použije obdobné vymezení dohadných položek pasivních. Předpokladem pro účtování dohadné položky pasivní je, že je znám závazek, tedy je doložena jeho existence, ale ke konci rozvahového dne není možno stanovit jeho výši (srov. obdobně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2010, č. j. 2 Afs 39/2010-116, či ze dne 13. 6. 2013, č. j. 9 Afs 27/2012-2012).
63. Sporným zůstalo vytvoření dohadných položek pasivních v souvislosti s očekávaným snížením prodejních cen u produktu VW HVAC v částce 35 375 534 Kč. Žalobce oprávněnost účetních záznamů a tvorbu dohadných položek pasivních ve vztahu k uvedenému produktu vysvětluje praxí v automobilovém průmyslu, kdy ke změnám cen dochází zpětně i po delším časovém období než ročním.
64. K této argumentaci soud uvádí, že správce daně a žalovaný tuto praxi v obecné rovině nezpochybňovali. Akceptovali vyjádření žalobce do protokolu ze dne 22. 10. 2015,

č. j. 226967/15/4225-21793-506621, který poukazoval na dlouhodobost vyjednávání o finální výši zpětné cenové úpravy se zákazníkem, respektovali, že tímto způsobem žalobce reviduje fakturované částky o nerealizované výnosy. Současně ovšem vycházeli z žalobcem potvrzené praxe, že dokud není dosaženo konečné dohody o výši zpětné cenové úpravy, dobropis není vystaven. Z tohoto pohledu pak hodnotili, že žalobce ve vztahu k výrobkům VW HVAC vystavené dobropisy předložil. Vůči zjištění, že po vystavení dobropisů č. 35-11000131 – 5- 11000142 žalobce rozpustil dohadné položky k výrobkům VW HVAC v celkové výši 43 302 491,38 Kč (na vrub účtu 389202 a ve prospěch účtu 601102), dle interních dokladů, žalobce ničeho nenamítá. Kromě svého tvrzení, že může dojít v průběhu dalších let ke snížení cen uvedeného produktu až do celkové výše, v níž byly dohadné položky pasivní vytvářeny, žalobce správci daně v průběhu daňové kontroly nepředložil žádné důkazy, které by tyto skutečnosti osvědčovaly. Neprokázal, že u daného produktu by měl být postup jiný, a že by i po vystavení dobropisů by mohlo dojít k dalšímu snížení prodejních cen.

65. Mezi účastníky dále není sporu o tom, že zbylou část dohadu na zpětné snížení prodejních cen rozpustil žalobce dne 31. 3. 2014, což doložil interními doklady, jakékoli přijaté nebo vydané daňové doklady doloženy nebyly. Za dané situace má rovněž soud za to, že zde nebyl zákonný podklad pro existenci dohadné položky pasivní ve výši 35 375 534 Kč až do 31. 3. 2014. Dobropisy byly ve vztahu k předmětnému produktu vystaveny a záúčtovány dne 17. 3. 2012, což dle vyjádření samotného žalobce znamenalo, že jednání o cenách byla ukončena a s konečnou platností byla sjednána finální cena výrobku. Současně zde nebyly žádné důkazy, z nichž by vyplývalo, že na straně žalobce skutečně existuje nějaký právní závazek, jehož konečná výše stále není známa. Soud se plně ztotožňuje se závěrem žalovaného, že po odsouhlasení a záúčtování dobropisů dne 17. 3. 2012 nemohl žalobce legitimně očekávat další snížení prodejních cen, ke konci rozvahového dne byla mezi obchodními partnery přesně určena cena závazku, a proto měl vytvořené dohadné položky rozpustit. Okamžik vystavení dobropisů byl správně vyhodnocen jako okamžik, kdy došlo ke konečnému určení skutečné ceny závazku, po vystavení dobropisů nebyly pro existenci dohadných položek splněny zákonné předpoklady. Ke zvýšení základu daně o nerozpuštěnou část dohadných položek na zpětné snížení prodejních cen ve výši 35 375 534 Kč správce daně přistoupil v souladu s § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 ZDP, neboť o výši dohadných položek pasivních byly neoprávněně sníženy výnosy.

V. Závěr a náklady řízení

66. S ohledem na shora uvedené soud žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s. Ve věci rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalovaného a žalobce.
67. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle 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. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady přesahující běžný rozsah činnosti správního orgánu nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Liberec 11. říjen 2018.

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu