

Daňové aspekty soudních sporů v oblasti převodních cen

Diplomová práce

Vedoucí práce:

Ing. Veronika Solilová, Ph.D.

Bc. Karel Volný

Brno 2015

Na tomto místě bych chtěl poděkovat Ing. Veronice Solilové, Ph.D. za důležité rady, odborné připomínky a nadstandardní přístup ve vedení diplomové práce. Dále bych chtěl poděkovat celé rodině za velkou podporu.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracoval samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 20. května 2015

Abstract

VOLNÝ, K. *Tax aspects of lawsuits in the field of transfer pricing*. Diploma thesis. Brno: Mendel University in Brno, 2015.

The aim of this thesis is to deduce the consequences of the tax aspects of transfer prices to the taxpayer based on the analysis of selected lawsuits in the area of transfer pricing and case law in this area issued by the Supreme Administrative Court of the Czech Republic (or the EU Court of Justice). The literature review describes the basic concepts, relationships and the transfer pricing legislation. My research deals with the analysis of selected lawsuits as well as with derivation of conclusions from analysing these lawsuits which provide the reader with an overall guide – what has been the court in certain field solving, what has been decided and what should the taxpayer and the tax administrator beware of. Conclusion of the case law is related to specific areas of its usage (rent, production, loans) as well as to the common universal principles - for instance allocation of the burden of proof, the importance of expert opinions or the procedure of calculation of prices.

Keywords

Transfer pricing, the Supreme Administrative Court, the Court of Justice of the European Union, case law, the burden of proof tax authority, § 23 section 7 of the act of income tax.

Abstrakt

VOLNÝ, K. *Daňové aspekty soudních sporů v oblasti převodních cen*. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2015.

Diplomová práce si klade za cíl vyvodit důsledky daňových aspektů transferových cen na daňového poplatníka na základě analýzy vybraných soudních sporů v oblasti převodních cen a judikátů v této oblasti vydaných Nejvyšším správním soudem ČR (či Soudním dvorem EU). V literární rešerši jsou popsány základní pojmy, vztahy a legislativa ve věci převodních cen. Vlastní práce se zabývá nejprve analýzou vybraných soudních sporů, dále pak vyvozením závěrů z těchto analyzovaných sporů, které dávají čtenáři ucelený návod – co v dané oblasti soud řešil, jak rozhodl a na co si má poplatník nebo správce daně dávat pozor. Závěry z judikátů se týkají jak specifických oblastí užití (pronájem, výroba, půjčky), tak i obecných univerzálních principů jako je rozložení důkazního břemene, role znaleckých posudků nebo postup při výpočtu ceny obvyklé.

Klíčová slova

Převodní ceny, Nejvyšší správní soud, Soudní dvůr EU, judikatura, daňové aspekty, důkazní břemeno, správce daně, § 23 odst. 7 ZDZP.

Obsah

1	Úvod a cíl práce	15
1.1	Úvod.....	15
1.2	Cíl práce.....	16
2	Literární rešerše	18
2.1	Vývoj převodních cen na mezinárodním poli.....	18
2.1.1	Modelová smlouva OECD	19
2.1.2	Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňově správy a BEPS.....	21
2.1.3	Převodní ceny v EU.....	22
2.2	Legislativa převodních cen v ČR.....	25
2.2.1	Převodní ceny v daňových zákonech ČR.....	25
2.2.2	Převodní ceny v pokynech MFČR a GFŘ.....	27
2.2.3	Soudní spory a důkazní břemeno v českém právu.....	28
3	Metodika práce	31
4	Vlastní práce	33
4.1	Analýza českých sporů o převodních cenách	33
4.2	Analýza rozsudků vydaných ESD a dalších mezinárodních soudů	34
4.3	Obecné závěry analyzovaných soudních sporů.....	34
4.3.1	Důkazní břemeno	35
4.3.2	Cena obvyklá a mechanismus tvorby ceny.....	38
4.3.3	Znalecké posudky.....	40
4.3.4	Ostatní obecné závěry řešených judikátů.....	40
4.4	Specifika analyzovaných sporů v rámci dílčích oblastí	42
4.4.1	Závěry analyzovaných soudních sporů v rámci oblasti nájemného	42
4.4.2	Závěry analyzovaných soudních sporů v oblasti půjček.....	44
4.4.3	Závěry analyzovaných soudních sporů v oblasti výroby	48
4.4.4	Závěry analyzovaných soudních sporů z ostatních oblastí.....	50

5	Diskuze	54
6	Závěr	59
7	Literatura	63
A	Modelový příklad na daňové dopady převodních cen	75
B	Analýza českých sporů o převodních cenách	77
	Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 86/2013	77
	Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 67/2013	77
	Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 47/2013	78
	Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 94/2012	79
	Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 99/2012	80
	Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 87/2012	81
	Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 101/2012.....	82
	Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 74/2010	82
	Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 61/2010	83
	Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 113/2009.....	84
	Rozsudek NSS č.j. 8 Afs 51/2009	84
	Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 42/2008	85
	Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 84/2008	85
	Rozsudek NSS č.j. 8 Afs 80/2007	86
	Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 60/2006	87
	Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 143/2006.....	87
	Rozsudek NSS č.j. 8 Afs 152/2005.....	88
	Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 48/2004	89
C	Analýza mezinárodních sporů o převodních cenách	90
	Rozsudek ESD C-311/08 (Société de Gestion Industrielle SA).....	90
	Rozsudek ESD C-524/04.....	91
	Rozsudek ESD C-446/03 (Marks & Spencer).....	91
	Rozsudek C-324/00 (Lankhorst).....	92
	GlaxoSmithKline case	93
	Zimmer case.....	94

Obsah	11
Nestlé case.....	94
D Přehled transakcí se spojenými osobami	96

Seznam obrázků

Obr. 1	Posloupnost projednávání předběžné otázky	25
Obr. 2	Scénař 1	75
Obr. 3	Scénař 2	76

Seznam tabulek

Tab. 1	Závěry NSS k oblasti nájemného	43
Tab. 2	Závěry soudů k oblasti půjček	45
Tab. 3	Závěry soudů v oblasti výroby	49
Tab. 4	Závěry soudů v oblasti prodeje zboží	52
Tab. 5	Výsledky kontrolní činnosti v ČR v oblasti převodních cen	55
Tab. 6	Souhrn dopadů na správce daně	60
Tab. 7	Souhrn dopadů na poplatníka	61
Tab. 8	Scénář 1	75
Tab. 9	Scénář 2	76

1 Úvod a cíl práce

1.1 Úvod

Diplomová práce se zabývá daňovými aspekty soudních sporů v oblasti převodních cen. Převodní ceny neboli transferové ceny¹ jsou takové ceny, za které se prodávají různé produkty, majetek či služby mezi spřízněnými osobami.

Základem problematiky transferových cen je tzv. princip tržního odstupu. Tento princip tvrdí, že transakce mezi spřízněnými subjekty by měly být uskutečněny za srovnatelných cenových podmínek jako transakce, které jsou uzavřeny se zcela nezávislými subjekty.

Problémy převodních cen se již dříve vyskytovaly mezi spojenými osobami působícími na území jednoho státu. V dnešním globalizovaném světě, kdy je velký podíl mezinárodního obchodu uskutečňován nadnárodními společnostmi, které působí prostřednictvím dceřiných společností na trzích nejednoho suverénního státu, se stále častěji setkáváme s problematikou převodních cen také ve spojení s daňovým plánováním (Pečenková, 2010). Transferové ceny jsou používány k daňové optimalizaci. Spřízněné společnosti si mezi sebou převodní ceny nesjednávají vždy jako nezávislé subjekty, jelikož cenové převody uvnitř skupiny slouží k úpravám základů daně, tak aby došlo k co nejnižší daňové zátěži těchto společností. Daňovou optimalizací nadnárodní skupiny přesouvají své zisky obvykle do jurisdikcí s nižším zdaněním. Tato optimalizace dále pomáhá nadnárodním skupinám ovlivňovat hospodářský výsledek a základ daně každé společnosti v rámci skupiny a tím naplnit finanční očekávání akcionářů při současném konkurenčním prostředí.

Na druhé straně zájmu však působí daňové správy jednotlivých států, pro něž výběr daní představuje hlavní zdroj financí. Z toho důvodu se tyto daňové autority snaží potencionálním daňovým únikům z rozpočtu zabránit. Zároveň tím samotná problematika převodních cen podléhá stále většímu dozoru ze strany státních orgánů (Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, 2010).

Transakce týkající se převodních cen zasahují však u nadnárodních skupin do více států zároveň, proto si daňové autority uvědomily, že v těchto případech je žádoucí spolupracovat. Problematika převodních cen u nadnárodních společností spadá do oblasti mezinárodního zdanění a mezinárodního plánování. Důsledkem spolupráce v roce 1932 vzniká první smlouva o zamezení dvojího zdanění² obsa-

¹ V literatuře jsou převodní ceny označovány pod pojmem „transfer pricing“.

² Rovněž zkráceně SZDZ.

hující princip tržního odstupu mezi Francií a USA. Ve 2. polovině 20. století je diskuze nad převodními cenami vedena především na úrovni Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (rovněž OECD). Principy zdaňování národních společností jsou obsaženy v Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění³ (Rylová, 2012).

V České republice, jako v malé otevřené ekonomice, která se stále více zapojuje do mezinárodního obchodu, má problematika převodních cen velký význam. Jako člen OECD od roku 1995 musí naše republika respektovat přístup OECD k problematice převodních cen, toto však bylo v některých ohledech zanedbáváno. Jistý zlom nastal v roce 2004, kdy se vstupem do Evropské unie začaly v ČR vznikat hojně nové společnosti se zahraniční majetkovou účastí. Toho roku se v legislativě objevuje pojem převodní ceny a postupně byla převzata doporučení ze strany OECD do daňové praxe v podobě metodických pokynů Ministerstva financí (Solilová, Nerudová, 2010).

Na základě těchto skutečností dochází k celé řadě soudních sporů mezi správcem daně a daňovým poplatníkem v oblasti převodních cen. Některé spory dochází až k Nejvyššímu správnímu soudu⁴ v ČR, ten k této problematice vydává rozhodnutí – judikáty, které poskytují určité obecné vodítko, jak se v této oblasti v dalších sporných záležitostech má správce daně či daňový poplatník chovat. V rámci EU obdobně působí Soudní dvůr Evropské unie⁵.

1.2 Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je na základě rozboru vybraných soudních sporů v oblasti převodních cen a judikátů v této oblasti vydaných Nejvyšším správním soudem ČR či Soudním dvorem Evropské unie vyvodit důsledky daňových aspektů převodních cen na daňového poplatníka.

V českém zákoně je právní úprava převodních cen ve vazbě na daň z příjmů úzce vymezena v ustanovení § 23 odstavci 7 v zákoně o daních z příjmů (č. 586/1992 Sb.)⁶. Proto důležitým cílem je identifikovat obecné principy vydaných judikátů Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU se zaměřením na krizové oblasti při stanovení a obhajování převodních cen z pozice daňového poplatníka, včetně vymezení nejčastějších chyb, kterých se jak daňový poplatník dopouštěl, tak správce daně dopouštěl.

Kromě judikátů vydaných NSS a ESD budou v práci zanalyzovány i některé známé světové spory řešené judikaturou jiných národních soudů.

³ Rovněž zkráceně MS OECD.

⁴ Rovněž zkráceně NSS.

⁵ Rovněž zkráceně ESD.

⁶ Rovněž zkráceně ZDZP (zákon o daních z příjmů).

Další dílčí cíl bude převážně zaměřen na specifické oblasti užití převodních cen. Určení těchto specifických oblastí bude vycházet podle předmětů analyzovaných sporů. Očekávají se oblasti jako pronájem, výroba, distribuce či poskytování půjček.

2 Literární rešerše

Převodní ceny jsou jeden z hlavních problémů v mezinárodním daňovém právu. Pojem „transfer pricing“ se vztahuje na ceny v transakcích mezi spojenými (spřízněnými) podniky. Problémy daňového práva u transferových cen se týkají zejména zmenšování daňového základu u jednotlivých spřízněných podniků, mezinárodní alokace daňového základu a mezinárodního dvojího zdanění (Wittendorff, 2010).

Pro ty, kteří se s problematikou převodních cen ještě nesetkali nebo s ní měli pouze malé dočinení, je v příloze A pro lepší pochopení zpracován modelový příklad, který demonstruje vliv transferových cen na zdanitelný příjem poplatníka⁷.

2.1 Vývoj převodních cen na mezinárodním poli

I když problémy převodních cen původně vznikly u obchodů mezi sdruženými podniky působícími v rámci jedné daňové jurisdikce, tak postupem času se stávaly rozhodující případy, kdy se převodní ceny dotýkají více než jedné daňové jurisdikce. Pokud tedy nastane úprava transferové ceny v jednom státě a zároveň správce daně v druhém státě transakce neumožní odpovídající úpravu zisku, bude tato skupina podniků z této části příjmů zdaněna dvakrát. Toto dvojí zdanění vedlo vyspělé státy spolupracovat na mezinárodním poli, nejprve v rámci OSN, později převážně OECD (Rylová, 2012).

Podíváme-li se do historie tak již v roce 1921 vyjádřil Finanční výbor Společnosti národů⁸ potřebu zabývat se ekonomickými aspekty dvojího zdanění, proto byl zřízen stálý daňový výbor, který vytvořil první návrhy vzorové smlouvy pro společnosti působící ve více státech (Výškovská, 2010).

Nerudová (2007) uvádí, že v poválečných letech již řada členských států OECD měla uzavřené mezinárodní SZDZ na základě prvního OSN modelu i dalších modelů⁹.

Později na základě této spolupráce vznikaly principy zdaňování nadnárodních společností, které jsou obsaženy v MS OECD o zamezení dvojího zdanění. Princip tržního odstupu se tak stává mezinárodně uznávaný standard pro stanovení převodních cen pro daňové účely a jeho podstata je zakotvena v Článku 9 Modelové smlouvy OECD, kterým se zabývám v kapitole 2.1.1 (Rylová, 2012).

Obnovoval se zájem řešit problémy dvojího zdanění na poli OSN. Cílem bylo podpořit tok zahraničních investic do rozvojových zemí. Na základě toho vznikla

⁷ V modelovém příkladu je čerpáno z literatury Kolektiv autorů (2010).

⁸ Společnost národů byl předchůdce OSN, dále v textu bude používán pouze název OSN.

⁹ Např. tzv. mexický model z roku 1943 nebo londýnský model z roku 1946.

nová modelová smlouva OSN, publikovaná v roce 2008 pod názvem „Model smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi“ (Nerudová, 2008).

Model OECD zdůrazňuje zdanění příjmů v zemi sídla či bydliště daňového poplatníka, naproti tomu model OSN klade důraz na zdanění příjmů v zemi jejich zdroje. Poslední vývoj tyto modely však sblíží¹⁰ a oba modely obsahují podobnou strukturu i řadu spojujících prvků (Sojka, 2013).

Kromě MS OECD vydala organizace OECD k problematice celou řadu zpráv a směrnic. Za klíčovou můžeme označit tzv. Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy¹¹ (Směrnice OECD) z roku 1995. Směrnice byla postupně několikrát rozšiřována a revidována, podrobněji se o ní dočteme v kapitole 2.1.2.

Na základě těchto činností OECD přebírají jednotlivé státy jednotlivé ustanovení do své legislativy, ať už do vzájemných SZDZ nebo v případě směrnice OECD do různých pokynů, který mají charakter doporučení (Rylová, 2012). České republika není výjimkou a její právní vývoj vychází z OECD a probíhá především ve dvou posledních dekádách, kdy se ČR stala postupně členem OECD a EU.

2.1.1 Modelová smlouva OECD

Nerudová (2008) uvádí, že model smluv OECD o zamezení dvojího zdanění mezi sebou uzavírají vyspělé státy, jelikož právo zdanit příjem je ponecháno státu, v němž je poplatník rezidentem.

Modelová smlouva OECD vyžaduje neustálý přezkum s cílem čelit novým daňovým problémům, které se objevují v souvislosti s vývojem globální ekonomiky. Z toho důvodu pověřená Pracovní skupina Výboru OECD pravidelně pracuje na úpravách MS OECD. Aktualizace byly publikovány v letech 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 a 2014 (OECD Model Tax Convention, 2014).

Základem převodních cen je již zmíněný princip tržního odstupu¹². Oficiální výklad principu tržního odstupu je obsažen právě v odst. 1 článku 9 Modelové smlouvy OECD, která je základem pro dvoustranné daňové smlouvy zahrnující členské země OECD a ve stále větší míře i nečlenské země. Článek 9 odst. 1 Modelové smlouvy zní:

„Jestliže se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu, nebo tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho

¹⁰ Model OSN se využívá v současnosti jen zřídka.

¹¹ V literatuře se setkáváme s anglickým názvem Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

¹² Často uváděný jako „the arm's length principle“ (nebo zkráceně ALP).

smluvního státu i podniku druhého smluvního státu, a jestliže v jednom i v druhém případě jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které dohodly nebo jim byly uloženy a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislymi podniky, mohou být jakékoli zisky, které nebyť těchto podmínek by byly docíleny jedním z těchto podniků, jež však vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny."

Kromě odst. 1 článku 9 některé další SZDZ mají ustanovení odst. 2, jenž zní:

„Jestliže jeden smluvní stát zahrne do zisků podniku tohoto státu - a následně zdaní - zisky, které podniku druhého smluvního státu byly zdaněny v tomto druhém státě, a zisky takto zahrnuté jsou zisky, které by byly docíleny podnikem prvně zmíněného státu, kdyby podmínky sjednané mezi oběma podniky byly takové, jaké by byly sjednány mezi nezávislymi podniky, upraví tento druhý stát přiměřeně částku daně tam uložené z těchto zisků. Při stanovení této úpravy se přihledne k ostatním ustanovením této smlouvy, a bude-li to nutné, příslušné úřady smluvních států se za tím účelem vzájemně poradí.“

Dále pak v dílčích SZDZ mezi některými státy existuje odstavec 3 ve znění:

„Ustanovení odstavce 2 se nepoužijí v případě podvodu, hrubé nedbalosti nebo vědomého zanedbání.“

Jelikož dochází k úmyslným odlivům zisků do daňových jurisdikcí s nižšími sazbami daně, přestože je zisk prokazatelně vytvořen na jiném území, vyhrazují si některé státy právo nezahrnovat odst. 2 článku 9, případně k odstavci 2 připojí odst. 3, na jehož základě je omezeno použití odstavce 2 jen na neúmyslné případy (Fučík, 2008).

Fučík (2008) konstatuje, že principy, které přijaly členské státy OECD, mají dva cíle:

1. Zamezit dvojímu zdanění, což je nezbytné pro podporu mezinárodního obchodu a investic k zabránění a snížení konfliktů mezi daňovými správami jednotlivých zemí.
2. Zajistit každé jurisdikci přiměřený daňový základ.

2.1.2 Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňově správy a BEPS

Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňově správy¹³ byla původně schválena Radou OECD v roce 1995. Směrnice byla postupně revidována a rozšiřována o další kapitoly, aby odrážela nejnovější vývoj v řešení sporů. V roce 2010 byly Kapitoly I až III revidovány s přidáním nových a upřesňujících pokynů. Kromě toho, nová Kapitola IX. Směrnice byla přidána a zabývá se aspekty převodních cen u restrukturalizace podnikání. Směrnice OECD nenahrazuje platný právní rámec, ale pouze doplňuje a poskytuje vodítko k aplikování „zásady tržního odstupu“ pro daňové účely z hlediska oceňování příhraničních transakcí mezi sdruženými podniky (OECD, 2010).

Rylová (2012) uvádí, že tato Směrnice OECD má pouze charakter doporučení vlád nadnárodním společnostem a není tedy právním předpisem. Směrnice je však využívána členskými státy jako výkladové pravidlo článku 9 SZDZ, dále má za úkol sjednotit postup správců daně a sdružených podniku při řešení převodních cen a tím minimalizovat konflikty mezi nimi i vyhýbat se nákladným soudním sporům týkajícím se zdanění zisku dodatečně stanoveného na základě principu tržního odstupu.

Směrnice OECD (2010) obsahuje po nejnovějším rozšíření 9 kapitol, kde jsou upraveny jednotlivé problematiky související s převodními cenami:

- I. Princip tržního odstupu
- II. Metoda pro stanovení převodních cen
- III. Provádění srovnávací analýzy
- IV. Zabránění a řešení sporů
- V. Dokumentace
- VI. Zvláštní úhrady za nehmotný majetek
- VII. Zvláštní úhrady za vnitropodnikové služby
- VIII. Ujednání o podílení se na nákladech
- IX. Reorganizace a restrukturalizace podniků

Směrnice OECD stanovuje: *„Jsou-li mezi dvěma (sdruženými) podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích stanoveny či uloženy podmínky odlišné od podmínek, které by existovaly mezi nezávislými podniky, pak jakékoliv zisky, kterých by dosáhl jeden z podniků, kdyby nebylo těchto podmínek, avšak z důvodu těchto podmí-*

¹³Anglicky: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

nek jich nedosáhl, mohou být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny." (MFČR, 2010¹⁴)

V současné době se na poli OECD se velmi hlasitě řeší problém přesouvání zisků mezi jednotlivými podniky u nadnárodních společností prostřednictvím daňového plánování, které využívá nesrovnalosti v daňových pravidlech různých států a národní rozpočty tím přichází o značné příjmy. OECD proto připravuje tzv. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting¹⁵ (BEPS). Tento Akční plán BEPS se skládá z 15 bodů upravující oblasti převodních ceny, úroků z úvěrů, stále provozovny, zneužívání smluv o zamezení dvojího zdanění či zdanění digitální ekonomiky (SCHOLTZ, 2014).

Úpravy týkající se převodních cen jsou v akčním plánu BEPS zahrnuty bodech 8,9,10 a 13. Bod 8 si klade za cíl, vypracovat pravidla, která by zabránila přesunům nehmotných aktiv mezi členy skupiny do jurisdikcí s nižší daňovou sazbou. Základ daně by měl být tam, kde se vytváří hodnota ne tam, kde je majetek formálně vlastněn (BEPS, 2015). Bod 9 Akčního plánu se zabývá rizikem a kapitálem, chce např. zabránit, aby převodní ceny nebyly ovlivněny nevhodnou alokací rizik či kapitálu. Bod 10 se zabývá převodními cenami pro ostatní vysoce rizikové transakce. Především jak stanovit výši transakce mezi spojenými osobami, pokud neexistují srovnatelné transakce u nezávislých podniků. Bod 13 se zabývá vytvořením pravidel týkajících se dokumentace převodních cen, s cílem posílit transparentnost pro daňovou správu a zároveň brát v úvahu náklady na dodržování těchto předpisů (OECD, 2013).

2.1.3 Převodní ceny v EU

Podle Širokého (2013) můžeme považovat za prvotní významný počín na poli EU přijetí **pravidla tržního odstupu**¹⁶ v roce 1963. Problém správné a důsledné interpretace převodních cen v jednotlivých členských zemích však zůstává stále nedořešen.

Ikdyž EU přebírá základní principy transferových cen z půdy OECD¹⁷ a všechny členské státy uznávají podstatu Směrnice OECD, různé výklady pokynů této směrnice často vedou k přeshraničním sporům, které jsou škodlivé pro hladké fungování vnitřního trhu a vytvářejí dodatečné náklady pro daňové subjekty i vnitrostátní daňové orgány (European Commission, 2015).

¹⁴ Překlad OECD (REVISION OF CHAPTERS I-III OF THE TRANSFER PRICING GUIDELINES)

¹⁵ Akční plán proti narušování základu daně a přesunu zisku, se kterým se v literatuře setkáváme se zkratkou BEPS.

¹⁶ Tady se neznačí zkratkou ALP, ale ALS (Arm's length Standard)

¹⁷ Konkrétně MS OECD a Směrnice OECD.

Od roku 2002 operuje na území Společné evropské fórum pro stanovení transferových cen¹⁸ (Široky, 2013). Toto Společné Evropské fórum je expertní skupina vytvořená za účelem snížení vysokých nákladů vynakládaných v souvislosti s požadavky na správné doložení a nastavení převodních cen a za účelem zabránění dvojího zdanění, které ve vnitroskupinových přeshraničních transakcích může vznikat (Čech, 2013).

Společné Evropské fórum se podílí i na Arbitrážní konvenci (JTPF, 2015). Tento akt byl podepsán v roce 1990 (90/436/EHS) a jeho platnost je automaticky prodlužována o pět let. Konvence se zabývá se principy a metody, jak zabránit dvojímu zdanění, ke kterému by mohlo dojít v případě rozdílného chápání převodních cen v různých členských státech EU (Široký, 2013).

Ustanovení primárního práva EU

V praktické části jsou analyzovány i soudní spory, které se dostaly k Soudnímu dvoru EU a ten se v odpovědích odkazuje i na některé články primárního práva. Konkrétně se jedná o články ze starší Smlouvy o založení Evropského společenství¹⁹. Aktuální Lisabonská smlouva tuto smlouvu přejmenovala na Smlouvu o fungování Evropské unie.

V obecně použitelných ustanovení je zákaz diskriminace a občanství EU

- Článek 18 (bývalý článek 12 Smlouvy o ES):

„V rámci použití Smluv, aniž jsou dotčena jejich zvláštní ustanovení, je zakázána jakákoli diskriminace na základě státní příslušnosti.

Evropský parlament a Rada mohou řádným legislativním postupem přijímat předpisy zakazující takovou diskriminaci.“

V sekci „VOLNÝ POHYB OSOB, SLUŽEB A KAPITÁLU“ jsou následující ustanovení:

- Právo usazování v článku 49 (bývalý článek 43 Smlouvy o ES):

„V rámci níže uvedených ustanovení jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu na území jiného členského státu. Stejně tak jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu usazenými na území jiného členského státu.“

„Svoboda usazování zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků, zejména společností ve smyslu čl. 54 (bývalý článek 48) druhého pododstavce, za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právem země usazení, nestanoví-li kapitola o pohybu kapitálu jinak.“

¹⁸ Anglicky - European Union Joint Transfer Pricing Forum (EU JTPF).

¹⁹ Smlouva o založení Evropského společenství (zkráceně smlouva ES).

- **Článek 54** (bývalý článek 48 Smlouvy o ES) zní:

„Se společnostmi založenými podle práva některého členského státu, jež mají své sídlo, svou ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Unie, se pro účely této kapitoly zachází stejně jako s fyzickými osobami, které jsou státními příslušníky členských států.

Společnostmi se rozumějí společnosti založené podle občanského nebo obchodního práva včetně družstev a jiné právnické osoby veřejného nebo soukromého práva s výjimkou neziskových organizací.“

- **Kapitál a platby – Článek 63**(bývalý článek 56 Smlouvy o ES), který zní:

„V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.

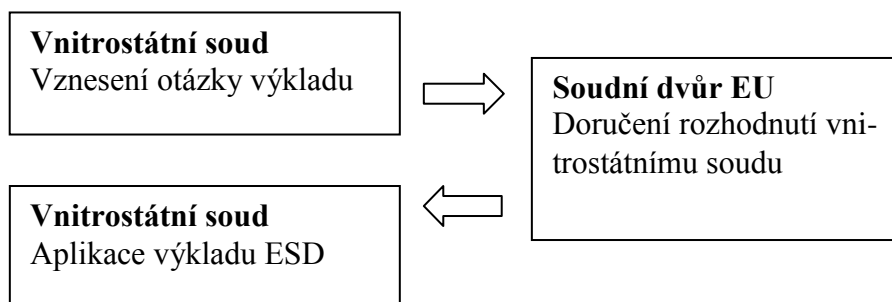
V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení plateb mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.“

Judikatura ESD

Judikáty Soudního dvora EU jsou považovány za specifický nástroj sblížení daňových systémů. Ačkoliv neexistuje výslovné stanovení závaznosti těchto judikátů pro budoucí rozhodování, v absolutní většině případů vycházejí rozsudky ESD z rozsudků starších kauz. Naprostá většina daňových případů se ESD předkládá ve formě předběžných otázek, ve kterých se vnitrostátní soudy dotazují na existenci možné neslučitelnosti daňového předpisu členské země se zaručenými svobodami volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu (Široký 2013).

Posloupnost projednávání formou předběžné otázky si můžeme prohlédnout na obrázku. Nejprve vnitrostátní soud zahájí řízení. Pokud dojde ke zjištění, že mezi legislativou, kterou je třeba použít, je i unijní právo, může vznést otázku ESD. ESD posoudí předběžnou otázku, vydá rozsudek a doručí rozhodnutí vnitrostátnímu soudu, který aplikuje výklad ESD (Široký, 2013).

Obr. 1 Posloupnost projednávání předběžné otázky



Zdroj: Široký (2013), vlastní zpracování;

2.2 Legislativa převodních cen v ČR

V této kapitole jsou popsány právní prameny, které se zabývají převodními cenami v České republice. Jedná se především o ZDZP (viz kapitola 2.2.1) a metodické pokyny (viz kapitola 2.2.2)

2.2.1 Převodní ceny v daňových zákonech ČR

V českých právních předpisech upravuje problematiku převodních cen především §23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP). Obecná definice principu tržního odstupu je tak v českém zákoně definovaná následovně:

„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. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob.“

Velmi důležité pro práci s judikáty bude nejen ustanovení věty první, ve které je implementován princip tržního odstupu, ale i věty druhé. Tato věta nám sděluje, že až v případě, kdy není možné určit cenu mezi nespojenými osobami, máme použít předpis zákona č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku, kde je v §2 odst. 1 podrobně definovaná cena obvyklá. K tomuto Nejvyšší správní soud (8 Afs 80/2007)

konstatoval: „Ustanovení 23 odst. 7 ZDP nehovoří ani o ceně běžné ani o ceně obvyklé, nýbrž jen o cenách sjednaných v běžných obchodních vztazích. Oba pojmy jsou přitom obsahově velmi podobné a neodporují smyslu a účelu zákona, a proto je možné užívat s odkazem na předmětné ustanovení ZDP obou pojmů.“

Kromě pravidla tržního odstupu je v českém ZDP v §23 odst. 7 také definována i rozšířená definice spojených osob, která od roku 2004 zahrnuje nově dva okruhy spřízněných osob a to tzv. **kapitálově spojené osoby** a **jinak spojené osoby**²⁰ (Fučík, 2008). Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí:

1. Kapitálově spojené osoby,

1.1. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,

1.2. jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými.

2. Jinak spojené osoby, kterými jsou osoby,

2.1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,

2.2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,

2.3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,

2.4. blízké²¹,

2.5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

²⁰ Předtím platilo znění, které definovalo ekonomicky a personálně spojené osoby a jinak spojené osoby a dle Fučíka (2008) byly některé pojmy problémem, jelikož byly dále nespecifikovatelné.

²¹ Dle § 22 odst. 1) zákon č. 89/2012 Sb. občanského zákona osoba blízká je příbuzný v řadě přímé, sourozenec a manžel nebo partner podle jiného zákona upravujícího registrované partnerství (dále jen "partner"); jiné osoby v poměru rodinném nebo obdobném se pokládají za osoby sobě navzájem blízké, pokud by újmu, kterou utrpěla jedna z nich, druhá důvodně pociťovala jako újmu vlastní. Má se za to, že osobami blízkými jsou i osoby sešvagřené nebo osoby, které spolu trvale žijí (Občanský zákoník).

Rylová (2012) uvádí, že v ZDP jsou i další ustanovení upravující zásady pro zdanění transakcí mezi sdruženými podniky:

- **§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3**, které stanovuje, že za podíl na zisku se považuje i zjištěný rozdíl mezi cenou sjednanou a obvyklou na trhu a úroky.
- **§ 23 odst. 11**, upravující princip tržního odstupu u stálých provozoven.
- **§ 37**, kde je ustanoveno, že mezinárodní SZDZ mají přednost před úpravou ZDP, není-li jinak.
- **§ 38nc**, které řeší tzv. závazné posouzení. Toto ustanovení umožňuje poplatníkovi, který sjednává cenu v obchodním vztahu s osobou, která je vůči němu považována za spojenou osobu, požádat místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda způsob, jakým byla cena vytvořena, odpovídá způsobu, kterým by byla vytvořena cena sjednaná mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (ZDP).

Ustanovení § 38nc z hlediska procesních postupů navazuje na ustanovení § 132 a § 133 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (DŘ), které upravují postup při vydávání rozhodnutí o závazném posouzení obecně. Závazné posouzení přebírá principy předběžných cenových dohod ve smyslu Směrnice OECD a dalších mezinárodních standardů a přizpůsobuje je podmínkám českých daňových zákonů. Závazné posouzení dává poplatníkům možnost ověřit si předem, zda způsob tvorby cen, které jsou sjednávány mezi spojenými osobami (sdruženými podniky), je pro účely stanovení základu daně v souladu s principem tržního odstupu (Pokyn D-333).

2.2.2 Převodní ceny v pokynech MFČR a GFŘ

ZDP vysvětluje pouze princip tržního odstupu z MS OECD, ale už neuvádí výkladová pravidla a postupy, které jsou obsahem Směrnice OECD. Tyto výkladová pravidla a principy proto byly implementovány do českého právního řádu prostřednictvím pokynů Ministerstva Financí ČR²². Rylová (2012) uvádí, že se jedná konkrétně o pokyny MFČR D-332, D-333, D-334²³. Tyto principy a postupy musí být užity v souladu s platnými mezinárodními smlouvami o DZ, které uzavřela ČR s jinými státy, a s platnými zákony ČR (Pokyn D-332). Dále k těmto pokynům, týkajícím se převodních cen by se dal zařadit i pokyn GFŘ D-10.

Pokyn D-332 byl vydán za účelem zajištění jednotného postupu při zdaňování zmíněných transferů uvnitř nadnárodních společností a to jak ze strany daňové správy, tak ze strany daňových subjektů. A konkrétně se postupně zabývá přede-

²² Rovněž zkráceně MFČR

²³ Tyto pokyny nahrazují dle aktualizace Směrnice OECD z roku 2010 starší pokyny D 258, D 292 a D-293 (Převodní ceny, 2011)

vším principem tržního odstupu, srovnávací analýzou a metodami převodních cen (Pokyn D-332).

Metodický **pokyn D-333** se zabývá postupem při vydávání závazného posouzení.

Pokyn D-334 má charakter doporučení pro rozsah dokumentace k tvorbě převodních cen mezi spojenými osobami a navazuje na ustanovení z pokynu D-332. České daňové zákony neobsahují specifické ustanovení ukládající daňovému subjektu povinnost předkládat dokumentaci k převodním cenám, avšak dle ustanovení § 92 DŘ odstavce 3 a 4. *„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“*

V souladu s uvedeným ustanovením DŘ správce daně může po poplatníkovi požadovat věrohodné zdůvodnění a doložení výše použité převodní ceny v návaznosti na princip tržního odstupu. Při vyžadování dokumentace k převodním cenám ze strany daňové správy se postupuje v řízení podle DŘ (Pokyn D-332).

Další pokyn, který nabyl účinnosti dnem od začátku roku 2013., je tzv. „GFŘ D-10“. Generální finanční ředitelství vydávalo tento pokyn v zájmu zajištění jednotného uplatňování daňových právních předpisů při hodnocení služeb s nízkou přidanou hodnotou poskytovaných mezi spojenými osobami nebo sdruženými podniky. Současně bylo účelem pokynu snížit administrativní náročnost daňovým poplatníkům při prokazování správnosti nastavení převodních cen u těchto služeb (Pokyn GFŘ D-10).

2.2.3 Soudní spory a důkazní břemeno v českém právu

Jelikož tato diplomová práce analyzuje soudní spory a judikaturu v oblasti převodních cen, tak je v této podkapitole nutno popsat postup stran takového soudního sporu – to je daňového poplatníka či správce daně (procesní postup).

Právním dokumentem, od něhož se postupu stran odvíjí, je rozhodnutí správce daně – územního pracoviště finančního úřadu – ve formě platebního výměru, kterým správce daně doměřuje daňovému poplatníkovi daňovou povinnost, v daném případě především daň z příjmů právnických nebo fyzických osob. Pokud daňový poplatník s takovým rozhodnutím nesouhlasí, je v souladu se zákonem²⁴ oprávněn podat tzv. řádný opravný prostředek proti rozhodnutí správce daně. Tímto opravným prostředkem je odvolání proti platebnímu výměru. V rámci odvolacího řízení může správce daně, jehož rozhodnutí bylo odvoláním napadeno, to-

²⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

muto odvolání zcela nebo zčásti vyhovět (autoremedura²⁵). V případě, že dotčený správce daně o odvolání (i jen v jeho části) nerozhodne, směřuje odvolání v rámci daňového řízení k tzv. odvolacímu orgánu, kterým v minulosti bývalo krajské Finanční ředitelství a nyní je to Odvolací finanční ředitelství. Pokud nastane situace, kdy ani příslušný odvolací orgán nepřistoupí na názor poplatníka a jeho odvolání nevyhoví, jsou zde v konkrétních případech k dispozici i mimořádné opravné prostředky dané daňovým řádem nebo se lze domáhat přiznání vlastních práv soudní cestou (Arzinger & Partners, 2015) – a tak se také v praxi stávalo (viz analyzované judikáty - příloha B).

Uvedenou soudní cestu zahajuje poplatník podáním žalobního návrhu proti rozhodnutí odvolacího orgánu daňové správy. Nespornou předností takto podané žaloby je, že v rámci soudního řízení již nebudou rozhodovat zaměstnanci finanční správy, ale nezávislí soudci, kteří mohou dospět k odlišnému závěru než správci daně (PWC, 2015). Žalobní návrh se podává u místně příslušného krajského soudu²⁶, který je dle platného zákona o soudním řízení pro daný případ tzv. soudem 1. stupně.

Krajský soud může žalobou napadené rozhodnutí správce daně zrušit, pokud v rámci soudního řízení dospěje k závěru, že důvody a důkazy, které žalobce uvedl, jsou pro věc podstatné a osvědčují nesprávnost rozhodnutí správce daně. Zrušení rozhodnutí Odvolacího orgánu daňové správy fakticky znamená, že se věc vrací zpět tomuto Odvolacímu orgánu daňové správy, který je vázán právním názorem soudu a musí tedy postupovat podle pokynů obsažených v odůvodnění soudního rozhodnutí a daňové řízení doplnit. Odvolací orgán daňové správy proto vydá nové rozhodnutí o odvolání, i proti tomuto rozhodnutí je však možné se ze strany poplatníka bránit žalobou. Může však samozřejmě nastat i případ, kdy příslušný Krajský soud žalobní návrh poplatníka zamítne a potvrdí rozhodnutí správce daně. V každém případě soudní spor může pokračovat i u NSS (PWC, 2015) na základě tzv. kasační stížnosti, kterékoliv ze stran soudního sporu.

Základním a nejčastěji využívaným procesním prostředkem pro zajišťování jednoty rozhodování správních orgánů a správních soudů je rozhodování o kasačních stížnostech. Těmito stížnostmi se účastníci řízení (v případě této práce nejen daňový poplatník, ale správce daně²⁷) před krajskými soudy domáhají zrušení pravomocných rozhodnutí těchto soudů. Pokud NSS dospěje k závěru, že rozhodnutí krajského soudu je nezákonné, případně že řízení před krajským soudem trpělo vadami či bylo zmatečné, zruší napadené rozhodnutí a věc vrátí krajskému soudu k dalšímu řízení (NSS, 2010). Podle zprávy o činnosti NSS je právě stěžejní část judikatury tvořena rozhodnutími o kasačních stížnostech proti rozhodnutím krajských soudů.

²⁵ Způsob vyřízení opravného prostředku (např. odvolání), kdy nápravu zjednává sám orgán, který původní rozhodnutí vydal, nikoliv orgán vyššího stupně (Slovník pojmů).

²⁶ V případě Prahy se žaloba podává k městskému soudu (PWC, 2015).

²⁷ Odvolací finanční ředitelství, popř. finanční úřad.

Důkazní břemeno

Důkazní břemeno na doložení vykázaného základu daně v rámci daňového řízení, a tím i na stanovení správné výše převodní ceny, je v ČR na rozdíl od většiny jurisdikcí na poplatníkovi. Dle Fučíka (2008) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Správce daně má také právo požádat o doložení všech operací a skutečností, na jejichž základě byl stanoven základ daně. Pokud se ceny mezi spojenými osobami liší od cen mezi nezávislými subjekty a tento rozdíl není poplatníkem uspokojivě doložen, má správce daně právo upravit základ daně poplatníka a doměřit daň.

Z analyzovaných judikátů v další části práce je však patrné, že NSS musel v několika případech upozornit i samotného správce daně na chybný postup. Samotný názor správce daně, že se ceny mezi spojenými osobami liší od cen mezi nezávislými osobami, totiž neopravňuje k doměření daně. Tvrzení správce daně by mělo být vždy podloženo zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které vyvracejí důkazy či tvrzení předložené poplatníkem a zároveň by měl být dán poplatníkovi dostatečný důkazní prostor k doložení důvodů rozdílu cen sjednaných mezi spojenými osobami oproti cenám sjednaným mezi osobami tzv. nezávislými.

3 Metodika práce

Diplomové práce se člení na kapitoly Úvod a cíl práce, Literární rešerše, Metodika práce, Vlastní práce, Diskuze, Závěr a Literatura. Na samotném konci budou vloženy přílohy, na které bude v průběhu celé práce v jednotlivých kapitolách odkazováno. Do příloh práce budou především vkládány mezivýsledky analýz, upřesňující informace či specifické výkaznictví, které mají často podstatný charakter, avšak nejsou nutné k pochopení celé práce, zejména pro dobře obeznámeného čtenáře s problematikou převodních cen, který se zaměřuje především na výsledky práce.

Čtenář je nejprve seznámen v kapitole Literární přehled s rostoucím významem problematiky převodních cen a tím i jejím neustálým vývojem na mezinárodním poli. Z mezinárodní zóny se tyto principy a pravidla pro oblast transferových cen šíří do legislativy národních států či nadnárodních společenství. V této části práce je konkrétně zmíněna jednak podkapitola zabývající se legislativou převodních cen v ČR, tak i další podkapitola, která se zmiňuje o harmonizaci daňových pravidel na půdě nadnárodního společenství EU, kde se představitelé snaží o sladování principů a pravidel platných v jednotlivých členských státech.

Kromě základních pojmů a vztahů týkajících se převodních cen je v Literární rešerši také shrnut proces fungování soudních sporů a význam judikátů z nich vzniklých. Poznatky zmíněné v této části jsou využity ve vlastní části práce.

Literární rešerše, stejně jako celá práce, má deskriptivní povahu. Jako hlavní metoda je použita analýza sekundárních zdrojů, které mají podobu pramenů práva, oficiálních dokumentů (např. OECD), vědeckých článků nebo odborných publikací. Tyto sekundární zdroje jsou dále doplněny o webové stránky evropských a mezinárodních institucí.

V praktické části (kapitola Vlastní práce) budou analyzovány české a evropské²⁸ soudní spory v oblasti převodních cen. České soudní spory budou vyhledány zejména pomocí internetového vyhledávacího formuláře Nejvyššího správního soudu v ČR²⁹ a to za období přibližně posledních 10 let. Pro sběr Evropských soudních sporů bude využito vyhledávacího formuláře judikatury Soudního dvora EU „Curia“³⁰ s tím, že oba uvedené formuláře budou při vyhledávání judikátů, týkajících se převodních cen, doplněny i jinými sekundárními zdroji, jako je odborná literatura či vědecké články, které jsou konzultovány s vedoucí diplomové práce.

²⁸ Evropské soudní spory budou doplněny i o některé světové spory v oblasti převodních cen.

²⁹ Internetový vyhledávač v kombinaci s ustanovením § 23 odstavci 7. Dostupné na: <http://www.nssoud.cz/main0Col.aspx?cls=JudikaturaBasicSearch>

³⁰ Dostupné na: <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=cs>

Jednotlivé judikáty nejvyšších soudů budou v první části vlastní práce analyzovány s následující osnovou:

- Čím se případ zabývá (pronájem, unesení důkazního břemena atd.),
- co ve sporu tvrdí obě strany (poplatník versus správce daně),
- závěr nejvyššího soudu (jak rozhodl a proč).

Nutno podotknout, že závěry nejvyššího soudu budou u známějších sporů doplňovány i odbornými názory především pracovníků z velkých účetních, daňových a auditorských společností, které ve svém portfoliu často nabízí poradenství právě z oboru převodních cen.

Tato analýza bude výrazným zdrojem pro další část „Vlastní práce“. Jednotlivé již analyzované soudní spory budou dle předmětu a závěrů nejvyššího soudu kategorizovány do dílčích specifických oblastí (pronájem, výroba atd.) dle transakce sporu.

Při identifikaci daných dílčích oblastí bude využito standardní klasifikace ekonomických činností CZ-NACE. Pro určení oblastí nebude rozhodující, co daný poplatník (účastník soudního sporu), má za hlavní činnost, ale rozhodujícím faktorem bude transakce, která je předmětem v soudním sporu o převodních cenách.

Naopak některé závěry soudů mají univerzální charakter, a tedy nebude podstatné, pod kterou dílčí oblast bude transakce převodní ceny, řešená v soudním sporu, patřit. Takovéto případy budou shrnuty v dílčí podkapitole, kde závěry soudů³¹ se budou zabývat např. obecným unesením důkazního břemeno nebo důležitostí znaleckých posudků.

V rámci této části práce bude především použita induktivní metoda, jelikož jednotlivé analyzované judikáty poslouží k zevšeobecnění a k stanovení všeobecně platných principů, které jednak poskytnou daňovým poplatníkům rady, jak správně zákon vykládat a postupovat v praxi, tak identifikovat krizové oblasti při stanovení a obhajování převodních cen. Tímto budou splněny cíle práce.

V diskuzi a závěru práce pak dojde ke shrnutí a celkovému zhodnocení práce.

Z výše uvedeného vyplývá, že v práci bude použito metody deskripce, analýzy, klasifikace a indukce. Kromě těchto metod se v práci objeví i syntéza a dedukce.

³¹ Tzn. i dopady na poplatníka a správce daně.

4 Vlastní práce

V této části práce byly analyzovány české a ty nejdůležitější evropské (mezinárodní) soudní spory v oblasti převodních cen.

Jednotlivé judikáty nejvyšších soudů byly nejprve zanalyzovány a následně z nich byly vyvozeny závěry směřující jak na daňového poplatníka, tak na správce daně. Analýza českých soudních sporů je přiložena v příloze B, analýza sporů vydaných Soudním dvorem EU či ostatními národními soudy je přiložena v příloze C.

4.1 Analýza českých sporů o převodních cenách

Soudní spory byly vybrány ze souboru sporů Nejvyššího správního soudu v ČR za období přibližně posledních 10 let. Vyhledávací formulář byl při vyhledávání judikátů doplněn i jinými sekundárními zdroji, které byly konzultovány s vedoucí práce.

Analýza těchto vybraných judikátů je provedena v příloze B:

- Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 86/2013
- Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 67/2013
- Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 47/2013
- Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 94/2012
- Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 99/2012
- Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 87/2012
- Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 101/2012
- Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 74/2010
- Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 61/2010
- Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 113/2009
- Rozsudek NSS č.j. 8 Afs 51/2009
- Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 42/2008
- Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 84/2008
- Rozsudek NSS č.j. 8 Afs 80/2007
- Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 60/2006
- Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 143/2006
- Rozsudek NSS č.j. 8 Afs 152/2005
- Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 48/2004.

4.2 Analýza rozsudků vydaných ESD a dalších mezinárodních soudů

Evropských soudních spory o převodních cenách byly vybírány zejména z rozsudků Soudního Dvora EU, kde byl při hledání použit vyhledávací formulář „Curia“. Uvedené formuláře byl při vyhledávání závěrů ESD doplněn i jinými sekundárními zdroji a byly zde i analyzovány i soudní spory o převodních cenách, které nebyly předmětem projednání Soudního dvora EU, ale i jiných národních soudů (např. GlaxoSmithKline case).

Analýza těchto vybraných judikátů je provedena v příloze C:

- Rozsudek ESD C-311/08 (SGI)
- Rozsudek ESD C 524/04
- Rozsudek ESD C-446/03 (Marks & Spencer)
- Rozsudek ESD C-324/00 (Lankhorst)
- GlaxoSmithKline case
- Zimmer case
- Nestlé case.

4.3 Obecné závěry analyzovaných soudních sporů

Jak již bylo zmíněno, některé závěry soudů jsou specifické a spojené pouze s určitou oblastí (pronájem). Naopak jiné závěry soudů mají univerzální charakter a zabývají se například chybami, kterých se správce daně nebo daňový subjekt dopustil při prokazování převodních cen obecně, např. jakou roli v judikátech mají znalecké posudky anebo zda správce daně dodržel správný postup pro vyměření daně poplatníkovi. Tyto obecně platné závěry soudů jsou shrnuty v této kapitole a jsou obecně platné pro téměř všechny případy.

Některé oblasti byly na první pohled lehce definovatelné. Například ne jeden shora analyzovaný soudní spor se zabýval výší nájemného mezi spojenými osobami. V této oblasti, to je oblasti nájmu, stejně jako v jiných oblastech, kde jsou tzv. převodní ceny stanoveny, existují určitá specifika, která byla zmíněná v judikátech nejvyšších soudů. Tato zmiňovaná specifika vytváří pak pro řešení dalších případů určité návody či obecné principy, jak má soud, správce daně nebo daňový poplatník identifikovat krizové oblasti při stanovení převodních cen. Dále jak má daňový subjekt a daňové orgány správně postupovat při stanovení a následném prokazování oprávněnosti stanovených převodních cen a v neposlední řadě v této části bude shrnuto jakých chyb se správci daně nebo daňoví poplatníci při stanovení těchto převodních cen dopouštěli. Takové případy jsou shrnuty v kapitole 4.4 (Specifika analyzovaných sporů v rámci dílčích oblastí převodních cen).

V této podkapitole jsem se zabýval obecnými závěry soudů, které nejsou spojené s konkrétní specifickou oblastí.

4.3.1 Důkazní břemeno

Jak bylo v Literární rešerši uvedeno, v ČR leží důkazní břemeno při prokazování správnosti převodních cen na poplatníkově. Pokud se výše převodní ceny liší od tzv. ceny obvyklé a není uspokojivě doložena, může daňový orgán daň doměřit (Fučík, 2008).

Jinými slovy, pokud poplatník uspokojivě nedoloží své tvrzení uvedené v rámci daňového přiznání, je řada na správci daně, aby své tvrzení unesl a mohl upravit poplatníkovi základ daně a tím doměřit daň. Správný postup pro správce daně je zachycen v dalším textu, kdy daňový orgán musí splnit tzv. tři podmínky dle zákona a zároveň musí dát poplatníkovi prostor pro vyjádření a doložení svého tvrzení.

Splnění tří podmínek správce daně pro doměření daně

V rozsudku 1 Afs 60/2006 bylo názorně vysvětleno ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. NSS uvedl, že správce daně je podle něho oprávněn postupovat (a doměřit poplatníkovi daň), když jsou kumulativně splněny tři podmínky:

1. Podmínka zní: *„Musí být především prokázána existence smluvního vztahu mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami.“*

Tato podmínka byla jednoznačně prokázána tím, že pronajímatel a nájemce jsou osoby personálně spojené.

2. Podmínka, je o tom, že *„ceny mezi nimi sjednané musí být rozdílné od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek“.*

Tento fakt byl také dokázán. Sjednané nájemné za pronajaté plochy ročně neodpovídalo obvyklé ceně pronájmu tohoto typu nemovitosti v dané lokalitě.

3. Podmínkou je, že *„současně rozdíl těchto cen nebyl poplatníkem uspokojivě doložen“.*

V tomto případě poplatník nebyl schopen tento rozdíl správci daně uspokojivě doložit, proto mu byla správcem daně oprávněně vyměřena daň.

Prokázání první podmínky bylo předmětem sporu i například v judikátu 9 Afs 87/2012, který poukazuje na případ, kdy musel správce daně prokázat, že se jednalo o osoby jinak spojené. NSS vysvětloval, že za „jinak spojené osoby“ lze dle § 23 odstavce 7 písm. b) bod 5) považovat ty, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. V tomto případě

u poplatníka výrazně poklesl výnos z nájemného, přičemž tento pokles nebyl řádně odůvodněn. Poplatník nechal vstoupit do obchodních vztahů další mezičlánek, a to nájemce, s nímž byly ujednány velmi nízké ceny nájemného. Takový obchodní vztah by v běžných ekonomických podmínkách subjekty navzájem neprovázané nevytvořily, protože by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální (9 Afs 87/2012).

V případě 7 Afs 47/2013 se řešil spor, jehož předmětem bylo, že cena marketingových služeb (televizní spoty) stanovená mezi jinak spojenými osobami neodpovídala ceně obvyklé, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty. Poplatník vytvořil právní vztah s jinou osobou převážně za účelem snížení základu daně (dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP). Dále v tomto judikátu 7 Afs 47/2013 NSS uvedl, že osobou dle tohoto je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Poplatník byl na konci obchodního řetězce, když nakoupil reklamu za cenu 22 krát vyšší, než za jakou tuto službu účtoval prvý článek řetězce³², poskytující ji za obvyklou cenu. V tomto sporu byly prokázány jak existence tohoto řetězce, tak i částky, které byly v tomto řetězci fakturovány. Správní orgány tak unesly své důkazní břemeno podle § 23 odst. 7 ZDP a prokázaly objektivní stav, protože poplatník byl součástí řetězce jinak spojených osob. Pokud je subjekt vědomě zapojen do řetězce jinak spojených osob ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, tak postačí, když správce daně doloží a prokáže (i pouze nepřímými důkazy), že zde je řetězec dodavatelů, ve kterém je poplatník zapojen.

Jak se ukázalo z analyzovaných judikátů, tak velkou roli v rozhodovací praxi NSS hraje právě **nedodržení tzv. třetí podmínky správcem daně**, což v důsledku vždy znamenalo, že NSS rozhodl takové spory ve prospěch daňového subjektu, neboť správce daně tím, že nedodržel třetí podmínku, nepostupoval v souladu se zákonem.

Správce daně po sdělení „nově“ vypočítané výše převodní ceny z pohledu daňové správy má povinnost dát ještě poplatníkovi reálnou možnost, aby se k rozdílu převodních cen vyjádřil a tedy mohl doložit oprávněnost poplatníkem stanovené převodní ceny. Až poté správce daně hodnotí, zda poplatník své důkazní břemeno unesl, anebo zda bude poplatníkovi upraven základ daně.

Konkrétně NSS k tomuto v rozsudcích³³ konstatoval: „*Ze správního spisu musí být jednoznačně patrné, že správce daně sdělil v průběhu daňového řízení daňovému subjektu výši ceny, kterou sám zjistil, resp. kterou považuje za cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, prokazatelně jej seznámil se vzniklým rozdílem a dal tak da-*

³² Soud k tomuto uvedl: „Cenou obvyklou je totiž třeba rozumět cenu běžnou na „nedeformovaném trhu služeb“, tedy cenu nabízenou ostatním spotřebitelům – cenu nezatíženou jejím dřívějším navýšením v řetězci firem, či jiným účelovým jednáním dodavatelů poplatníka. Na tom nic nemění ani okolnost, že jinému koncovému odběrateli dodavatele poplatníka nebyla daň v této souvislosti doměřena.“

³³ Se spisovou značkou 5 Afs 48/2004 a 8 Afs 80/2007.

ňovému subjektu reálnou možnost, aby se k tomuto rozdílu vyjádřil a uspokojivě jej doložil. Teprve poté správci daně přísluší hodnotit, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl a učinit závěr o tom, zda rozdíl uspokojivě doložil či nikoliv a zda je dán důvod pro úpravu základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.“

Ke třetí podmínce se vyjadřuje NSS i v rozsudku 7 Afs 74/2010. Správce daně sice unesl břemeno tvrzení i břemeno důkazní, že smluvní strany byly spojené osoby, a že mezi sebou sjednaly cenu lišící se od ceny obvyklé. Tato samotná skutečnost však neznamovala, že může správce daně automaticky provést úpravu daně. Poplatník musel dostat prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit. Bylo na něm, aby prokázal ekonomicky racionální důvody (či zvláštní poměry na trhu), proč cena sjednaná se spojenou osobou se lišila od ceny referenční³⁴. Pokud toto břemeno poplatník unese, úprava základu daně nepřipadá v úvahu.

Podobně se NSS vyjádřil i v judikátu 7 Afs 86/2013, který posiluje pozici poplatníka. Pokud správci daně vzniknou v rámci daňové kontroly pochybnosti o tom, že ceny, za které subjekt prodával své výrobky spojeným osobám, neodpovídají cenám obvyklým, je nepřipustné, aby správce daně daňovému subjektu pouze sdělil, jaká je (dle jeho názoru) výše obvyklé ceny. V takovém případě musí správce daně dát poplatníkovi možnost vyjádřit se k uvedené ceně, a poplatník může doložit (uvést uspokojivé důvody), proč v daném případě nebyla použita cena, kterou za cenu obvyklou považoval správce daně.

Rozložení důkazního břemene v případě dodatečného daňového přiznání

Za normální situace, kdy správce daně provádí u daňového subjektu daňovou kontrolu a hodlá zpochybnit výši převodní ceny, je na správci daně, aby prokázal, že obchodní vztah se uskutečňuje mezi spojenými osobami (ve smyslu tohoto ustanovení ZDP) za ceny, které se liší od cen, jež by byly sjednány mezi nezávislými osobami. Pokud správce daně unese svoje důkazní břemeno, přechází toto břemeno na daňový subjekt, který je povinen rozdíl cen sjednaných mezi spojenými osobami a cen mezi nezávislými osobami uspokojivě doložit.

Judikát 1 Afs 99/2012 byl v tomto ohledu specifický. Poplatník podal dodatečné daňové přiznání, kde si zvýšil základ daně, a poté podal druhé dodatečné daňové přiznání, kde si základ daně naopak snížil s důvodem, že první dodatečné přiznání vycházelo z nesprávných skutečností.

V tomto případě se podle soudu výchozí pozice poplatníka zásadně lišila. Poplatník se prostřednictvím dodatečného daňového přiznání snažil popřít své tvrzení uplatněné v prvním dodatečném daňovém přiznání a v takovéto situaci leží důkazní břemeno plně na poplatníkovi.

³⁴ Referenční (obvyklá) 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 (1 Afs 101/2012).

Poplatník musí prokázat, že ceny sjednané mezi ním a spojenou společností se neliší od cen sjednávaných mezi nezávislými osobami. Pokud se mu to nepodaří, pak musí alespoň doložit existenci důvodu, který by rozdíl v cenách ospravedlňoval.

Rozložení důkazního břemene u poplatníka čerpajícího investiční pobídky

V judikátu 7 Afs 94/2012, který se týkal čerpání slevy na dani poplatníkem z titulu investičních pobídek, se setkáváme s odlišným přístupem rozložení důkazního břemene. Dodržení tržních cen v transakcích se spojenými osobami pro poplatníka představuje jednu z klíčových podmínek čerpání slevy na dani. Rozložení důkazního břemene v případě podle § 35a odst. 2 písm. d) ZDP (u investičních pobídek) není stejné jako v případě podle § 23 odst. 7 ZDP, ale je *přísnější vůči poplatníkovi*.

V rozsudku NSS uvedl: *„Ve chvíli, kdy poplatník uvedenou slevu na dani uplatňuje, implicitně tvrdí, že v rozhodném zdaňovacím období nezvýšil základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů.“* (7 Afs 94/2012)

Pokud daňový orgán prokáže, že v hospodaření poplatníka se objevují transakce dle § 23 odst. 7 ZDP, které se na základě racionální úvahy jeví tak, že neodpovídají ekonomickým tržním principům, je na poplatníkovi, aby doložil, že takové transakce neprováděl a unesl tak své důkazní břemeno (7 Afs 94/2012). Analýza firmy KPMG dokládá, že společnosti, které čerpají investiční pobídky, mohou v rámci daňové kontroly čelit vyšším nárokům na prokazování ekonomické opodstatněnosti svých transakcí a dodržování principu tržních cen. Proto se doporučuje v tomto případě mít v předstihu k dispozici odpovídající dokumentaci, která může významně napomoci v procesu dokazování a omezit rizika spojená se stanovením převodních cen (Szmaragowski, Svobodová, Červenková, 2014).

4.3.2 Cena obvyklá a mechanismus tvorby ceny

Jedná-li se o spojené osoby, 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 podmínek³⁵. Nutnou (nikoli dostačující) podmínkou úpravy základu daně je existence rozdílu mezi cenami.

³⁵ Znamená to tedy, že aby mohl správce daně provést srovnání, musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou ve srovnatelných transakcích obchodují osoby nezávislé.

Zjištění skutečné ceny zpravidla nečiní obtíže, jelikož se jedná o skutečnost rozhodnou pro určení základu daně a uvedenou obvykle v účetnictví³⁶ (1 Afs 101/2012). Oproti tomu cenu obvyklou musí daňový orgán určit na základě srovnávání skutečných cen shodné nebo podobné transakce. V případě neexistence nebo nedostupnosti dat takových „shodných transakcí“ může správce daně obvyklou cenu určit jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost³⁷.

V judikátu 8 Afs 80/2007 k výpočtu ceny obvyklé NSS rekapituloval: „*Není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat...Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přihlížet, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu, přičemž však opakuje, že tato kritéria musí vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru.*“ (8 Afs 80/2007)

Velmi důležitým závěrem při určování ceny obvyklé bylo, že cenu sjednanou nezávislými osobami nelze obvykle stanovit jediným číslem, ale má být určena intervalem nejčastěji realizovaných cen s tím, že se akceptují veškeré hodnoty z intervalu. Správce daně pak může doměřit daňovou povinnost poplatníka na základě rozdílu mezi cenou sjednanou a nejbližší hranici intervalu (tj. na hodnotu nejvýhodnější pro poplatníka (8 Afs 80/2007). Tuto skutečnost NSS zopakoval i např. v rozsudku 8 Afs 51/2009.

Další závěr při stanovování ceny mezi spojenými osobami je z judikátu 9 Afs 87/2012, ze kterého vyplynulo, že poplatník neuspěje u soudu, pokud by odůvodňoval snižování převodní ceny a tím i svých příjmů zdravotním stavem. Podle NSS nebylo možné považovat lékařskou zprávu o zdravotním stavu poplatníka za relevantní důkaz vysvětlující snížení cen nájemného (9 Afs 87/2012).

Dalším závěr NSS, který se týkal určování výše cen (respektive přírážek) mezi spojenými osobami, byl konstatován v judikátu 7 Afs 94/2012. Při porovnávání přírážek mezi spojenými osobami a nezávislými osobami se za jistých podmínek musí hledět na dílčí činnosti poplatníka jako na relativně nezávislé obzvláště, pokud by každou z činností bylo možno věcně i ekonomicky provozovat samostatně.

Naopak k tomuto NSS uvedl, že na dílčí činnosti poplatníka by bylo možné hledět jako na celek pouze tehdy, pokud by subjekt prokázal, že samostatné části jeho činnosti byly ve skutečnosti navzájem tak silně ekonomicky propojeny (například synergickými efekty, úsporami z rozsahu, využitím dobré pověsti na trhu, propojením obchodních vztahů), že by poplatník z ekonomického hlediska „ne-

³⁶ Účetnictví nebo jiné povinné evidenci zkoumaných osob nebo samotného daňového subjektu.

³⁷ Viz cena referenční.

mohl fungovat“ bez tohoto propojení. Pokud však správce daně prokáže, že by se poplatník mohl soustředit pouze na libovolnou kombinaci dvou ze tří uvedených činností, je zřejmé, že převodní ceny a přírážky musí být posuzovány za každou dílčí činnost zvlášť (7 afs 94/2012).

4.3.3 Znalecké posudky

Z judikátu 8 Afs 51/2009 vyplynulo, že k rozhodnutí sporu ve prospěch či v neprospěch poplatníka může hrát velkou roli i znalecký posudek. Konkrétně pokud byla obvyklá přírážka stanovena správcem daně na základě znaleckého posudku, ve kterém není jasně uvedeno, z jakých zdrojů znalec čerpal informace, podle jakých hledisek tyto zdroje zvolil a jak přesně byl určen daný obor, ze kterého znalec vycházel při odhadu. V posudku navíc chyběla i data srovnatelných společností a o neúplnosti vypovídal i jeho stručný obsah a absence přílohy, která by popisovala zadaná kritéria. Podle NSS má mít poplatník možnost s takovým to posudkem nesouhlasit.

Jinými slovy závěr autora znaleckého posudku by měl přezkoumatelný a autor by v něm měl uvést i zdroje, ze kterých vycházel při odhadu rentability v oboru (8 Afs 51/2009).

Dále NSS v judikátu 7 Afs 50/2010 ke znaleckým posudkům uvedl: *„Má-li k téže otázce správce daně k dispozici dva rovnocenné, ale co do závěru odlišné znalecké posudky, nepřísluší mu, aby sám bez dalšího uvážil, který z nich použije pro rozhodná skutková zjištění a který nikoliv. Naopak je povinen odstranit jejich vzájemné rozpory a nesrovnalosti, a to především prostřednictvím výsledku znalce, po případě znalců obou. Nevedly-li by tyto výpovědi k ozřejmění vzešlých nejasností, bylo by namístě přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání nebo reviznímu znaleckému posouzení“.* (7 Afs 50/2010)

Dalším závěrem, který se týkal znaleckých rozsudků, bylo, že pokud správce daně neodmítl předložený znalecký posudek, ale v průběhu daňového řízení jej hodnotil, vytýkal mu chyby, neshodl se se znalcem na výši ceny obvyklé a současně jej dílem akceptoval při stanovení ceny obvyklé, tak postupoval v rozporu se zákonem i judikaturou (7 Afs 86/2013).

4.3.4 Ostatní obecné závěry řešených judikátů

Odpočet daňové ztráty

Zcela specifický případ byl řešen v rozsudku Soudního dvora EU (C-446/03), který se zabýval předběžnou otázkou odpočtu daňové ztráty z dceřiné společnosti nere-

zidenta. Konkrétně se posuzovalo, zda jsou britské předpisy³⁸ v souladu s články 43 ES a 48 ES.

ESD uvedl, že samotné články 43 ES a 48 ES nebyly v rozporu s právními předpisy UK, i když tato místní legislativa obecně vylučovala možnost domácí mateřské společnosti odečíst ze svého zdanitelného zisku ztráty vzniklé v dceřiné společnosti se sídlem na území jiného členského státu, zatímco takovou možnost přiznávala, pokud se jednalo o ztráty vzniklé v dceřiné společnosti z UK. Rozpor s články 43 ES a 48 ES by nastával, pokud by byla taková možnost mateřské společnosti vyloučena v situaci, kdy by „dcera-nerezident“ vyčerpala možnosti zohlednit ztráty, které existovaly v jejím státě sídla, a kdy by neexistovaly možnosti, aby tyto ztráty mohly být zohledněny v jejím státě sídla v rámci budoucích zdaňovacích období buď jí samotnou, nebo třetí osobou, zejména v případě převodu dceřiné společnosti na tuto třetí osobu (C-446/03).

Výslech svědka

Judikát 7 Afs 113/2009 demonstroval, jak je důležité vyslechnout svědka. I když v tomto případě správce daně prokázal, že ceny při obchodování mezi daňovým subjektem a další osobou MUDr. L. (též svědkem) byly nižší než ceny při obdobných obchodních transakcích poplatníka s jinými subjekty a že poplatník rozdíl v cenách uspokojivě nedoložil ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, správce daně nakonec soud prohrál.

NSS uvedl, že). Pokud daňový orgán shledal výslech svědka jako nadbytečný, byl tento postup nesprávný. Soud konstatoval: *„Tím spíše bylo povinností finančních orgánů provést výslech MUDr. L. (svědka) v situaci, kdy účastník řízení provedení tohoto důkazního prostředku výslovně navrhl a dostatečně konkretizoval, co má být tímto výslechem v daňovém řízení prokázáno.“* (7 Afs 113/2009)

Jeden z obecných závěrů 2 Afs 84/2008 je, že úprava SZDZ mezi ČSSR a SRN má přednost před úpravou vnitrostátní (§ 23 odst. 7 ZDP). Konkrétně čl. 10 a 11 SZDZ musí být aplikován přednostně při zdaňování úroků či dividend. *Aplikace úpravy mezinárodně právní (SZDZ) má tedy před úpravou vnitrostátní (český ZDP) přednost.*

Dalším závěrem NSS je, že poplatník měl uvádět konkrétní argumenty a nikoli pouze obecně opakovaně uvádět, že směrnice OECD měla být aplikována. Směrnici

³⁸ Britské předpisy vylučují možnost, aby mateřská společnost se sídlem v UK mohla ze svého zdanitelného zisku odečíst ztráty vzniklé v jiném členském státě v její dceřiné společnosti se sídlem na území tohoto jiného členského státu, na druhou stranu tyto právní předpisy takovou možnost přiznávají, pokud se jedná o ztráty vzniklé v dceřiné společnosti, která má sídlo ve stejném členském státě jako její mateřská společnost.

ce jsou součástí deklarace OECD a má pouze charakter doporučení a není tedy právním předpisem (tzv. soft law). (8Afs 152/2005)

4.4 Specifika analyzovaných sporů v rámci dílčích oblastí

V této části byly analyzované soudní spory z kapitol 4.1 a 4.2 kategorizovány do dílčích oblastí dle zkoumané transakce v jednotlivých soudních sporech.

Při identifikaci daných specifických oblastí bylo využito standardní klasifikace ekonomických činností EU, respektive české národní verze CZ-NACE, kde dílčí oblasti byly určeny na první úrovni, která je označena alfabetickým kódem a nazývá se sekcí³⁹.

4.4.1 Závěry analyzovaných soudních sporů v rámci oblasti nájemného

V této části jsou popsány specifika vyvozená ze závěrů soudů v rámci soudních sporů v oblasti, kdy zkoumaná transakce převodních cen spadala do oblasti nájemného. Podle CZ-NACE patří tyto transakce do sekce L (činnosti v oblasti nemovitosti). Konkrétně číselný kód skupiny je 68.2 s názvem „Pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí“. (*Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE), 2008*)

Jak lze zjistit z níže uvedené tabulky do této oblasti nájemného spadá celkově pět analyzovaných soudních sporů, z toho ve dvou sporech (8 Afs 80/2007 a 7 Afs 74/2010) rozhodl NSS ve prospěch poplatníka.

Při výpočtu ceny obvyklé u nájemného soud upozorňoval, že srovnatelné nemovitosti vybrané do vzorku mají být ze stejného města, konkrétně se soud staví kriticky na případ, kdy byly pouze čtyři se sedmi nemovitosti ze stejného města. Dále také nemají být nemovitosti vybírány z odlišně lukrativních částí města. Soud nesouhlasil také s tím, že do vzorku nemovitostí byly zařazeny kulturní domy, jako je kino, které poskytovaly služby občanům. Město se u těchto objektů může snažit udržet jejich provoz a z toho důvodu může docházet ke zkreslení ceny. Ve znaleckém posudku nesmí být nesprávná výměra plochy a nemůže se vycházet z celkové plochy pozemku, pokud k podnikatelským účelům slouží pouze část, tímto dochází ke zkreslení a znalecký posudek je nevypovídající (1 Afs 60/2006).

V judikátu 8 Afs 80/2007 soud uvedl: „*Nebyl důvod nezahrnovat sjednané nájemní ceny pouze proto, že se jedná o město – nepodnikatelský subjekt, ale správce daně měl spíše přihlídnout ke skutečnosti, že některé nájemné bylo omezeno cenovou*

³⁹ Podstatné je k tomuto dodat, že při určení oblastí nebylo rozhodující, co daná společnost či fyzická osoba, jako účastník soudního sporu, měla za hlavní činnost, ale určujícím faktorem byla zkoumaná transakce řešená v konkrétních soudních sporech o převodních cenách.

regulací.“ Dalším závěrem bylo, že cena obvyklá u nájemného by neměla být odvozo-
vována od cen nabízených určitými zájemci (svědky). Při stanovení ceny obvyklé je
třeba jednoznačně upřednostnit realizované tržní ceny obdobného pronajímaného
majetku před cenami nabídkovými.

Tab. 1 Závěry NSS k oblasti nájemného

Soudní spor	NSS rozhodl ve prospěch	Aspekty k výpočtu ceny u nájemného
8Afs 152/2005	Správce daně	Lokalita nemovitostí Lukrativnost částí města
1 Afs 60/2006	Správce daně	Výměra podnikatelské plochy (versus celkové plochy)
8 Afs 80/2007	Poplatníka	Volba nevhodných nemovitostí (kino) Městská cenová regulace nájemného
9 Afs 87/2012	Správce daně	Tržní ceny mají přednost před nabídkovými cenami Výběr vhodného vzorku nemovitostí
7 Afs 74/2010	Poplatníka	Dostatečné množství subjektů ve vzorku Prokázání technického stavu prostorů v době pronajímání (zpochybnění nestačí)

Zdroj: vlastní zpracování;

V judikátu 7 Afs 74/2010 bylo uvedeno, že správce daně musí být schopen prokázat všechny podstatné parametry, za nichž byla cena mezi spojenými osobami sjednána. Daňový orgán tak musí být schopen prokázat stav předmětných nebytových prostor v době, kdy byly pronajímány, neboť ten je jedním z nejvýznamnějších cenotvorných faktorů. Čím je stav lepší, tím vyšší jednotkový nájem lze zpravidla za prostory získat.

Správce daně musí mít prokázáno, jaký byl stav prostor v době jejich pronajímání nebo přinejmenším, že nebyl horší než určitá zjištěná úroveň, a z této úrovně pak vyjít při určení referenční ceny. Soud k tomuto uvedl: *„Technický stav prostor byl takový, že o něj potencionální nájemci neměli zájem, musí mít správce daně důkazy vyvracející toto tvrzení stěžovatelky. Nestačí pouhé zpochybnění stěžovatelčina tvrzení, neboť důkazní břemeno nese správce daně.“* Daňový orgán v tomto sporu své důkazní břemeno neunesl, neboť neprokázal technický stav prostor v minulém stavu. Pouhý nesouhlas s vysvětlením a důkazy daňového subjektu nestačí.

4.4.2 Závěry analyzovaných soudních sporů v oblasti půjček

Tato část práce se zabývá hlavními znaky převodních cen, kdy soudem řešená transakce spadá do oblasti půjčování peněz a placení úroků. Jak můžeme pozorovat v níže uvedené tabulce, jsou v této kategorii sumarizovány specifické závěry ze šesti soudních sporů z výše analyzovaných judikátů. Z toho jsou tři judikáty vydané NSS a další tři ESD. Nejvyšší soudy v těchto sporech rozhodly ve prospěch poplatníka daně pouze jedenkrát, ESD dále jednou ponechal rozhodnutí na národním soudu⁴⁰ a jednou dal poplatníkovi za pravdu při splnění konkrétních podmínek⁴¹.

Judikát 5 Afs 143/2006 demonstroval spor o půjčce, kdy daňový subjekt půjčil peníze manželce člena představenstva za úrok 2 % (p. a.). V rozhodném dni byla navíc tato manželka člena představenstva členkou dozorčí rady poplatníka, zanedlouho se navíc tato osoba stala členem představenstva poplatníka a její manžel jeho 100% vlastníkem.

První oblastí řešeného sporu bylo, že daňový poplatník uvedl, že v rozhodném období, kdy došlo k uzavření půjčky, nebyl s dlužníkem spojenou osobou. Krajský soud k věci uvedl, že dlužník jako člen dozorčí rady disponoval pravomocemi nezbytnými pro výkon činnosti. Důležitá byla také skutečnost, že smlouvu uzavřel člen představenstva společnosti se svojí manželkou za nadstandardně výhodných podmínek, především však fakt, že již za čtrnáct dnů po uzavření smlouvy má manžel postavení stoprocentního akcionáře a dále rozhodnutím valné hromady jmenoval manželku členkou představenstva. Vztah obou účastníků byl hodnocen jako vztah ekonomicky spojených osob, nikoli osob blízkých.

Druhá řešená oblast sporu byla, zda výše úroku 2 % odpovídala obvyklému úroku na trhu či zákonným předpisům. Daňový subjekt byl vyzván, aby prokázal důvody, které vedly k uzavření smlouvy s úrokem 2 % p. a. Zároveň správce daně zjistil, že ke dni uzavření půjčky ČNB zveřejnila průměrné úrokové sazby z poskytnutých úvěrů obchodními bankami ve výši 9,12 % a diskontní úroková sazba byla ve výši 5 %. Poplatník neprokázal požadované skutečnosti ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP, a tak správce upravil základ daně podle tehdejšího ust. § 23 odst. 7 ZDP, v němž byla definována cena obvyklá jako výše úroků mezi ekonomicky, personálně či jinak spojenými osobami – 140 % diskontní úrokové sazby ČNB.

⁴⁰ C-311/08

⁴¹ C-524/04

Tab. 2 Závěry soudů k oblasti půjček

Rozsudek ve prospěch	Závěry soudů
5 Afs 143/2006; Správce daně	Půjčování osobě, která je členem dozorčí rady poplatníka a zároveň manželkou člena představenstva, se bere jako půjčka jinak spojené osobě.
2 Afs 42/2008; Poplatníka	Pokud je při poskytování úvěru u poskytovatele v dozorčí radě stejná osoba jako u příjemce úvěru jednatel, jsou tyto osoby spojené.
1 Afs 67/2013; Správce daně	Výše úroku z půjčky mezi rezidentem a nerezidentem je upravena v čl. 11 SZDZ, není možné rozdíl výše úroku od obvyklého úroku překlasifikovat na podíl na zisku.
C-311/08; ESD ponechal rozhodnutí na národním soudu	Poskytování bezúročných půjček rezidentovi za výhodnějších daňových dopadů, je podle ESD ospravedlnitelné jen za splnění konkrétních důvodů Za daňově uznatelné výdaje nelze uznat finanční náklady ve výši, o kterou úhrn půjček od spojených osob přesahuje čtyřnásobek výše vlastního kapitálu.
C-524/04; Poplatníka při splnění podmínek	Pokud národní právo (UK) daňově znevýhodňuje zaplacené úroky nerezidentům UK, dochází k omezení svobody usazování. Úroky mohou být daňově neuznatelné jen ve vykonstruované operaci prováděné za účelem snížení ZD.
C-324/00; Poplatníka	Pokud německý rezident půjčující si od nerezidenta je daňově znevýhodněn, německý ZDP je diskriminační a odporuje článku 43 ES. Od 2008 je ustanovení 140% DS ⁴² ze zák. vypuštěno: <ul style="list-style-type: none"> - Při půjčce se cena obvyklá měla stanovit ve výši 140% DS ČNB - Při stanovení jiné obvyklé ceny než 140% DS ČNB je potřeba sazbu doložit

Zdroj: vlastní úprava;

Fučík (2008) k tomuto uvádí, že pokud mezi společníky je sjednaná smlouva o půjčce a bude-li úrok stanoven na 140 % diskontní sazby ČNB, nelze očekávat

⁴² Diskontní sazby.

žádné komplikace, jelikož postup bude v souladu s § 23 odst. 7 ZDP. Pokud se však úrok bude lišit od tohoto stanoveného obvyklého úroku, musí poplatník uspokojivě doložit správci daně důvody pro uplatnění jiné sazby. Dokládat je možno dvěma způsoby, a to že nemohla být použita obvyklá cena úroku ze specifických důvodů (obchodních a tržních) anebo tím, že cena 140 % diskontní sazby ČNB není obvyklou cenou na trhu. Podle toho však hrozí riziko, že správce daně bude chtít daň doměřit, a proto se k tomuto doporučovalo mít na straně poplatníka připravený dostatek argumentů a podkladů k dokazování. Od 1. ledna 2008 tento nesoulad novela zákona odstranila tím, že ustanovení o 140 % diskontu bylo vypuštěno.

Další závěr NSS, který se týkal úroků z půjčky mezi německou společností a českým poplatníkem, byl judikován v 2 Afs 42/2008. Správce daně stanovil rozdíl mezi úrokem, který uplatňoval daňový subjekt, a úrokem ve výši 140 % diskontní sazby (dle § 23 odst. 7 ZDP znění účinném pro rok 2003) a poté tento rozdíl podle § 22 odst. 1 písm. g) ZDP překlasifikoval na podíl na zisku a následně zdanil daní vybíranou srážkou.

NSS k tomu uvedl: *„Pro právní posouzení věci je rozhodné, že zdanění úroků z půjček, jejichž plátcem je daňový rezident jedné smluvní strany (zde ČR) a příjemcem rezident druhé smluvní strany (zde SRN) je upraveno v čl. 11 SZDZ mezi Československou socialistickou republikou a SRN. Tato úprava mezinárodně právní tedy stojí vedle úpravy vnitrostátní, přičemž její aplikace má před úpravou vnitrostátní přednost.“* (2 Afs 42/2008)

Skalická (2009) uvedla, že pokud SZDZ obsahuje definici pojmu úroky (čl. 11) i dividendy (čl. 10 odst. 4), tak aplikace českého ZDP nepřipadá v úvahu. Správce daně totiž vycházel z toho, že pokud podle vnitrostátní právní úpravy překlasifikuje úroky na dividendy, nemusí použít článek 11 SZDZ upravující úroky.

NSS považoval řešení správce daně za absurdní, jelikož by to vedlo k důsledku, kdy by aplikace normy, která má být použita přednostně (SZDZ), mohla být vyloučena úpravou, která má fakticky jen povahu subsidiární (vnitrostátní legislativa). Navíc SZDZ obsahuje i definici pojmu dividendy, takže i zde by ji měl správce daně aplikovat jakožto předpis vyšší právní síly.

Další rozsudek 1 Afs 67/2013 řešil záležitost, kdy v době poskytnutí úvěru byla ve společnosti poskytovatele v dozorčí radě stejná osoba, jako u příjemce úvěru jednatel. Poplatník namítal, že byla nesprávně posouzena aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 2 ZDP, neboť se nezohlednila faktická možnost člena dozorčí rady ovlivnit sjednaný úvěrový vztah.

NSS konstatoval, že není rozhodné, zda taková osoba vyhledávala určitý druh informací o hospodaření dlužníka ze své pozice člena dozorčí rady ke sjednání specifických podmínek pro poskytnutí úvěru, ale že k takovým vnitřním informacím měla ze své pozice přístup a že je potenciálně mohla využít jako jednatel dlužníka.

Správce daně dále poplatníkovi vytkl, že postupoval v rozporu s § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, jelikož do nákladů zahrnul částku, kterou nelze uznat za náklady

vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť se jednalo o úroky z úvěrů a půjček, u nichž je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, a to ve výši úroků z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček od spojených osob v průběhu zdaňovacího období přesahuje čtyřnásobek vlastního kapitálu, neboť poplatník vykázal za toto zdaňovací období záporné vlastní jmění (1 Afs 67/2013).

Současně platné ustanovení § 25 odst. 1 písm. w)⁴³ ZDP říká, že za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména finanční výdaje (úroky z půjček a další související náklady) a to ve výši, o kterou úhrn půjček od spojených osob (bank a pojišťoven) v průběhu zdaňovacího období přesahuje čtyřnásobek výše vlastního kapitálu.

Dalším judikátem, který se týkal se půjček, bylo rozhodnutí č. C-311/08, kde ESD odpovídal na předběžnou otázku, zda není porušen některý článek Smlouvy ES. Podle belgického zákona má belgický poplatník daňové výhody, pokud poskytuje bezúročně půjčku právě belgické spojené společnosti. Přitom naopak poskytuje-li půjčku společnosti z jiného členského státu, tuto výhodu nemá.

Závěrem ESD bylo, že sice jde o porušení článků ES, avšak může toto porušení být ospravedlnitelné v případě nutnosti zabránit obcházení daňových předpisů a zároveň potřeby státu zajistit vyvážené rozdělení práva zdanění. Jestli tyto důvody byly v konkrétním případě naplněny, ponechal ESD na rozhodnutí národního soudu.

V dalším rozsudku (tzv. Thin Cap Group Litigation) řešil ESD předběžnou otázku ve věci, zda bránilo ustanovení ES⁴⁴ britskému právu, kde je omezení daňové uznatelnosti zaplacených úroků společnosti sídlící v jiném členském státu, přitom zaplacené úroky rezidentovi UK jsou bez omezení daňově uznatelné.

ESD uvedl, že dochází k omezení svobody usazování, jelikož britské právo brání článku 43 ES. Správce daně však může daňově neuznat úroky placené britskému nerezidentovi jen v případě, kdy by se jednalo o vykonstruovanou operaci

⁴³Finanční výdaje (náklady), kterými se pro účely tohoto zákona rozumí úroky z úvěrových finančních nástrojů a související výdaje (náklady), včetně výdajů (nákladů) na obstarání, zpracování úvěrů, poplatků za záruky, pokud je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi (§ 23 odst. 7), a to ve výši finančních výdajů (nákladů) z částky, o kterou úhrn úvěrových finančních nástrojů od spojených osob v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěrového finančního nástroje banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrových finančních nástrojů (úvěrů a půjček). V případě, že podmínkou pro poskytnutí úvěrového finančního nástroje dlužníkovi věřitelem je poskytnutí přímo souvisejícího úvěru, zápůjčky nebo vkladu tomuto věřiteli osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, považuje se pro účely tohoto ustanovení a vzhledem k tomuto úvěrovému finančnímu nástroji věřitel za osobu spojenou ve vztahu k dlužníkovi (ZDP).

⁴⁴ Články 43 ES, 49 ES, jakož i 56 ES až 58 ES.

prováděnou za účelem snížení základu daně bez opodstatněného ekonomického důvodu.

Případ Lankhorst-Hohorst (C-324/00) byl podobný předešlému, ESD řešil otázku, jestli je německý zákon diskriminační pro firmy z jiných členských států a zda odporuje ustanovení ES, když německý správce daně považoval zaplacené úroky z půjčky od nerezidenta SRN za daňově neuznatelný náklad, zatímco úroky z půjčky od německé společnosti byly daňově uznatelné.

ESD tentokrát dal za pravdu poplatníkovi, když konstatoval, že německý zákon je diskriminační a odporuje článku 43 ES. Konkrétně byl znevýhodněn německý poplatník, který si půjčoval od mateřské společnosti z jiného členského státu (C-324/00).

4.4.3 Závěry analyzovaných soudních sporů v oblasti výroby

V této části jsou vyvozena specifika ze závěrů soudů v rámci soudních sporů v oblasti výroby. Podle CZ-NACE patří tyto transakce do sekce C⁴⁵. Jedná se o čtyři případy z této oblasti. Dvakrát rozhodoval NSS a jednou SCC (Nejvyšší soud v Kanadě). Pro lepší přehled jsou spory a závěry zanalyzované v následující tabulce.

V judikátu 1 Afs 99/2012 musel poplatník prokázat, že ceny sjednané se spřízněnou osobou se neliší od cen sjednávaných mezi nezávislými osobami. Pokud neexistuje žádné srovnatelné zboží, tak soud uvádí, že se obtížně dá použít metoda srovnatelné nezávislé ceny. Při využití by se mělo vycházet jakých nákladů a přírážky dosahuje onen dodavatel při nezávislé transakci. Pokud dodavatel nezávislé transakce neprovádí, pak se vychází z nákladů a přírážky, které by dosáhl při obdobných transakcích nezávislý dodavatel. V případě neprokázání výše uvedené transakce, musí poplatník alespoň doložit existenci důvodu, který by rozdíl v cenách ospravedlňoval, v tomto případě např. poplatník uvedl, že zboží dodávané společnostmi má mimořádné vlastnosti a kvalitu.

NSS souhlasil s výběrem metody „náklady a přírážka“, ale nemohl se ztotožnit s podklady předloženými poplatníkem, jelikož podstatnou část nakupovaných surovin tvořil příspěvek na úhradu mateřské společnosti

⁴⁵ Jedná se o sekci „Zpracovatelský průmysl“ (Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE), 2008).

Tab. 3 Závěry soudů v oblasti výroby

Rozsudek ve prospěch	Závěry rozsudku
1 Afs 99/2012; Správce daně	Při určování CUP je nutné přihlídnout k dalším ekonomicky relevantním okolnostem transakce (licenční smlouvy). Pokud neexistuje žádné srovnatelné zboží, tak použít metodu „náklady a přírážka“ místo srovnatelné nezávislé ceny. Při využití metody „náklady a přírážka“ by se mělo vycházet z toho jakých nákladů a přírážky dosahuje tentýž dodavatel při nezávislé transakci. Pokud dodavatel nezávislé transakce neprovádí, pak se vychází z nákladů a přírážky, které by dosáhl při obdobných transakcích nezávislý dodavatel.
7 afs 86/2013; Poplatníka	V případě neprokázání transakce, musí poplatník alespoň doložit existenci důvodu, který by rozdíl v cenách ospravedlňoval.
GlaxoSmithKline; SCC nerozhodl o konečném výsledku, ale závěry byly proti správci daně	Není možné při výpočtu ceny, aby mateřské společnost přenášela ztrátu na poplatníka z činnosti, za které je sama zodpovědná. Výrobní závod, který neprovádí výzkum nebo obchodní činnost, bude dosahovat při prodeji svých výrobků zpravidla nižších cen (ziskových přírážek) než osoba autonomní.

Zdroj: vlastní zpracování;

Moučka (2013) k tomuto uvedl: „Při kalkulaci ceny je bezpochyby třeba vycházet z nákupní ceny, přímých a režijních nákladů prodeje stejně jako přiměřené marže. Náklady lze přitom stanovit nejen na základě skutečnosti z minulých období, ale rovněž podle kvalifikovaného odhadu, který vychází z finančního plánu a jiných analýz pro daný rok. Obchodním vztahům mezi nezávislými osobami nicméně rozhodně neodpovídá situace, kdy se do ceny započítává rovněž příspěvek na krytí ztráty prodávajícího.“

Dlouho očekávaný spor „GlaxoSmithKline“, který došel až k Nejvyššímu soudu v Kanadě, sice nerozhodl o konečném výsledku, ale potvrdil tvrzení poplatníka. I když kanadský poplatník nakupoval látku ranitidin za cenu vyšší než srovnatelní výrobci genetik, tak SCC⁴⁶ ve svém závěru dal za pravdu poplatníkovi. Bylo nutné v takovémto případě přihlídnout k dalším ekonomicky relevantním okolnostem transakce, jako jsou v tomto případě licenční smlouvy (Solilová, 2014).

⁴⁶ Nejvyšší soud v Kanadě neboli Supreme Court of Canada.

Poplatník na základě licenční smlouvy nakupoval látku ranitidin za násobně vyšší cenu než by platili nezávislí srovnatelní výrobci, přesto správce daně s doměrkem a vysvětlením, že cena transakce měla odrážet cenu látky ranitidin na volném trhu, neuspěl. Pokud poplatník nechce ztratit práva na používání ochranné známky Zantac a dalších patentovaných výrobků ze skupiny, musí dodržovat podmínky licenční smlouvy.

Pouze dílčí závěr k oblasti výroby je i z judikátu 7 Afs 94/2012, kde NSS logicky shrnuje, že výrobní závod, který neprovádí výzkum nebo obchodní činnost, bude dosahovat při prodeji svých výrobků zpravidla nižších cen (ziskových přírůstků) než osoba autonomní, která si kromě výroby zaručuje i vývoj, distribuci či obchodní činnost.

4.4.4 Závěry analyzovaných soudních sporů z ostatních oblastí

V této části jsou vyvozena specifika z ostatních oblastí. Začneme s **oblastí služeb**⁴⁷, jedná se o judikáty 2 afs 84/2008 a 7 afs 47/2013.

Judikát 2 Afs 84/2008, řešil nedoložení zdanitelných plnění za marketingové služby a z toho plynoucí doměrek DPH. Smlouva byla sjednána mezi konzultantem a poplatníkem, jako objednatel. Konzultant se zavázal poskytovat poplatníkovi na jeho objednávku odborné konzultace z oboru „*marketing prodeje šumivých vín*“. Správce daně vyzval k prokázání plnění, na něž byla vystavena zmíněná faktura. Proběhlo několik ústních jednání, kde poplatník uváděl, že předmětem zmíněné smlouvy byla pomoc při obchodu zaměřeném na řetězce, know-how a logistiku, tuto skutečnost však průkazně nedoložil.

NSS k tomuto uvedl: „*Prokazování nároku na odpočet daně je tedy prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.*“ (9 Afs 93/2007).

Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Poplatník v tomto případě nárok na odpočet daně uplatnil před správcem daně, a proto byl povinen k výzvě správce daně uplatněný nárok jednoznačně prokázat, což se nestalo.

V tomto případě poplatník dále upozornil, že je formálním vlastníkem některých obchodních značek, pod kterými bylo možné vyrábět prodejná šumivá vína.

⁴⁷ Tyto řešené transakce by spadaly podle CZ NACE kódu do sekce M.

Vzhledem k tomu, že neměl žádné vlastní kapacity ani personální a věcné předpoklady, zadával vše ovládající společnosti. Z toho důvodu se touto transakcí snažili upravit a stanovit převodní ceny tak, aby poplatníkům zisk odpovídal jeho podílu na dané produkci a byla dodržena pravidla tržního odstupu mezi spojenými osobami. NSS to však tento postup zamítl. Správce daně neuznal odpočet z hlediska zákona o DPH, nikoliv z hlediska zákona o daních z příjmů. NSS uvedl: „*Poukaz na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a uvedení hypotézy o převodních cenách mezi spojenými osobami, jsou pro posouzení problematiky DPH, která vznikla u stěžovatele, zcela irelevantní.*“

Prodej zboží

Transakce ze sporů v judikátech 1 Afs 101/2012 a 7 Afs 113/2009 by podle rozdělení třídění CZ-NACE spadaly do sekce G⁴⁸.

Judikátem 1 Afs 101/2012 byl řešen případ, kdy poplatník prodával ryby (zboží) spojené osobě a marže při jejich prodeji byla v daném případě mnohem nižší než při prodeji jiným nezávislým osobám. Soud zdůraznil příkladný postup správce daně. Ke zjištění ceny obvyklé byla nejpříhodnější porovnávací metoda⁴⁹, která spočívá ve výběru vhodného vzorku subjektů vykonávajících podnikatelskou činnost. Správce daně nijak nechyboval. Nejprve zvolil subjekty provozující stejnou distributorskou činnost ve stejném čase v dostatečném množství. Poté přistoupil ke stanovení ceny obvyklé. K tvrzení poplatníka, že sjednanou cenu se spojenou osobou ovlivňuje nízká cenová hladina na Slovensku, se soud vyjádřil, tak, že *cenová hladina v jednotlivých zemích není podstatná, podstatná je výše ujednání ceny mezi různými nezávislými osobami, za kterou tito odběratelé od poplatníka produkt nakupovali.*

Dále judikát 8 Afs 51/2009, který se zabýval sporem o převodních cenách u montáže kabelových svazků, by spadal do sekce F (Stavebnictví), avšak tímto judikátem nebyly vyvozeny žádné specifické závěry, pouze obecné, které jsou shrnuty v příslušné kapitole.⁵⁰

⁴⁸ Sekce G „Velkoobchod a maloobchod“.

⁴⁹ Pro provedení srovnávací analýzy, je nutné najít k řízeným transakcím srovnatelné nezávislé transakce. Tato metoda se používá u transakcí, kde je plně srovnatelný výrobek (běžně obchodovaná komodita, kterou zkoumaný podnik prodává jak spřízněným podnikům).

⁵⁰ Stejně tak tomu bylo v rozsudku 7 Afs 94/2012, který se zabýval investičními pobídkami a je zmíněn v kapitole 4.3.1.

Tab. 4 Závěry soudů v oblasti prodeje zboží

Rozsudek ve prospěch	Aspekty
1 Afs 101/2012; Správce daně	Cenová hladina v jiných zemích není podstatná. Podstatná je výše ujednání ceny mezi různými nezávislými osobami. Není rozhodné, za jakou cenu poplatníci dále na trhu „zboží“ prodávají (ale cena mezi stranami transakce).
7 Afs 113/2009; Poplatníka	Vhodného vzorku subjektů k dokumentaci převodních cen by měl být soustředěn na subjekty, které vykonávají stejnou podnikatelskou činnost za obdobných podmínek.

Zdroj: vlastní zpracování;

V rozsudku 5 Afs 48/2004 byl bezesporu specifický předmět sporu. Konkrétně podle správce daně prodal poplatník cenné papíry spřízněné společnosti za výhodnou cenu, proto daň doměřil. Poplatník argumentoval proti doměření tak, že takový objem akcií (2 600 ks) se v předmětném období na RM-Systému neobchodoval, a proto nešlo uskutečňovanou prodejní cenu porovnávat s prodejní cenou, jež by byla sjednána v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Bylo by zajímavé, jak by se k tomuto NSS postavil, avšak případ byl vyřešen pro prospěch poplatníka z důvodu špatné postupu správce daně, který nedal možnost poplatníkovi vyjádřit se k zjištěnému rozdílu v ceně a uspokojivě tento rozdíl eventuálně doložit⁵¹.

Dále byl v práci analyzován případ Zimmer a Nestlé case (viz příloha C). V Zimmer case se jednalo o prodej výrobků britské společnosti ve Francii prostřednictvím dceřiné společnosti, která se přeměnila na tzv. komisionáře. Podle francouzského správce daně se francouzský poplatník stal stálou provozovnou britské společnosti a ta měla být povinná ve Francii k DPPPO. Správní odvolávací orgán soud rozhodl podobně jako správce daně, jelikož francouzská společnost nebyla nezávislý zástupce, ale jednala dle pokynů britského rezidenta. Nejvyšší soud však odmítl postoj odvolávacího orgánu s odkazem na francouzské právo, že nezáleží, zda je komisionář závislý na britské společnosti. Nestlé case se zabýval „cash poolingovými“ aktivy. Francouzská dceřiná společnost převedla tyto aktivity na svou mateřskou švýcarskou společnost. Za toto převedení však neobdržela žádné kompenzace. Zda taková restrukturalizace aktivit, která má podle společnos-

⁵¹ Celý případ je k nahlédnutí v příloze B.

ti pouze administrativní povahu, bez kompenzace byla v souladu s principem tržního odstupu, rozhoduje momentálně Nejvyšší soud ve Francii.⁵²

⁵² Jednotlivé případy z kapitoly 4.3 a 4.4 jsou detailněji zachycené v přílohách B a C.

5 Diskuze

Problematika transferových cen je dnes stále více aktuální téma, přestože má za sebou celkem již bohatou historii. Základnou řešení transferových cen v celosvětovém měřítku je organizace OECD. Princip tržního odstupu je zakotven v Modelových smlouvách o zamezení dvojího zdanění a jako jeho výkladové pravidlo je využívána Směrnice OECD, která má sjednotit postup daňových orgánů a spřízněných společností v oblasti řešení transferových cen. Na Českou republiku i na ostatní členské státy spadají doporučení ze Směrnice OECD. Český ZDP sice obsahuje ustanovení § 23 odstavce 7, kde je vysvětlen princip tržního odstupu, ale už neuvádí výkladová pravidla a postupy, proto tyto metodické výklady byly implementovány právního řádu prostřednictvím pokynů Ministerstva financí (D-332, D-333, D-334) a Generálního finančního ředitelství.

I přes Modelovou smlouvu a Směrnici OECD, respektive český zákon o dani z příjmů s ustanovením § 23 odstavce 7 a další metodické pokyny MFČR (nyní už pokyny GFŘ), hraje podle mého názoru v této oblasti stále velkou roli judikatura Nejvyššího správního soudu či Soudního dvora EU. Analyzované rozsudky poukázaly na některé komplikované, či zákonem nepřímě vysvětlené oblasti sporů mezi správcem daně a daňovým subjektem.

Někdy se závěry v judikatuře nejvyššího soudu opakovaly, když například si správce daně opakovaně špatně interpretoval základní ustanovení zákona o DZP a doměřoval daň poplatníkovi z transakcí mezi spojenými osobami bez toho, aby dal tomuto poplatníkovi možnost doložit správci stanovený rozdíl cen. Z mého pohledu tato opakování v rámci judikatury dokládají, že problematika převodních cen byla a stále do jisté míry je poměrně nezažitá a nové téma, především pak v České republice, kde se pravidla začala uplatňovat a „děravá místa“ upravovat až zejména v období po vstupu ČR do EU.

Dalším dokladem, že i správce daně postupoval v řadě případů nesprávně, je celá řada analyzovaných judikátů, kde se nejvyšší nebo krajský soud se závěrem daňového orgánu neztotožnil a dal z důvodu určitých pochybení správce daně v následném sporu za pravdu poplatníkovi daně⁵³. Rozhodnutí v takových sporech měly za důsledek posílení pozice daňových poplatníků, jelikož jednotlivá soudní rozhodnutí mají význam pro další rozhodování v obdobných záležitostech. V některých případech docházelo k tomu, že nejen správce daně měl odlišný pohled na věc jako vyšší soud, ale i samotný názor krajského soudu a nejvyššího soudu byl opačný⁵⁴. Z toho vyplývá, že v praxi mohou nastat a nastávají komplikované případy, kdy ani závěr soudu 1. stupně nemusí být správný.

⁵³ Např. v rozsudku NSS 7 Afs 86/2013, 2 Afs 42/2008, 8 Afs 80/2007, 5 Afs 48/2004.

⁵⁴ Např. v rozsudku NSS 7 Afs 74/2010, 8 Afs 80/2007, 5 Afs 48/2004 se lišil závěr NSS od soudu nižšího stupně.

I když bylo mnoho závěrů soudů z analyzovaných sporů mířeno na činnost správce daně, je podle mého názoru si důležité uvědomit, že často tyto závěry měly zároveň nepřímý dopad i na daňového poplatníka. Např. pokud NSS nesouhlasil s postupem správce daně při výpočtu převodní ceny⁵⁵, mohl toto stanovisko využít později nejen správce daně (tím, že se vyhne chybnému výpočtu), ale i samotný poplatník, který bude vědět, že při chybném postupu správce daně by uspěl u soudu avšak zároveň má sám možnost se takovému postupu preventivně raději vyhnout.

Diplomová práce je primárně zaměřena na soudní spory týkající se problematiky převodních cen, které byly řešeny v rámci soudní hierarchie nejvyššími soudy⁵⁶, a na závěry judikátů z těchto sporů vzniklých. Nicméně je na místě zmínit, že spory v dané věci, které byly řešeny až nejvyššími soudy, jsou pouze minoritou z celkového počtu sporů a kontrol v oblasti transferových cen. Například podíváme-li se na konkrétní data finanční správy ČR k daňovým kontrolám v oblasti převodních cen v letech 2009 až 2013, jež jsou zobrazeny v tabulce 5, tak dojdeme k číslům, že každý rok správce daně absolvoval zpravidla víc než 200 daňových kontrol zaměřených na danou problematiku a doměřil přitom částku cca 80 milionů korun ročně. Co se týkalo daňové ztráty kontrolovaných subjektů, tak ji správce daně snížil v letech 2009 a 2011 těmto daňovým subjektům dokonce o více než 800 milionů korun⁵⁷.

Tab. 5 Výsledky kontrolní činnosti v ČR v oblasti převodních cen

Rok	Počet kontrol	Zvýšení základu daně (v tis. Kč)	Doměrek (v tis. Kč)	Snížení daňové ztráty (v tis. Kč)
2009	139	148 969	50 439	801 471
2010	221	365 307	90 998	64 856
2011	314	310 415	169 663	816 315
2012	216	93 479	20 453	14 501
2013	282	336 386	71 759	131 268
průměr	234	231 911	80 662	365 681

Zdroj: Bláha (2014).

⁵⁵ Např. v rozsudku NSS 8 Afs 80/2007.

⁵⁶ Ať už Nejvyšším správním soudem v ČR, Soudním dvorem EU nebo jiným národním nejvyšším soudem.

⁵⁷ Údaje za rok 2014 ještě nebyly publikovány.

Z tabulky č. 5 také vyplývá, že při snižování daňové ztráty se jednalo o vyšší částky než při zvýšení základu daně. Celkově je z těchto dat patrné, že správce daně se i v budoucnu bude transferovými cenami muset zabývat, jelikož se jedná o oblast, kde evidentně dochází k významnému krácení daně.

Až do roku 2013 správce daně při výběru subjektů ke kontrole v oblasti převodních cen vycházel z podaného daňového přiznání a jeho příloh nebo z obecných zdrojů jako je obchodní rejstřík či výroční zpráva. Podle Finanční správy ČR (2014) v průběhu minulého roku 2014 byl specializovaným finančním úřadem poslán vybraným poplatníkům dotazníkový formulář, jehož účelem bylo právě získání přehledu o situaci subjektů ve vztahu k uskutečňování transakcí se spojenými osobami.

Další novinkou je tzv. „country by country report“. Tento report se objevuje v Příloze III páté kapitoly Akčního plánu BEPS a obsahuje vzor, jaké informace by měly v budoucnu nadnárodní společnosti podávat správci daně (obrat, zisk, počet zaměstnanců, srážková daň). Údaje mají být seříděné podle jednotlivých zemí a příloha má být součástí hlavní dokumentace „Master file“. Nutno podotknout, že by se to mělo týkat pouze nadnárodních společností, u kterých přesahuje obrat 750 milionů Eur (OECD (ed.), 2014.).

Od začátku roku 2015 česká daňová správa převzala do praxe některé z doporučení, které vycházejí ze zmiňované iniciativy BEPS. A sice konkrétně po vzoru jiných zemí daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob již za zdaňovací období 2014 obsahuje novou přílohu „Přehled transakcí se spojenými osobami“⁵⁸.

Novou přílohu budou muset vyplnit daňoví poplatníci, kteří splní jedno z následujících kritérií (Finanční správa, 2014):

- aktiva celkem větší než 40 mil. Kč,
- čistý obrat více než 80 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 50.

Za předpokladu, že:

1. uskutečnily transakci se spojenou osobou se sídlem v zahraničí (přílohu vyplní pouze ve vztahu k těmto zahraničním spojeným osobám), nebo
2. vykazaly daňovou ztrátu, a současně uskutečnily transakci se spojenou osobou (přílohu vyplní ve vztahu ke všem spojeným osobám), nebo
3. jsou příjemci investiční pobídky formou slevy na dani a současně uskutečnily transakci se spojenou osobou (přílohu vyplní ve vztahu ke všem spojeným osobám).

⁵⁸ Novou přílohu DPPPO „Přehled transakcí se spojenými osobami“ si můžete prohlédnout v příloze D.

Podle mého názoru tímto krokem bude docházet k efektivnějšímu výběru daňových poplatníků k daňové kontrole, týkající se převodních cen, správce daně bude mít k dispozici vhodnější data pro výběr a zároveň daňový subjekt bude do jisté míry preventivně víc odrazen od krácení základu daně ve vztahu ke spřízněným osobám. Z toho důvodu tato nová příloha může přinést i větší inkaso daně. Na druhou stranu při zpracování daňového přiznání mohou daňoví poplatníci oprávněně namítat, že s novou přílohou se jim rozšíří administrativní povinnosti, které se projeví ve větších nákladech. Avšak vzhledem k výše uvedeným kritériím se nebude jednat o drobné podnikatelské subjekty, a pokud reálně zhodnotíme uvedené předpoklady, tak se bude jednat o společnosti, u kterých je právě největší riziko upravovat základ daně prostřednictvím transakcí se spojenými osobami.

V současné době se hovoří i o novém zákonu o investičních pobídkách a tím i o změně podmínek pro jejich čerpání. V této práci byl analyzován judikát 7 Afs 94/2012, kde NSS konstatoval odlišné podmínky v důkazním břemenu v případech, kdy poplatník čerpá investiční pobídky, od jiných (normálních) případů, kdy investiční pobídky poplatník nečerpá. Podle Kuncové a Maška (2014) byla v původním zákoně podmínka, že poplatník nemá zvyšovat základ pro výpočet slevy na dani transakcemi se spojenými osobami, které neodpovídají cenám obvyklým mezi nezávislými osobami. Nedodržení podmínky znamenalo doměření veškeré čerpané slevy a zároveň nemožnost čerpání slevy na dani v dalších letech. Novela, která má začít platit v létě 2015, obsahuje mimo jiné snížení těchto sankcí za nesprávné nastavení převodních cen. Například, že při nedodržení podmínek dojde k doměření jen části slevy na dani.

Jak aktuální téma převodní ceny jsou, je možno podle mého názoru prokázat i častými úpravami ust. § 23/7 ZDP, a sice v roce 2013 ve znění (Bláha, 2014): „*Lišili 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 správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl...*“

V roce 2014 a 2015 došlo ke změnám, na:

- „*doložitelný, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl...*“
- „*doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl...*“

Právě správný výklad a aplikace ustanovení § 23/7 ZDP byly v mnoha rozsudcích rozhodující pro závěr Nejvyššího správního soudu. Z tohoto zákonného ustanovení vyplývá, že správce daně upraví základ daně, pokud jsou splněny tři podmínky⁵⁹. První je, že se jedná o osoby spojené. Druhá podmínka zní, že sjednané ceny mezi nimi se liší od cen sjednaných mezi nezávislými osobami a třetí je o tom, že rozdíl

⁵⁹ Např. rozsudek 1 Afs 60/2006.

těchto cen není uspokojivě doložen. Častým závěrem NSS bylo, že správce daně opomněl třetí podmínku⁶⁰ a tedy bez možnosti vyjádření a doložení skutečnosti poplatníkem vyměřil daňovému subjektu daň. Jeho postup byl v takových případech chybný. Stejně tak byl chybný postup správce daně, když nepodložil své tvrzení, že se tzv. převodní ceny liší od jiných, zjištěnými důkazy a skutečnostmi. Daňový orgán se jen nemůže domnívat, ale aby vyvrátil předložené tvrzení poplatníka, musí mít zpracovaný tzv. „benchmark“ obvyklých cen či marží pro konkrétní posuzovaný případ⁶¹.

Na druhou stranu je důležité zmínit, že tzv. „třetí podmínka“, která dává daňovému subjektu „poslední“ možnost doložení převodní ceny, neznamena, že by měli poplatníci zanedbávat dokumentaci a čekat až na stanovisko správce daně. Je sice pravda, že pokud si poplatník dokumentaci nepřipraví, tak správce daně musí dát poplatníkovi „znovu“ prostor pro doložení tvrzení, které uvádí v daňovém přiznání a poplatník může důkazní břemeno i v této situaci unést. Jenže v praxi tato lhůta může být stanovena podle ZDŘ na pouhých 15 dní.⁶²

Vezmeme-li potom v úvahu pracnost dokumentace a často potřebu i historických dat z téhož období, může být doložení rozdílu cen v uspokojivé kvalitě při krátké časové lhůtě téměř nemožné.

Z toho důvodu odborná veřejnost často doporučuje dokumentaci k převodním cenám zpracovávat i přes to, že její doložení u nás není stále právně závazné a její vypracování se promítne do vyšších administrativních nákladů.

Uvedená dokumentace má i funkci preventivní, jelikož po jejím předložení poplatníkem přechází dokazování na správce daně, a ten musí na základě nějakých dat (ne pouhého konstatování) prokázat, že poplatníková dokumentace není uspokojivá. Takový postup je pro daňový orgán daleko náročnější.

⁶⁰ Např. rozsudek NSS 5 Afs 48/2004.

⁶¹ Např. 8 Afs 51/2009, popřípadě 7 Afs 86/2013.

⁶² Viz postup k odstranění pochybností v § 89 odst. 3. Ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty (Daňový řád).

6 Závěr

Diplomová práce si kladla za hlavní cíl vyvodit důsledky daňových aspektů převodních (transferových) cen na poplatníka. K tomuto cíli jsem se postupně dopracoval přes logickou strukturu, kde byla v teoretické části (kapitola Literární rešerše) práce nejprve shrnuta problematika převodních cen ve spojení s jejím mezinárodním vývojem. Tento vývoj dané problematiky byl po celou dobu doprovázen daňovými autoritami, jelikož „neúplná a nejednotná“ pravidla motivovala jednotlivé daňové poplatníky přesouvat zisky transakcemi se spřízněnými osobami do výhodnější daňové jurisdikce a veřejné rozpočty tím mohly přicházet o značný příjem. Konkrétněji byla v této části práce popsána také současná podoba MS OECD a Směrnice OECD, z nichž vychází legislativa Evropské Unie, respektive České republiky.

Aby bylo možné vyvodit dopady převodních cen na poplatníka (popřípadě správce daně) byly v souladu s cílem práce zanalyzovány v první části Vlastní práce soudní spory o převodních cenách, které se od roku 2004 dostaly až k českému Nejvyššímu správnímu soudu, i další rozsudky, které řešil Soudní dvůr EU či jiný nejvyšší národní soud. Na základě analýzy těchto soudních sporů byly v další části práce vyvozeny obecné důsledky ze závěrů těchto analyzovaných judikátů na daňového poplatníka i opačně na správce daně.

V judikatuře NSS byla konstatována celá řada závěrů, která měla negativní dopad na správce daně, a tím posilovala pozici daňového poplatníka. Jednalo se například o případy, kde správce daně nemohl doměřit poplatníkovi daň, pokud nebyly kumulativně splněny tři podmínky ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, nebo o případ GlaxoSmithKline, kdy správce daně musí při určování nezávislé ceny přihlídnout k dalším ekonomicky relevantním okolnostem transakce, jako byly konkrétně licenční smlouvy. Shrnutí takovýchto závěrů je zpracováno v tabulce č. 6.

Jiná stanoviska NSS měla například dopad na daňového poplatníka, který se v určitých situacích dostal do náročnější pozice při dokazování správnosti převodních cen. Např. pokud poplatník podá dodatečné daňové přiznání, popírá své tvrzení a důkazní břemeno se přenáší na něj nebo pokud poplatník čerpá investiční pobídky, bude čelit vyšším nárokům na prokazování ekonomické opodstatněnosti svých transakcí a dodržování principu tržního odstupu.

Tab. 6 Souhrn dopadů na správce daně

Rozsudek	Dopad na správce daně
Afs 60/2006	SD nemůže doměřit poplatníkovi daň, pokud nebyly kumulativně splněny tři podmínky ustanovení § 23 odst. 7 ZDP.
7 Afs 86/2013	SD nemůže poplatníkovi pouze sdělit, jaká je výše obvyklé ceny. (dle jeho názoru)
1 Afs 101/2012	Skutečnou cenu SD zjistí zpravidla z účetnictví. Obvyklou SD určí na základě srovnávání skutečných cen shodných (podobných) transakcí. V nedostupnosti „shodných transakcí“ může SD obvyklou cenu určit jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. (referenční cena)
8 Afs 51/2009	SD nemůže cenu obvyklou stanovit jediným číslem, má být určena intervalem.
7 Afs 94/2012	SD musí hledět na dílčí činnosti poplatníka jako na relativně nezávislé, pokud by každou bylo možno provozovat samostatně.
7 Afs 50/2010	Pokud má SD 2 odlišné znalecké posudky, nemůže se sám rozhodnout, která zjištění (ne)použije.
7 Afs 86/2013	Neodmítne-li SD předložený znalecký posudek, ale hodnotí jej, vytýká mu chyby, neshodne se ve výši ceny obvyklé, nemůže jej akceptovat při stanovení ceny.
7 Afs 113/2009	SD pochybí, pokud odmítne vyslechnout svědka (jako účastníka transakce) na doporučení od poplatníka.
GlaxoSmithKline	Při určování CUP ⁶³ je nutné přihlédnout k dalším ekonomicky relevantním okolnostem transakce (jako jsou licenční smlouvy).

Zdroj: vlastní zpracování;

V práci byly analyzovány i spory, kdy se vnitrostátní soud dotazoval Soudního dvora EU a žádal vydání rozhodnutí v předběžné otázce na eventuální neslučitelnost legislativy členské země se svobodami volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu. Jednalo se především o přeshraniční transakce, které zvýhodňovaly daňové rezidenty oproti daňovým poplatníkům z jiného členského státu. V takovýchto rozhodnutích evropský Soudní dvůr někdy zvýhodňování daňových rezidentů ospravedlnil, ale často jen za určitých podmínek a splnění konkrétních důvodů. Shrnutí takovýchto závěrů na poplatníka je zpracováno v tabulce č. 7.

⁶³ Metoda nezávislé srovnatelné ceny. Srovnává ceny v řízené transakci s cenami ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností (Pokyn D-332).

Tab. 7 Souhrn dopadů na poplatníka

Rozsudek	Dopad na poplatníka
5 Afs 48/2004	Nedá-li SD prostor poplatníkovi pro doložení stanovené převodní ceny, poplatník u soudu uspěje.
7 Afs 74/2010	Poplatník musí dostat prostor (časový i věcný), aby mohl rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit (doložit).
9 Afs 87/2012	Pokud poplatník nechá vstoupit do obchodních vztahů další mezičlánek za účelem úpravy ceny (ekonomicky neracionální) jde o jinak spojené osoby.
47 Afs 47/2013	Jinak spojenou osobou je osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.
1 Afs 99/2012	Pokud podá poplatník dodatečné daňové přiznání, popírá své tvrzení a důkazní břemeno se přenáší na poplatníka.
7 Afs 94/2012	Poplatníci čerpající investiční pobídky čelí vyšším nárokům na prokazování ekonomické opodstatněnosti svých transakcí a dodržování principu tržního odstupu.
9 Afs 87/2012	Poplatník neuspěje, pokud odůvodňuje převodní ceny svým zdravotním stavem.
8 Afs 51/2009	Pokud je znalecký posudek od SD nepřezkoumatelný (chybí v něm zdroje i kritéria), poplatník s ním nemusí souhlasit.
C-446/03	Mateřská spol. z UK si může odečíst ztráty dceřiné společnosti i z jiného členského státu za podmínky, že dceřiná společnost (nerezident) vyčerpala všechny možnosti zohlednit ztráty, které existovaly v její jurisdikci.
C-311/08	Poskytování bezúročných půjček rezidentovi za výhodnějších daňových dopadů, je podle ESD ospravedlnitelné jen za splnění konkrétních důvodů.
C-324/00	Pokud německý rezident půjčující si od nerezidenta je daňově znevýhodněn, německý ZDP je diskriminační a odporuje článku 43 ES.
C-524/04	Zaplacené úroky nerezidentům mohou být daňově neuznatelné jen ve vykonstruované operaci.
1 Afs 99/2012	Mateřské společnosti nemůže přenášet ztrátu na poplatníka z činností, za které je sama zodpovědná.
9 Afs 93/2007	Poukaz na § 23/7 ZDP pro posouzení odpočtu DPH je zcela irelevantní.

Zdroj: vlastní zpracování;

Jelikož dílčí cíl práce byl zaměřen na specifické oblasti užití převodních cen, jako je např. oblast pronájmu, tak podkapitola Vlastní práce se věnovala závěrům soudů, které byly klasifikovány právě podle specifické oblasti, kde byly převodní ceny použity. Jednotlivé kategorie byly zvoleny podle oblastí, které se nejčastěji objevovaly v analyzovaných soudních sporech.

Specifické aspekty v převodních cenách pro oblast nájemného byly zpracovány v kapitole 4.4.1. Poplatník v situacích, kdy jedná se spojenou osobou o výši nájmu, musí brát v potaz okolnosti jako je např. lokalita nemovitostí, lukrativnost částí města, výměra podnikatelské plochy (versus celkové plochy) nebo cenovou regulaci nájemného ve městě. Specifika v oblasti půjček byly zpracovány v kapitole 4.4.2. Jeden se závěrů zněl, že pokud byla při poskytování úvěru u poskytovatele v dozorčí radě stejná osoba jako u příjemce úvěru jednatelem, byly tyto osoby spojené. Analogicky oblast výroby i ostatní oblasti byly zpracovány v kapitole 4.4.3 a 4.4.4.

Na úplný závěr by se dalo i konstatovat, že na základě všeobecných poznatků z této práce, daňových aspektů převodních cen a rostoucímu zájmu daňových orgánů a OECD o problematiku převodních cen, lze vyvodit pro poplatníka důležitý závěr, že by měl této oblasti, pokud se jej týká, věnovat zvýšenou pozornost a preventivně zabraňovat potencionálním rizikům, které mohou při kontrole převodních cen vzniknout. Dobrá prevence v tomto případě znamená především odborně a kvalitně zpracovaná dokumentace sjednaných převodních cen.

7 Literatura

ARZINGER & PARTNERS. 2015. *Nebojte se finančního úřadu a braňte svá práva*. Arzinger.cz: Newsletter [online]. [cit. 2015-04-14]. Dostupné z: <http://arzinger.cz/en/newsletter/show/21>

AMBRUZ & DARK DELOITTE LEGAL. *Daň z příjmů právnických osob*. [online]. 2014 [cit. 2015-04-29]. Dostupné z: <http://www.deloittelegal.cz/581.html?page=10>

BEPS. In: Fucik.cz: *Převodní ceny* [online]. 2015 [cit. 2015-04-28]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/temata/prevodni-ceny/>

BLÁHA, RADIM. 2014. *GFŘ: Převodní ceny - Globální výzva současnosti*. In: *Economia* [online]. [cit. 2015-04-05]. Dostupné z: http://kas.economia.ihned.cz/gallery/6/1937-radim_blaha_prevodni_ceny_pwc_2014pdf.pdf

BURDA, ZDENĚK. „Cena obvyklá“ v daňové judikatuře. *Daně a právo v praxi* [online]. 2012, č. 7 [cit. 2015-04-15]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39038v49023-cena-obvykla-v-danove-judikature/?search_query=\\$index=-1|\\$index=828|\\$index=99%20\\$source=1|\\$source=17](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39038v49023-cena-obvykla-v-danove-judikature/?search_query=$index=-1|$index=828|$index=99%20$source=1|$source=17)

BURDA, ZDENĚK. *Marketing v nákladech firmy*. *Daně a právo v praxi* [online]. 2010, č. 2 [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d8623v11423-marketing-v-nakladech-firmy/?search_query=\\$index=1894](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d8623v11423-marketing-v-nakladech-firmy/?search_query=$index=1894)

CANADA V. GLAXOSMITHKLINE INC. 2012. *Supreme Court Judgments* [online]. [cit. 2015-04-09]. Dostupné z: <https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/12613/index.do>

COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION [online]. 2013 [cit. 2013-04-17]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_6999/

ČECH, P. *Převodní ceny mezi spojenými osobami a jejich problematika*. Diplomová práce. Univerzita Karlova v Praze, 2013.

FINANČNÍ SPRÁVA. 2014. *Finanční úřady se při daňových kontrolách zaměří na převodní ceny*. Finanční správa.cz [online]. [cit. 2015-05-05]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti/financni-urady-prevodni-ceny-5486>

FUČÍK, IVAN. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 235 s. ISBN 978-80-7357-323-2.

GALANDOVÁ, MIRIAM A MATEJ KALALČJAK. 2014. *Právna úprava dane z příjmov v kontexte Európskych slobôd*. Epravo.sk [online]. [cit. 2015-04-09].

GLAXOSMITHKLINE INC.: Supreme Court Sends Transfer Pricing Dispute Back to Square One. 2012. *KPMG: Tax News Flash Canada* [online]. [cit. 2015-05-03]. Dostupné z: <https://www.kpmg.com/Ca/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/TNF/Pages/tnfc1232.htm>

HOUSKA, MARTIN A KATEŘINA BEREKOVÁ. 2010. *Zajímavé případy před Evropským soudním dvorem: Société de Gestion Industrielle SA vs. Belgique (C-311/08)*. KPMG: Přehled legislativních změn [online]. (Březen) [cit. 2015-05-09]. Dostupné z: https://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Financial-Update/Documents/KPMG_Financni-aktuality_2010-03.html

INTERNATIONAL TAXATION: The C-524/04 Ruling of the European Court of Justice – Thin Capitalisation. In: Deloitte: Tax and Legal News [online]. May, 2007 [cit. 2015-03-26]. Dostupné z: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Tax%20Legal%20News/tax_legal_news_en_0705.pdf

JOINT TRANSFER PRICING FORUM. EUROPEAN COMMISSION [online]. 2015 [cit. 2015-04-28]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm#background

- JOUFFROY, RENAUD A FABIEN COTTE. 2013. France: Nestlé case. *International Tax Review: Landwell & Associés* [online]. [cit. 2015-05-09]. Dostupné z: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3182015/France-Nestle-case.html>
- KLASIFIKACE EKONOMICKÝCH ČINNOSTÍ (CZ-NACE). Praha: Český statistický úřad, 2008, Metodika (Český statistický úřad). ISBN 978-80-250-1660-2.
- KODAP. *Použití převodní ceny mezi spojenými osobami musí správce daně prokázat* [online]. 2010 [cit. 2015-04-30]. Dostupné z: <http://www.kodap.cz/cz/aktuality/pouziti-prevodni-ceny-mezi-spojenymi-osobami-musi-spravce-dane-prokazat.html>
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Guide to International Transfer Pricing: Law, Tax Planning and Compliance strategies*. KluwerLaw International, 2010. 784 s. ISBN 978-90-411-3121-8.
- KOŠUT, DAVID. *Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. ledna 2013, čj. 1 Afs 101/2012. Kreston A&CE: Vybraná soudní judikatura* [online]. 2013 [cit. 2015-05-16]. Dostupné z: <http://www.ace.cz/informace/danove-novinky/vybrana-soudni-judikatura.html>
- KPMG-US. 2010. *France: French Supreme Court Clarifies Permanent Establishment Issue of Commissionaire Arrangements* [online]. [cit. 2015-05-08]. Dostupné z: http://www.us.kpmg.com/microsite/taxnewsflash/tp/2010/TNFTP10_20France.html
- KUNCOVÁ, IVA A PETR MAŠEK. 2014. *Daňové aspekty čerpání pobídek – vliv předpokládaných změn*. Pwc.com/cz [online]. (září) [cit. 2015-05-06]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/data/files/prezentace-msv-2014-danove-aspekty-cerpani-pobidek-4419.pdf>
- MFČR. *Přehled srovnatelnosti a ziskových metod: Revize kapitol I- III Směrnice o převodních cenách*. Financnisprava.cz: CTPA [online]. 2010, (překlad OECD) [cit. 2015-05-18]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Prehled_srovnatelnosti_a_ziskovych_metod.pdf

- MOUČKA, LUBOMÍR. *Nové judikáty z oblasti převodních cen*. In: KPMG: Horizonty [online]. červen, 2013 [cit. 2015-04-26]. Dostupné z: http://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Horizons/Documents/KPMG-1306-Horizonty_prevodni-ceny.pdf
- NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD [online]. 2013 [cit. 2014-04-17]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/Uvod/art/1>
- NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD: *Zpráva o činnosti Nejvyššího správního soudu v letech 2003-2009*. 2010. In: Nssoud.cz [online]. [cit. 2015-05-14]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/dokumenty%5Cpublikace%5Ccs%5CStrana_1-%2063.pdf
- NERUDOVÁ, DANUŠE. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2008, 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- NERUDOVÁ, D. *Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. Daně a právo v praxi. 2007. č. 6. ISSN 1211-7293. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2278v3021-mezinarodni-smlouvy-o-zamezeni-dvojoho-zdaneni/>
- OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* [online]. 2013 [cit. 2015-04-28]. ISBN 978-92-64-20271-9. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>
- OECD MODEL TAX CONVENTION. *OECD* [online]. 2014 [cit. 2015-04-27]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>
- OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010. 372 s. ISBN 978-92-640-9033-0.
- OECD, (ed.). 2014. *Public Consultation: DISCUSSION DRAFT ON TRANSFER PRICING DOCUMENTATION AND CbC REPORTING*. Transfer pricing: discussion draft transfer pricing documentation [online]. (30 January) [cit. 2015-05-13]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-transfer-pricing-documentation.pdf>

PEČENKOVÁ, LUCIE. *Metodická směrnice firmy. TRANSFER PRICING – “PŘEVODNÍ CENY”* [online]. 2010, Leden [cit. 2015-04-27]. Dostupné z: <http://auditucetnictvi.cz/web/smernice/Methodicka%20smernice%20Transfer%20pricing%20-%20Prevodni%20ceny.pdf>

Převodní ceny: Nové pokyny Ministerstva financí k převodním cenám mezi společníky osobami. Fucik.cz [online]. 2011 [cit. 2015-04-29]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/temata/prevodni-ceny/nove-pokyny-ministerstva-financi-k-prevodnim-cenam-mezi-spojenymi-osobami/>

Pwc. 2015. *Když dojde na soudy*. Daňové a právní služby: Daňové poradenství pro právnické osoby [online]. [cit. 2015-05-14]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/danove-sluzby/danove-spory-sprava-dani-a-danova-politika/kdyz-dojde-na-soudy.jhtml>

Pwc/INTERNATIONAL TP. 2014. Commissionaire and permanent establishment (dependent agent). International Transfer Pricing 2013/14 [online]. [cit. 2015-05-09]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/france.pdf>

RÖDL & PARTNER. *Daňové kontroly převodních cen mezi spřízněnými podniky*. Mandantenbrief [online]. Květen. 2010 [cit. 2015-04-30]. Dostupné z: http://www.roedl.com/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/mb/mb1005c.pdf

RYLOVÁ, ZUZANA. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení residence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: ANAG, 2012, 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.

Slovník pojmů. *Businesscenter.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-05-20]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pojmy/>

SCHOLTZ, MICHAL. *OECD přitvrzuje v boji proti daňovým únikům*. In: Fucik.cz [online]. 2014 [cit. 2015-04-28]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/dane/oecd-pritvrzuje-v-boji-proti-danovym-unikum/>

SKALICKÁ, HANA. *Správná aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění aneb Jak finanční úřady používají pouze vnitrostátní zákony*. Daně a právo v praxi [online]. 2010, č. 1 [cit. 2015-04-25]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d8433v11095-spravna-aplikace-smluv-o-zamezeni-dvojicho-zdaneni-aneb-jak-fi/?search_query=smlouva%20o%20zamezen%C3%AD%20dvoj%C3%ADho%20zdan%C4%9Bn%C3%AD

SMĚRNICE O PŘEVODNÍCH CENÁCH PRO NADNÁRODNÍ PODNIKY A DAŇOVÉ SPRÁVY, In: Zpráva komise pro fiskální záležitosti [online]. 2010 [cit. 2014-04-26]. Dostupné z: <http://www.bdo.cz/legislativa-a-ostatni-predpisy-1/aktualni-zneni-smernice-oecd-oprevodnich-cenach>

SOJKA, VLASTIMIL. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. ISBN 978-80-7478-035-6.

SOLILOVÁ, V. NERUDOVA, D. *Řešení případů dohodou dle komentářů Modelové smlouvy OECD a česká daňová politika - 1. část*. Daně a právo v praxi. 2010. sv. XV, č. 5/2010. ISSN 1211-7293. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9794v12667-reseni-pripadu-dohodou-dle-komentare-modelove-smlouvy-oecd-a-ceska/>

SOLILOVÁ, VERONIKA. 2014. *Judikatura z oblasti převodních cen*. DS MENDELU: Převodní ceny [online]. [cit. 2015-05-09]. Dostupné z: is.mendelu.cz

SZMARAGOWSKI, DANIEL, JANA SVOBODOVÁ A VERONIKA ČERVENKOVÁ. *Nejvyšší správní soud: zpřísnění důkazní ho břemen e týkajícího se správnosti převodních cen pro příjemce investičních pobídek*. In: Finanční aktuality KPMG [online]. 2014, listopad [cit. 2015-04-24]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Financial-Update/Documents/KPMG-Financni-aktuality-2014-11.pdf>

SZMARAGOWSKI, DANIEL A DANIELA ČERNÁ. *Vyjádření Nejvyšší ho správní ho soud u k posuzování převodních cen mezi spojenými osobami*. KPMG: Finanční aktuality [online]. 2014, leden [cit. 2015-04-29]. Dostupné z: <https://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Financial-Update/Documents/KPMG-Financni-aktuality-2014-01.pdf>

ŠIROKÝ, JAN. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

TRANSFER PRICING IN THE EU CONTEXT. European Commission [online]. 2015 [cit. 2015-04-27]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/index_en.htm

VYŠKOVSKÁ, MAGDALÉNA. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 174 s. ISBN 978-80-7357-550-2.

WITTENDORFF, J. *Transfer pricing and the arm's length principle in international tax law*. Alphenaan den Rijn, The Netherlands: KluwerLaw International, 2010. 880 s. ISBN 978-90-411-3270-3.

WORLD TAX ADVISOR. 2012. *Deloitte: International Tax* [online]. (22 June 2012) [cit. 2015-05-09]. Dostupné z: http://www.deloittetax.at/wp-content/dtt_tax_worldtaxadvisor_120622.pdf

Právní prameny

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, *Pokyn GFŘ D – 10*, ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky, č.j. 37488/12-3131-13228

MINISTERSTVO FINANCÍ, *Pokyn D-332*, Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny, č.j.: 39/86 829/2009-393

MINISTERSTVO FINANCÍ, *Pokyn D – 333*, Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami, č.j.: 39/ 86 838/2009-393

MINISTERSTVO FINANCÍ, *Pokyn D-334*, Sdělení k rozsahu dokumentace způsobu tvorby ceny mezi spojenými osobami, Č.j.: 39/86 849/2009-393

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 08. 02. 2003 ve věci C-324/00 (Lankhorst-Hohorst GmbH).

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 13. prosince 2005, věc C-446/03, Marks & Spencer plc. In: EUR-Lex [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [cit. 2014-04-05]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57067&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=140972>

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. ledna 2010, věc C-311/08 (Société de Gestion Industrielle)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 1. července 2013, sp. zn. 7 Afs 50/2010 - 60

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 31. října 2013, sp. zn. 7 Afs 86/2013 – 21

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 22. srpna 2013, sp. zn. 1 Afs 67/2013 – 28

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 13. června 2013, sp. zn. 7 Afs 47/2013 – 30

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 25. června 2014, sp. zn. 7 Afs 94/2012 – 74

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 13. března 2013, sp. zn. 1 Afs 99/2012 – 52

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 26. března 2014, sp. zn. 9 Afs 87/2012 – 50

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 23. ledna 2013, sp. zn. 1 Afs 101/2012 – 31

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27. ledna 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010 – 81

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 22. července 2011, sp. zn. 5 Afs 61/2010 – 61

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 14. ledna 2010, sp. zn. 7 Afs 11/2009 - 53

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 29. prosince 2009, sp. zn. 8 Afs 51/2009 – 61

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. dubna 2009, sp. zn. 2 Afs 42/2008 - 62

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 21. října 2008, sp. zn. 2 Afs 84/2008 - 78

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 31. března 2009, sp. zn. 8 Afs
80/2007 - 105

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27. června 2007, sp. zn. 1 Afs
60/2006 - 94

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 17. srpna 2007, sp. zn. 5 Afs
143/2006 - 72

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 25. června 2007, sp. zn. 8 Afs
152/2005 - 72

Smlouva o fungování Evropské unie

Smlouvu o založení Evropského společenství

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník

Seznam zkratk

ALP – The arm's length principle

ČNB – Česká národní banka

ČR – Česká republika

ČSSR – Československá socialistická republika

DPFO – Daň z příjmů fyzických osob

DPP – Daň z příjmů právnických osob

DS – Diskontní sazba

EU – Evropská unie

ES – Evropské společenství

ESD – Soudní dvůr Evropské unie

JTPF – Joint Transfer Pricing Forum

KS – Krajský soud

MS OECD – Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění

NSS – Nejvyšší správní soud

OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

SD – Správce daně

SGI – Société de Gestion Industrielle

Směrnice OECD – Směrnice o přev. cenách pro nadnárodní podniky a daň. správy

SRN – Spolková republika Německo

SCC – Supreme Court of Canada

SZDZ – Smlouva o zamezení dvojího zdanění

TCC – Tax Court of Canada

ZDPH – Zákon o dani z přidané hodnoty

ZDZ – Zamezení dvojího zdanění

ZDZP – Zákon o daních z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb.)

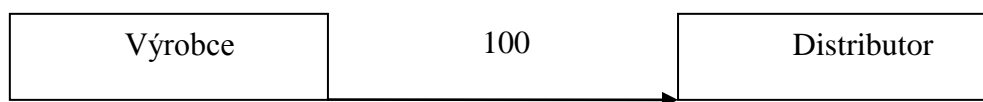
ZO – Zdaňovací období

Přílohy

A Modelový příklad na daňové dopady převodních cen

Výrobce prodává své produkty spřízněnému distributorovi, který sídlí v jiné daňové jurisdikci. Daňová sazba ve státě výrobce je 10 %, zatímco sazba jurisdikce distributora je 40 %.

V prvním scénáři výrobce účtuje distributorovi za zboží cenu 100. Jak je znázorněno v tabulce 8, celkové náklady výrobce s tímto spojené jsou 85. Zisk vychází tedy před zdaněním 15. Daň je 1,5 a čistý zisk 13,5.



Obr. 2 Scénář 1

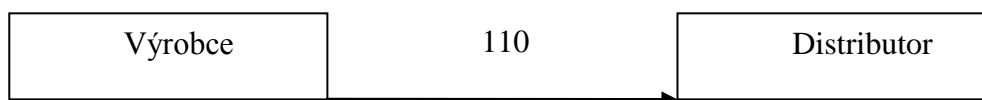
Distributor prodává tyto výrobky nespřízněným společnostem za cenu 120. Celkové náklady jsou tvořeny přímými náklady (za zboží koupené od výrobce) v hodnotě 100 a režijními náklady 5 a činí tedy v souhrnu 105. Distributor dosahuje zisku před zdaněním 15, proto zaplatí daň ve výši 6. Celková výše zaplacené daně této konsolidované skupiny v tomto je 7,5 a zisk po zdanění 22,5 %.

Tab. 8 Scénář 1

	Výrobce	Distributor	Konsolidovaný výsledek skupiny
Výnos	100	120	
Celkové náklady	85	105	
Zisk před zdaněním	15	15	30
Sazba daně/efektivní sazba daně	10 %	40 %	25 %
Daň	1,5	6	7,5

Zdroj: Kolektiv autorů (2010), vlastní úprava;

Ve druhém scénáři zůstává téměř vše stejné, pouze si výrobce účtuje za prodej zboží 110 (místo předchozích 100) distributorovi. V tabulce č. 9 vidíme, že nyní dosahuje zisku před zdaněním 25 a výše daně je 2,5. Distributor naopak dosahuje zisku před zdaněním 5 a zaplatí tak daň v hodnotě 2.



Obr. 3 Scénář 2

Celková výše daně této konsolidované skupiny v tomto případě bude pouze 4,5 a zisk po zdanění 25,5. Na tomto modelu lze zpozorovat přesunutí zisku z daňové jurisdikce s vyšší sazbou do jiné s nižší sazbou daně, což v tomto případě znamená, že celkově konsolidovaná skupina ušetřila na dani 3 a tím efektivní sazba daně skupiny klesla dokonce o 15 %, konkrétně z 25 % na 10 %.

Tab. 9 Scénář 2

	Výrobce	Distributor	Konsolidovaný výsledek skupiny	Rozdíl oproti scénáři 1
Výnos	110	120	x	x
Celkové náklady	85	115	x	x
Zisk před zdaněním	25	5	30	0
Sazba daně/efektivní sazba daně	10 %	40 %	10 %	-15 %
Daň	2,5	2	4,5	-3

Zdroj: Kolektiv autorů (2010), vlastní úprava;

B Analýza českých sporů o převodních cenách

Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 86/2013

Tento judikát se zabýval důkazním břemenem v případě stanovení ceny, kdy daňový poplatník podle názoru správce daně prodával své výrobky spojeným osobám za ceny neodpovídající cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami.

Správci daně vznikly v rámci daňové kontroly pochybnosti o tom, že ceny, za které subjekt prodával své výrobky spojeným osobám, neodpovídají cenám sjednaným mezi nezávislými osobami. Proto doměřil poplatníkovi daň z příjmů právnických osob (DPP). Szmaragowski, Černá (2014) uvádí: „*Správce daně sice částečně akceptoval znalecký posudek od renomovaného znaleckého ústavu, zároveň však k tomuto posudku vyjádřil určité výtky a sám stanovil spodní hranici tržního rozpětí.*“

Poplatník brojil proti postupování správce daně, jelikož při daňové kontrole nebyl respektován předložený znalecký posudek. Správce daně sice částečně akceptoval tento posudek od renomovaného znaleckého ústavu, ale zároveň k tomuto posudku vyjádřil určité výtky a sám stanovil spodní hranici tržního rozpětí.

NSS i Krajský soud v tomto případě rozhodli ve prospěch poplatníka, protože je nepřijatelné, aby správce daně poplatníkovi pouze sdělil, jaká je výše ceny obvyklé.

Chybný postup byl také v tom, že v průběhu daňového řízení správce daně hodnotil znalecký posudek, vytýkal mu chyby, neshodl se znalcem na výši ceny obvyklé, přitom současně posudek neodmítl a dokonce jej z části akceptoval při stanovení ceny obvyklé. Správce daně v tomto případě postupoval v rozporu se zákonem i judikaturou. (7 Afs 84/2013)

KS i NSS zdůraznil povinnost správce daně spočívající v tom, že jednoznačně a prokazatelně seznámí daňový subjekt se vzniklými rozdíly a dále, že daňovému subjektu musí poskytnout reálnou možnost, aby se k tomuto rozdílu mohl vyjádřit a uspokojivě jej doložit. Rozhodnutí soudů tak posílilo pozici daňových subjektů ve vztahu k dokazování výše převodní ceny (Szmaragowski, Černá, 2014)

Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 67/2013

Tento judikát NSS se zabýval úvěrovým vztahem, kdy jednatel společnosti (Lajes) byl v okamžiku uzavření úvěrové smlouvy zároveň i členem dozorčí rady společnosti (J & T BANKA), která úvěr poskytovala.

Správce daně uvedl, že v době poskytnutí úvěru LAJES byl její jednatel současně členem dozorčí rady společnosti J&T BANKA a vyměřil DPPPO. Poplatník (Lajes), který přijímal úvěr, s tímto však nesouhlasil a uvedl, že jednatel nemohl ovlivnit sjednaný úvěrový vztah ze své pozice v dozorčí radě ve společnosti J & T BANKA.

NSS kasační stížnost poplatníka zamítnul a ztotožnil se tak se stanoviskem správce daně i soudu. Dále konstatoval, že pokud byla jedna osoba v okamžiku sjednání půjčky členem dozorčí rady společnosti (J & T BANKA) a současně jednatel poplatníka (LAJES), bylo možné bez dalšího hovořit o nepřímé formě účasti této osoby na vedení jmenovaných společností.

Obecně řečeno, není rozhodné, zda osoba skutečně určitý druh informací o hospodaření dlužníka vyhledávala a využila své pozice člena dozorčí rady ke sjednání specifických podmínek pro poskytnutí úvěru. Důležité je, že k takovým vnitřním informacím měla ze své pozice přístup a že je potenciálně mohla využít jako jednatel dlužníka.

Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 47/2013

Rozsudky se spisovou značkou 47 Afs 47/2013 a 48 Afs 48/2013 se zabývaly stejným případem. Lišily se pouze jiným zdaňovacím obdobím. Proto byly v této práci posuzovány dohromady. Jednalo se o spor mezi správcem daně a daňovým subjektem, kdy správce daně uvedl, že ceny sjednané mezi poplatníkem a dodavatelem marketingových služeb (televizní spoty) neodpovídaly ceně obvyklé mezi nezávislými subjekty.

Poplatník v rámci daňové kontroly nedoložil a neprokázal své tvrzení, že deklarované částky za reklamní spoty odpovídaly ceně obvyklé mezi nezávislými subjekty (v běžném obchodním styku). Daňová autorita i krajský soud uvedly, že skutkové okolnosti svědčily tomu, že se poplatník účastnil vytvoření právního vztahu s jinou osobou převážně za účelem snížení svého základu daně, respektive jednalo se o vztah jinak spojených osob dle ustanovení § 23 odst. 7 b) bod 5 ZDP. Z toho důvodu byla dodatečně vyměřena poplatníkovi DPPPO.

Poplatník v odvolání namítal, že v odůvodnění rozsudku chyběly důkazy potvrzující, že byl vytvořen právní vztah s jinou osobou převážně za účelem snížení základu daně. Dále uvedl, že fakturovaná částka odpovídala ceně za obdobnou reklamu v jiných sdělovacích prostředcích a oponoval, že ve správním řízení nebyly uvedeny žádné důkazy a jedná se tak pouze o nepodložené domněnky správce daně (Ambruz & Dark Deloitte Legal, 2014).

NSS zamítl stížnost proti rozhodnutí správce daně a krajského soudu, protože daňový subjekt dostatečně neprokázal své tvrzení, že částky za vysílané televizní spoty odpovídají ceně obvyklé mezi nezávislými subjekty a tudíž nelze krajskému soudu vytýkat, že jeho rozsudek neobsahuje vlastní právní úvahu opřenu o důkazy (Ambruz & Dark Deloitte Legal, 2014).

Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 94/2012

Tento rozsudek se zabýval případem, kdy poplatník čerpal slevu na dani z titulu investičních pobídek ve vztahu k problematice převodních cen. Český poplatník byl v tomto případě příjemce investičních pobídek a dodržení tržních cen v transakcích se spojenými osobami pro něho představuje jednu z klíčových podmínek čerpání slevy na dani.

Správce daně zjistil, že poplatník uskutečnil transakce se spřízněnou osobou za ceny neodpovídající cenám v běžných obchodních vztazích, v důsledku čehož konstatoval porušení podmínky pro uplatnění slevy na dani (dle § 35a odst. 2 písm. d) ZDP) a doměřil poplatníkovi DPPO. Smaragowski, Svobodová a Červenková (2014) uvedli: „Navíc se jednalo o distribuci produktů, které společnost předtím sama vyrobila a prodala je spojené osobě za cenu vyšší, než za jakou je pak zpět nakoupila. Tato marže v posledním roce čerpání investičních pobídek několikanásobně vzrostla oproti marži dosahované společností v předchozích a následujících zdaňovacích obdobích.“

Poplatník tvrdil, že nebylo důvodu jeho činnosti posuzovat samostatně (distribuční činnosti), nýbrž že měla být posouzena jeho veškerá činnost jako celek, jelikož ve skutečnosti jde o činnosti vzájemně úzce provázané a často se týkající jednoho druhu zboží, které je nakoupeno, skladováno a připraveno k dalšímu prodeji a následně prodáváno. Dále měl poplatník za to, že správní orgány neunesly důkazní břemeno při prokázání toho, že se sjednané ceny za konkrétních podmínek její tržní pozice a struktury jejích činností lišily od cen sjednávaných za obdobných podmínek mezi nezávislými subjekty.

NSS argumentoval podobně jako krajský soud a tuto kasační stížnost poplatníka také zamítl. Vyvrátil, že by měla být veškerá činnost posuzována jako celek, protože jednotlivé činnosti poplatníka bylo možno provozovat samostatně. NSS dále souhlasil, že hrubá zisková přírážka⁶⁴ poplatníka v rámci distribuce zdravotnických prostředků výrazně převyšovala přírážky dosahovaných u obdobných činností jinými subjekty.

NSS ve svém rozhodnutí obecně formuloval pravidla rozložení důkazního břemene týkajícího se cen obvyklých ve vztahu k poplatníkům čerpajícím investiční pobídky. Toto rozložení důkazního břemene je v tomto případě významným způsobem odlišné od situace poplatníků nečerpajících investiční pobídky. A to tím, když společnost v rámci daňového přiznání čerpá slevu na dani, pak implicitně tvrdí, že v daném zdaňovacím období nezvýšila základ daně pro výpočet slevy na dani operacemi se spojenými osobami. Správce daně v tomto případě prokázal, že se v hospodaření vyskytují obchodní operace se spojenými osobami, které dle racionální úvahy neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, z toho důvodu je právě na poplatníkovi, aby prokázal ekonomickou opodstatně-

⁶⁴ Ve výši 171 %, jiní distributoři obdobného zboží vyhledaní správcem daně dosahovali průměrné hrubé ziskové přírážky v rozmezí 28 % až 80 %.

nost takových transakcí. Rozložení důkazního břemene je významným způsobem odlišné od situace poplatníků nečerpajících investiční pobídky, kdy případný rozdíl mezi účtovanou cenou a cenou obvyklou musí vždy prokazovat správce daně (Smardgowski, Svobodová, Červenková, 2014).

Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 99/2012

Judikát se spisovou značkou 1 Afs 99/2012 se zabýval případem, kdy česká dceřiná společnost odebírala od německé mateřské společnosti suroviny a později z nich vyráběla výrobky, které pak následně prodávala mateřské společnosti nazpět pro prodej v zahraničí.

Moučka (2013) uvedl, že český poplatník podal nejprve dodatečné daňové přiznání, kde daňový základ zvýšil po úpravě převodních cen. Později subjekt podal nové dodatečné daňové přiznání, kde tvrdil, že nedošlo k porušení cen obvyklých a základ daně snížil. Pro stanovení cen použil metodu vlastních nákladů navýšenou o obvyklou přírážku. Podle Moučky (2013) při stanovení ceny byla ztráta mateřské firmy v Německu převedena na českého poplatníka ve zvýšených cenách surovin.

Správce daně doměřil daň, neboť poplatník neprokázal obvyklost cen účtovaných ve vztahu s matkou, a ponechal daň na úrovni prvního dodatečného daňového přiznání. NSS v tomto případě potvrdil názor správce daně. Postup poplatníka byl chybný a došlo k porušení cen obvyklých.

NSS nejprve zopakoval obecné zásady pro dokazování a to, že cenu obvyklou nejprve prokazuje správce daně, a pokud ji prokáže, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. V tomto případě však z důvodu podání dodatečného daňového přiznání poplatník sám popírá svá předchozí tvrzení a tím se důkazní břemeno přenáší na poplatníka (Moučka, 2013).

Co se týká závěru NSS ve vztahu k výši cen z prvního dodatečného přiznání, tak sdružená mateřská společnost nesla plnou odpovědnost za obchodní politiku skupiny v zahraničí, vznikly jí na tuto činnost významné náklady, které převýšily zisk z prodeje do zahraničí, a proto se mateřská společnost ocitla ve ztrátě. Namísto toho, aby mateřská společnost plně nesla ztrátu jako subjekt odpovědný za obchodní politiku na zahraničních trzích, přenesla téměř 4/5 realizované ztráty na poplatníka (1 Afs 99/2012).

NSS konstatoval, že mezi nezávislými osobami by zcela jistě k takovému nevyváženému rozložení nemohlo dojít. K tomu sám poplatník dodával prostřednictvím mateřské společnosti zboží na zahraniční trhy za nižší ceny, než kolik činily její výrobní a prodejní náklady.

Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 87/2012

Judikáty se spisovou značkou 5 Afs 34/2012, 5 Afs 35/2012 a 9 Afs 87/2012 se zabývají stejným případem, liší se pouze zdaňovacím obdobím a osobou stěžovatele. Výklad NSS je zde totožný, proto jsem se těmito rozsudky zabýval souhrnně. Tyto případy řešily problematiku stanovení výše ceny nájemného mezi manžely (pronajímateli) a spojenými osobami, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně.

Správce daně doměřil poplatníkovi (stěžovateli) DPFO včetně povinnosti uhradit penále. Podle správce daně jsou totiž pronajímatel a nájemce osobami, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. Stěžovatel proti tomuto doměření brojil nejprve žalobou krajského soudu, poté kasační stížností u NSS. Uvedl, že důvodem dodatečného doměření daně je nesprávná aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP. Stěžovatel zdůrazňuje, že nebyl v dané době s nájemcem nijak majetkově ani personálně propojen a nájemní smlouva byla uzavřena s předpokladem, že tato společnost skutečně zajistí veškerý provoz budov. NSS však jeho stížnost zamítl.

NSS konstatoval, že v první řadě musí být prokázáno, že jde o osoby spojené, a to správce daně dokázal. U stěžovatele výrazně poklesl výnos z nájemného, přičemž tento pokles nebyl řádně odůvodněn. Stěžovatel snížil svou daňovou povinnost vytvořením umělé skutečnosti, tj. nechal vstoupit do obchodních vztahů další mezičlánek, a to nájemce, s nímž byly ujednány velmi nízké ceny nájemného. Takový obchodní vztah by v běžných ekonomických podmínkách subjekty navzájem neprovázané nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska nikterak racionální⁶⁵.

V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby podle ZDP, 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 obdobných podmínkách. V daném případě byla použita objektivní kritéria a ceny obvyklé byly zjišťovány vhodnou srovnávací metodou. Důkazní břemeno správce daně tedy unesl.

Daňový poplatník (stěžovatel) pak musí dostat prostor, aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit. V daném případě subjekt tento rozdíl nevyšvětlil. Stěžovatel poskytoval plnění ve formě nájmu s jinak spojenou osobou, tj. ve snaze převážně za účelem snížení základu daně v dohodě se svým obchodním partnerem podhodnocoval přijatá plnění, když sjednal ceny nájemného mimo rámec cen obvyklých.

⁶⁵ Je tak zřejmé a je třeba považovat za prokázané, jak ostatně uvedlo ve svém rozhodnutí rovněž finanční ředitelství, že se pronajímatel a nájemce stali osobami kapitálově spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 2. Zákona o daních z příjmů.

Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 101/2012

Tento judikát se zabýval problematikou stanovení výše ceny při prodeji zboží (ryb) mezi spojenými osobami.

Správce daně postupoval tak, že porovnal ceny, za které poplatník prodával ryby spojené slovenské společnosti a jiným nezávislým odběratelům, a o stanovený rozdíl doměřil daň (při prodeji spojené osobě byla jeho marže výrazně nižší za obdobné množství a druh ryb).

Moučka (2013) k tomuto uvedl, že poplatník proti tomuto rozhodnutí brojil rozdílem v kvalitě prodávaných ryb, což se mu však nepodařilo prokázat. Dále argumentoval odlišnou úrovní cenové hladiny na Slovensku. Podle správce daně i NSS v tomto případě cenová hladina v jednotlivých zemích není podstatná, důležitá je naopak výše ceny, za kterou srovnatelní nezávislí odběratelé produkt nakupovali (a ne za jakou cenu jej dále na trhu prodávali). NSS proto postup správce daně považoval za správný.

V tomto případě správce daně využil metodu srovnatelné ceny, tedy zkoumal odběratele poplatníka, kteří odebírali stejné zboží a přibližně stejné množství jako spojená osoba. V případě, že správce daně prokáže, že ceny mezi spojenými osobami se liší, pak musí být dán prostor daňovému subjektu, aby uspokojivě vysvětlil rozdíl mezi těmito cenami. Poplatník tedy v tomto případě neunesl své daňové břemeno a NSS potvrdil daňový doměrek (Košut, 2013).

Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 74/2010

Tento rozsudek NSS upravuje stanovení výše ceny nájemného mezi spojenými osobami. Správce daně zjistil, že poplatník pronajímal nebytové prostory za nižší ceny než je obvyklé nájemné a z toho důvodu upravil základ daně společnosti podle § 23 odst. 7 z důvodu spojení v osobách pronajímatele a nájemce a neuspokojivého doložení rozdílu výše nájemného.

Poplatník zdůvodnil nízké nájemné předloženými fotografiemi, které zachycovaly špatný stav nemovitosti (fotografie byly z pozdějšího období, správce daně tak zpochybnil věrohodnost). Při doměření správce použil jako referenční cenu tu nejvýhodnější pro poplatníka. Poplatník nejprve podal žalobu o tomto rozhodnutí ke krajskému soudu, ten ji však zamítl. NSS však na kasační stížnost poplatníka rozhodl, že správce postupoval v některých věcech nesprávně.

Podle NSS správce daně v tomto případě neprokázal, jaký byl technický stav nebytových prostor, pouze nesouhlasil s vysvětlením a důkazy poplatníka. Správce daně nemůže pouze tvrdit, že poplatník stav prostor dostatečně neprokázal, protože dokazování je na straně správce daně.

NSS konkrétně uvedl: *„Správce daně musí být schopen prokázat všechny podstatné parametry, za nichž byla cena mezi spojenými osobami sjednána. V případě*

stěžovatelky musí být schopen prokázat mimo jiné stav předmětných nebytových prostor v době, kdy byly pronajímány, neboť ten je jedním z nejvýznamnějších cenotvorných faktorů. Čím je lepší, tím vyšší jednotkový nájem (nájem v Kč/m²/rok) lze zpravidla za prostory získat. Správce daně tedy musí mít prokázáno, jaký byl stav prostor v době jejich pronajímání, anebo přinejmenším, že nebyl horší než určitá zjištěná úroveň, a z této úrovně pak vyjít při určení referenční ceny. Pokud tedy stěžovatelka tvrdí, že technický stav prostor byl takový, že o něj potencionální nájemci neměli zájem, musí mít správce daně důkazy vyvracející toto tvrzení stěžovatelky. Nestačí pouhé zpochybnění stěžovatelčina tvrzení, neboť důkazní břemeno nese správce daně.“

Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 61/2010

Judikát se spisovou značkou 5 Afs 61/2010 se zabýval prodejem automobilu blízké osobě. Správce daně dodatečně vyměřil daňovou ztrátu na DPFO, neboť dospěl k závěru, že poplatník uspokojivě nedoložil rozdíl mezi cenou, za kterou prodal osobě blízké motorové vozidlo, a obvyklou cenou uvedeného vozidla zjištěnou podle zvláštního právního předpisu. Poplatník proti tomuto rozhodnutí správce daně brojil žalobou u krajského soudu, kde zpochybňoval postup správce daně. Krajský soud dal poplatníkovi za pravdu a věc vrátil správci daně k dalšímu řízení.

Krajský soud uvedl důvod nezákonnosti vyměření daně jako uplynutí prekluzivní lhůty v důsledku toho, že zahájení daňové kontroly nebylo pro svou nezákonnost způsobilé přerušit běh této lhůty, neboť při něm nebyly uvedeny konkrétní pochybnosti o správnosti dosud vyměřené daně (resp. daňové ztráty).

K zahájení daňové kontroly tedy není podle ustálené judikatury NSS nutné konkrétní podezření či pochybnosti o správnosti předchozích daňových přiznání a tato daňová kontrola může být zahajována, obdobně jako v jiných oblastech veřejné správy, na namátkovém principu. I přesto by bylo nutné považovat daňovou kontrolu za nezákonnou, pokud by bylo zřejmé, že její zahájení či provádění je výsledkem svévole, resp. šikanózního jednání správce daně vůči daňovému subjektu. Poplatník samotný v žalobě svévolný či šikanózní postup správce daně při zahájení a následném provádění daňové kontroly nenamítal, když sporným byl pouze závěr správce daně, jenž žalobci upravil základ DPFO.

NSS nakonec v tomto případě rozhodl ve prospěch správce daně. Závěr krajského soudu nemůže uspět, naopak konstatoval, že daňová kontrola byla v daném případě zahájena dne 11. 9. 2006 v souladu se zákonem, přerušila tedy běh tříleté prekluzivní lhůty, která tak počala běžet znovu od konce roku 2006 a uplynula tedy nejdříve dne 31. 12. 2009. K pravomocnému dodatečnému snížení daňové ztráty (dne 6. 11. 2008) tudíž došlo v rámci zákonné prekluzivní lhůty. NSS shledal kasační stížnost jako důvodnou, rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 113/2009

Judikát se spisovou značkou 7 Afs 113/2009 se zabýval cenami při obchodování mezi spojenými osobami dle § 23 odst. 7 ZDP. Poplatník brojil proti správci daně a jeho dodatečně vyměřené daňové povinnost na DPPO. Krajský soud zrušil rozsudkem rozhodnutí správce daně z důvodu procesního pochybení spočívající v *neprovedení výslechu svědka* a konstatoval, že teprve po provedení výslechu svědka a zhodnocení jeho výpovědi bude možno rozhodnout, zda účastník řízení uspokojivě doložil opodstatněnost poskytnuté slevy mezi personálně propojenými osobami, jak požaduje § 23 odst. 7 ZDP. Správce daně podal kasační stížnost k NSS, ten ji však zamítl a rozhodl také ve prospěch poplatníka.

Podle NSS bylo jediným důvodem zrušení rozhodnutí správce daně pochybení spočívající v neprovedení výslechu svědka, a to i bez výslovného návrhu účastníka řízení, neboť právě provedení tohoto důkazního prostředku mohlo přispět k objasnění okolností, za nichž se realizovaly obchodní vztahy. Tím spíše bylo povinností finančních orgánů provést výslech v situaci, kdy účastník řízení provedení tohoto důkazního prostředku výslovně navrhl a dostatečně konkretizoval, co mělo být tímto výslechem v daňovém řízení prokázáno.

Rozsudek NSS č.j. 8 Afs 51/2009

Rozsudek 8 Afs 51/2009, který se spojoval v pojednání NSS s rozsudkem 8 Afs 52/2009, se zabýval stanovením přírážky u montáže kabelových svazků mezi spojenými osobami z ČR a SRN⁶⁶.

Správce daně zjistil, že mezi českým poplatníkem a německými společnostmi existoval vztah spojených osob dle § 23 odst. 7. Navíc šlo také o sdružené podniky ve smyslu čl. 9 SOZDZ mezi ČSSR a SRN v oboru daní z příjmů a z majetku. Podle šetření správce daně nebyla přírážka ve výši obvyklé, proto předepsal poplatníkovi dodatečné DPPO. Poplatník brojil proti rozhodnutí správce daně, když zejména nesouhlasil s tím, jakým způsobem správce daně stanovoval přírážku a později nesouhlasil i s novějším znaleckým posudkem správce daně, jelikož neměl uvedený závěr přezkoumatelný, neboť autor posudku neuváděl zdroje, ze kterých vycházel při odhadu rentability v oboru. Pojmy rentabilita a obor blíž vůbec nepopisoval. Použití koeficientu v intervalu bylo ve znaleckém posudku vysvětleno pouze tím, „že byl skutečně odhad z dostupných pramenů.“

V řešení se sice nejprve krajský soud se ztotožnil se závěry správce daně, avšak NSS dal poplatníkovi za pravdu.

NSS potvrdil názor, že je to správce daně, kdo musí prokázat pochybení smluvních stran při sjednání převodních cen. Z případu dále nepřímou vyplynulo, že není možné doměřit daň, pokud ke znaleckému posudku chybí dokumentace nebo

⁶⁶ Spolkové republiky Německo.

správce daně není schopen prostřednictvím svých důkazů chybu poplatníka prokázat a zdokumentovat (Kodap, 2010).

Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 42/2008

Tento rozsudek se týkal určení výše úroku z půjčky, kterou poskytla německá mateřská společnost české dceřiné společnosti (poplatníkovi).

Správce daně při daňové kontrole českého poplatníka zjistil, že výše sjednaných úroků (5,25 % p. a.) z půjčky, kterou poplatníkovi poskytla německá společnost, neodpovídala výši úroků, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Správce daně tak postupoval podle § 23 odst. 7 ZDP a stanovil výši obvyklého úroku na 140 % diskontní sazby ČNB. S tímto postupem nesouhlasil poplatník, proto napadl správce daně žalobou u krajského soudu, který dal poplatníkovi za pravdu. Správce daně proto podal kasační stížnost k NSS, tam však byla zamítnuta a NSS potvrdil, že postup správce daně, který na celou situaci použil český zákon, byl chybný.

Pro právní posouzení věci je rozhodné, že zdanění úroků z půjček, jejichž plátcem je daňový rezident jedné smluvní strany (ČR) a příjemcem rezident druhé smluvní strany (SRN), je upraveno v čl. 11 Smlouvy o ZDZ. Tato úprava mezinárodně právní tedy stojí vedle úpravy vnitrostátní (zejména zákona o daních z příjmů), přičemž její aplikace má před úpravou vnitrostátní přednost.

Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 84/2008

Judikát se spisovou značkou 2 Afs 84/2008 se zabýval případem, kdy poplatník přijímal zdanitelné plnění za neexistující marketingové služby za konzultace od spojené osoby, proto správce daně doměřil DPH poplatníkovi. U krajského soudu poplatník s žalobou neuspěl, jelikož vedle sporné faktury a smlouvy o poskytování konzultací neměl poplatník k dispozici žádné důkazy, z nichž by šlo seznat a časově, skutkově i právně kvalifikovat částku, z níž byl uplatněn nárok na odpočet daně.

Následně poplatník připustil svoje pochybení, které spatřoval v nesprávném označení zdanitelného plnění na faktuře, a uvedl, že se jednalo o úpravu převodních cen při obchodování mezi ním a spojenou společností, tak, aby byla dodržena pravidla tržního odstupu. Bez vyúčtování tohoto plnění by došlo k použití nesprávných převodních cen mezi spojenými osobami.

NSS rozhodl ve prospěch správce daně, protože poplatník neprokázal existenci zdanitelného plnění podle smlouvy o poskytování konzultací. Dále nijak nedoložil ani svoje nové tvrzení nové o nezbytnosti dorovnání cen podle pravidel „tržního odstupu“.

NSS zdůraznil, že pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je rozhodující, aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit, a vyvrátil veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil. V daném případě se zdejší soud zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že poplatník neprokázal existenci zdanitelného plnění na základě sporné faktury, a tedy ani oprávněnost nároku na odpočet DPH (Burda, 2010).

Rozsudek NSS č.j. 8 Afs 80/2007

Rozsudek 8 Afs 80/2007 se zabýval stanovením ceny obvyklé u nájemného mezi otcem pronajímatel a synem nájemcem, tedy mezi spojenými osobami.

Správce daně (následně i krajský soud) uvedl, že poplatník (syn) uspokojivě nevysvětlil rozdíl mezi cenou nájmu sjednanou mezi ním a jeho otcem a cenou nájmu sjednávanou mezi osobami v běžných obchodních vztazích. K tomuto tvrzení správce dospěl na základě provedení sedmi místních šetření u jiných daňových subjektů, u kterých zjistil, že průměrná cena za nájemné byla nižší než u těchto spojených osob.

Poplatník se bránil proti dodatečně vyměřené DPFO včasnou kasační stížností. Zejména odmítal způsob výpočtu ceny obvyklé, kterou správce daně určil podle aritmetického průměru jím vybraných nájemních smluv. Tento postup považoval za nezákonný, protože k němu daňový subjekt neměl možnost získat vstupní informace. Tvrdil, že cenu obvyklou je možné určit jako cenu danou určitým cenovým rozpětím, ve kterém se výše nájmu v daném místě pohybuje a které je stanoveno hranicí nájmu nejvyššího a nejnižšího.

NSS v tomto případě rozhodl ve prospěch poplatníka. A shrnul, že ke zjištění ceny obvyklé je nejpříhodnější porovnávací metoda spočívající ve výběru vhodného vzorku subjektů vykonávajících podnikatelskou činnost za stejných nebo alespoň obdobných podmínek. A také konstatoval, že se proto musí vybrat dostatečné množství subjektů, aby na základě jejich údajů se mohl učinit dostatečně objektivní a spravedlivý závěr. Teprve poté se může přistoupit ke stanovení ceny obvyklé. NSS dospěl k závěru, že cenu sjednávanou v běžných obchodních vztazích nelze absolutizovat jediným číslem, jak učinil správce daně, ale je ji třeba stanovit alespoň intervalem nejčastěji realizovaných cen⁶⁷ (Burda, 2012).

⁶⁷ K tomuto judikátu je zveřejněná právní věta. „Cenu sjednanou nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, nelze obvykle stanovit jediným číslem, ale intervalem nejčastěji realizovaných cen a musí se akceptovat veškeré hodnoty z intervalu. Správce daně může doměřit daňovou povinnost poplatníka na základě rozdílu mezi cenou sjednanou a nejbližší hranicí intervalu (tj. na hodnotu nejvýhodnější pro poplatníka)“.

Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 60/2006

Judikát se spisovou značkou 1 Afs 60/2006 řešil výši ceny nájemného. Správce daně při daňové kontrole poplatníka prokázal, že poplatník a společnost ERIC jsou osoby spojené v osobách společníků. Tvrdil, že výše nájemného, které si mezi sebou tyto společnosti sjednaly, neodpovídalo obvyklé ceně nájemného za srovnatelné nemovitosti a doměřil poplatníkovi daň.

Poplatník brojil proti tomuto rozhodnutí správce daně, když nesouhlasil s tím, jak byla vypočítána obvyklá výše nájemného správcem daně. NSS stejně jako krajský soud rozhodl ve prospěch správce daně a kasační stížnost žalobce zamítl.

Podle NSS v tomto případě bylo jednoznačně prokázáno, že pronajímatel a nájemce jsou osoby personálně spojené. Dále sjednané nájemné pronajaté plochy ročně neodpovídalo obvyklé ceně pronájmu tohoto typu nemovitosti v dané lokalitě a poplatník nebyl schopen tento rozdíl správci daně uspokojivě doložit.

Z rekapitulace závěrů soudů bylo zřejmé, že správce daně nepochybil, pokud vycházel z ceny, kterou poplatník účtoval jiným osobám v předcházejícím roce. Správce daně oprávněně nesouhlasil s výpočtem ceny obvyklé od znalce, z jehož závěrů vycházel poplatník. Nájemné bylo vypočteno nesprávně dle údajů týkajících se pronájmu celkem sedmi nemovitostí, z nichž se však pouze čtyři nacházely v daném městě. Ani údaje týkajících se těchto objektů však nemohly být v podobě uvedené ve znaleckém posudku pro potřeby zjištění obvyklého nájmu použity. Prvním z objektů byl totiž objekt kina, které město pronajímalo za nižší než obvyklé nájemné, a to ve snaze udržet zde provozovny poskytující služby obyvatelstvu. U druhého objektu (tržnice) se vycházelo z nesprávné výměry podlahové plochy. U třetího objektu odpovídala nízká cena nájemného jeho umístění v nelukrativní části města a ve čtvrtém objektu (restaurace) znalec vycházel z celkové plochy pozemku se stavbou, přitom k podnikatelským účelům sloužila pouze jeho malá část.

Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 143/2006

Tento rozsudek se týkal výše úroků z půjčky mezi spojenými osobami. Správce daně uvedl, že poplatník poskytl na základě smlouvy o půjčce půjčku s výrazně nízkým sjednaným úrokem (2 % p. a.) osobě, která byla manželkou předsedy představenstva, který byl v době uzavření smlouvy 50 %, posléze 100 % akcionářem poplatníka. Správce daně dodal, že současně manželka byla v době uzavření smlouvy členkou dozorčí rady a poté vykonávala funkci člena představenstva poplatníka.

Poplatník brojil proti výměru DPPO a uvedl, že on a v rozhodném období manželka předsedy představenstva poplatníka, které byla poplatníkem poskytnuta půjčka, nebyly osobami ekonomicky nebo personálně spojenými, osobami blízkými ani osobami jinak spojenými.

NSS dal stejně jako krajský soud za pravdu správci daně a kasační stížnost poplatníka zamítl. Přitom uvedl implikaci, že nemůže být pochyb o tom, že uvedený dlužník, ať již z pozice členky dozorčí rady, tak poté z titulu členky představenstva, byla v postavení osoby, na kterou dopadá ust. § 23 odst. 7 cit. ZDP. Nelze přisvědčit poplatníkovi v tom, že půjčka byla sjednána mezi osobami nezávislými. Pokud poplatník namítal, že dlužník se stal členem představenstva až po datu uzavření smlouvy o půjčce, NSS tuto námitku odmítl. Dlužník se stal členem představenstva bezprostředně po uzavření smlouvy a tím nelze od této skutečnosti při stanovení daně za předmětné zdaňovací období odhlédnout.

Rozsudek NSS č.j. 8 Afs 152/2005

Judikát se spisovou značkou 8 Afs 152/2005 se zabýval výši nájemného za pronájem nebytových prostor mezi spřízněnými osobami. Poplatník v tomto soudním sporu brojil proti správci daně a jeho rozhodnutí o dodatečných platebních výměrech na DPH, dodatečném zrušení daňové ztráty a vyměření DPPO.

Poplatník uvedl, že nájemné ve výši 0 Kč je v době zkušebního provozu v rámci hospodářských vztahů obvyklé. S ohledem na propojenost subjektů odkázal v obecné rovině na Směrnici OECD a argumentoval ekonomickými aspekty – možností dosažení reálného zisku v delším časovém období. Daňový subjekt doplnil prognózou zisku, z níž činí závěr: *„Z dlouhodobého hlediska rentability se tudíž vyplatilo propojené osoby v přechodném období podpořit“*.

Správce daně uvedl, že poskytnutí nájmu a podnájmu je službou ve smyslu zákona a tato služba je předmětem daně i v případě, je-li poskytnuta bezúplatně. Základem daně byla cena za zdanitelné plnění zjištěná podle zvláštního předpisu, tj. zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Byla-li navíc bezúplatná služba poskytnuta mezi osobami majícími zvláštní vztah k plátcovi, bylo nutné přihlídnout k § 14 odst. 7 ZDPH.

NSS stejně jako krajský soud rozhodl ve prospěch správce daně. Konstatoval, že v kasační stížnosti musí poplatník uvést, v čem spatřuje nezákonnost rozhodnutí soudu. Pokud jakkoli nezpochybní rozhodnutí soudu, je jeho kasační stížnost nedůvodná, neboť výtky v ní obsažené jdou mimo rámec rozhodnutí krajského soudu.

NSS se vyjádřil i k závaznosti Směrnice OECD. Poplatník měl uvádět konkrétní argumenty a nikoli pouze obecně opakovaně uvádět, že Směrnice OECD měla být aplikována. Nad rámec poznamenává, že uvedené směrnice jsou součástí deklarace OECD ze dne 21. 6. 1976, o mezinárodních investicích a nadnárodních podnicích, která má pouze charakter doporučení a není tedy právním předpisem (tzv. soft law).

Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 48/2004

Tento rozsudek řešil hromadný odprodej akcií mezi spojenými osobami a správný postup při doložení důkazního břemene.

Správce daně zjistil, že v rozhodném období u poplatníka ve funkci člena představenstva působila osoba, která vykonávala i v jiné společnosti funkci místo-předsedy představenstva. Daňový orgán posuzoval tento obchodní případ ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, neboť poplatník prodal cenné papíry společnosti, se kterou byl personálně spojen, přičemž dospěl k závěru, že sjednaná prodejní cena akcií ze dne 15. prosince 1995 se lišila od ceny, která by jako prodejní cena byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. O zjištěný rozdíl zvýšil poplatníkovi základ daně.

Poplatník brojil proti doměření a zdůraznil, že již v rámci finanční revize i daňové kontroly několikrát sdělil, že takový objem akcií (2 600 ks) se v předmětném období na RM-Systému neobchodoval, proto nebylo možné prodejní cenu, za kterou se tento prodej uskutečnil, porovnat s prodejní cenou, jež by byla sjednána v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Namítl, že v průběhu daňové kontroly jej správce daně nevyzval ani písemně ani ústně v rámci jednání k doložení rozdílu.

Poplatník nejprve napadl neúspěšně správce u Městského soudu v Praze. Později však uspěl u NSS, protože správce daně v rámci daňové kontroly nedodržel řádný právní postup při kontrole převodních cen.

Dle tvrzení soudů je správce daně povinen umožnit poplatníkovi vyjádřit se ke zjištěnému rozdílu v ceně, který potom může ještě subjekt uspokojivě doložit. Tímto postupem se správce daně však neřídil. Z toho důvodu poplatník u soudu uspěl a doměrek byl zrušen (RÖDL & PARTNER, 2010).

C Analýza mezinárodních sporů o převodních cenách

Rozsudek ESD C-311/08 (Société de Gestion Industrielle SA)

Tento případ byl předložen ESD na základě sporu mezi belgickým správcem daně a poplatníkem - Société de Gestion Industrielle SA („SGI“), který poskytl bezúročně půjčku své francouzské dceřiné společnosti.

V souladu s belgickými předpisy navýšil belgický správce daně zdanitelné příjmy společnosti SGI o částku hypotetického úroku ve výši 5 %. Poskytnutí uvedené půjčky nebylo odůvodněno žádným hospodářským důvodem. Zatímco se během dotčeného období uvedená dceřiná společnost nacházela ve finančně zabezpečené situaci a vykazovala zisk, SGI byla těžce zatížena vysokými úvěry.

ESD se v tomto případě zabýval ustanovením belgického daňového zákona, na jehož základě byly neobvyklé nebo bezplatné výhody poskytnuté belgickou společností spřízněné společnosti, která byla rezidentem jiného členského státu, považovány za zdanitelný příjem belgické společnosti. *Stejné výhody poskytnuté belgické spřízněné společnosti zdanění na úrovni belgického poskytovatele však nepodléhaly.*

ESD zde řešil otázku, zda zvýšení daňového základu belgické společnosti pouze v případě, je-li půjčka poskytnuta společnosti se sídlem v jiném státě, není porušením některého článku Smlouvy ES. Jednalo se o články 12 ES, 43 ES, 48 ES a 56 ES. Konkrétně o ustanovení zakazující omezování svobody usazování, stejného zacházení, zakazující diskriminaci na základě státní příslušnosti nebo omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy (C-311/08). Tyto články jsou v teoretické části práce v kapitole 2.1.3.

Na základě uvedeného dospěl ESD k závěru, že se jednalo o porušení této svobody a současně konstatoval, že toto porušení je ospravedlnitelné na základě dvou důvodů – potřeby daného státu zajistit vyvážené rozdělení práva zdanění mezi příslušné členské státy a potřeby zabránit obcházení daňových předpisů.

Houska, Bereková (2010) z KPMG uvedli: „Zda tyto důvody byly v konkrétním případě naplněny, ponechal ESD na rozhodnutí národního soudu, přičemž naznačil v souladu se svou dřívější judikaturou, že belgická národní pravidla mohou naplňovat tyto dva důvody, pokud má poplatník možnost prokázat, že jeho transakce měla ekonomický důvod a že případná úprava základu daně správcem daně vyplývá z toho, že se nejednalo o tržní cenu mezi spřízněnými společnostmi.“

Rozsudek ESD C-524/04

Tento obsáhlý případ, který byl předložen ESD v rámci sporu mezi skupinami spřízněných společností, se týká se podkapitalizace („Thin Cap Group Litigation“) a byl tvořen několika žalobami na vrácení daně nebo na náhradu škody podanými skupinami společností proti správci daně UK. Konkrétně se jednalo o daňovou uznatelnost úroků zaplacených společnostmi z UK z úvěrů spřízněných společností, které však byly rezidentem jiného členského státu (C 524/04).

Problémem bylo, že ustanovení britského práva omezovaly možnost rezidenta odečíst pro daňové účely úroky z úvěru poskytnutého mateřskou společností (přímou i nepřímou), která byla rezidentem v jiném členském státě EU. Naopak, pokud by mateřská společnost byla rezidentem státu příjemce úvěru, k žádnému omezení daňové znatelnosti úroku by nedocházelo (International Taxation, 2007).

ESD, tak řešil otázku, zda neodporuje britské právo článkům ES (43 ES, 49 ES, jakož i 56 ES až 58 ES). Soudní dvůr EU postupně posoudil pět předběžných otázek správce daně UK a v odůvodnění ze dne 13. března 2007 mimo jiné uvedl: *„Článek 43 ES brání právním předpisům členského státu, které omezují možnost rezidentů daňově uznat vyplacené úroky z úvěru od mateřských společností, které jsou rezidentem v jiném členském státě.“* (C 524/04)

V tomto případě tedy došlo k omezení svobody usazování, pokud si rezident nemohl odečíst pro daňové účely úrok z úvěru poskytnutého mateřskou společností se sídlem v jiném členském státě Evropské unie. K omezení daňové uznatelnosti úroku však může dojít, a to pouze v případě, pokud by se jednalo o vykonstruovanou operaci prováděnou za účelem snížení základu daně, tedy bez obchodního důvodu nebo pokud by úroky nebyly ve výši obvyklé v případě poskytnutí úroků mezi nespřízněnými subjekty. V případě, že by mateřská společnost poskytující úvěr měla sídlo mimo Evropskou unii, pak by právní předpisy členského státu nespádaly pod článek Evropské smlouvy o svobodě usazování (International Taxation, 2007).

Rozsudek ESD C-446/03 (Marks & Spencer)

Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu článků 43 ES a 48 ES byla Soudnímu dvoru EU předložena v rámci sporu mezi poplatníkem (Marks & Spencer) a správcem daně UK, který zamítl poplatníkovu žádost o snížení daní za účelem odečtení daňové ztráty ze svého zisku zdanitelného v UK. Přitom ztráty vznikly v poplatníkových dceřiných společnostech se sídlem v jiných členských státech jako Belgii, Německu a Francii (C-446/03).

Poplatník se v tomto sporu odvolával až na britský Nejvyšší soud (High Court of Justice), který se rozhodl přerušit řízení a položit ESD vyjádření o předběžné otázce.

ESD v tomto případě řešil, zda jsou právní předpisy UK v rozporu s články 43 ES a 48 Smlouvy ES, které zajišťují právo usazování a svobodné zakládání dceřiných společností. Britské předpisy vylučovaly možnost, aby mateřská společnost se sídlem v UK mohla ze svého zdanitelného zisku odečíst ztráty vzniklé v jejich dceřiných společnostech se sídlem na území jiného členského státu, na druhou stranu tyto právní předpisy takovou možnost přiznávaly, pokud se jednalo o ztráty vzniklé v dceřiné společnosti, která měla sídlo ve stejném členském státě jako její mateřská společnost.

ESD uvedl, že členské státy musí dodržovat právo ES. Pokud by se mohly společnosti zcela svobodně rozhodovat, zda bude moci provádět odpočet ztráty mateřská společnost nebo dceřiné společnosti z jiného členského státu, hrozilo by, že by se ztráty uplatňovaly pouze ve státech s vyšším daňovým zatížením. Z toho důvodu musí mít správce daně prostor, aby zabránil tomuto zneužívání odpočtů daňové ztráty.

Široký (2013) k závěr ESD shrnul: „*Na jedné straně svoboda volného pohybu nebrání členskému státu neumožnit započtení ztráty dceřiné společnosti v daném státě oproti zisku dosaženého mateřskou společností v jiném členském státě (a to i v případě, že to umožňuje tuzemským firmám – daňovým rezidentům), na straně druhé však toto ustanovení bude odporovat svobodě volného pohybu v případě, kdy dceřiná společnost vyčerpala všechny možné způsoby jak zohlednit ztrátu či ji kompenzovat v rámci tuzemska v daném či následujícím zdaňovacím období.*“

Rozsudek C-324/00 (Lankhorst)

Tento případ byl předložen ESD na základě sporu mezi německým správcem daně a poplatníkem (Lankhorst-Hohorst GmbH), který obdržel od své mateřské nizozemské společnosti půjčku, kterou daňový úřad považoval za skryté rozdělení zisků.

Německý správce daně vycházel z německého zákona DPPO a doměřil poplatníkovi daň, jelikož úroky z půjčky od mateřské společnosti byly pokusem o skryté rozdělení zisků a z toho důvodu se jednalo o daňově neuznatelný náklad.

Lankhorst-Hohorst na obranu uvedl, že poskytnutí úvěru mateřskou společností představovalo pokus o záchranu a že úrokové splátky nemohly být kvalifikovány jako skryté rozdělování zisku. Poplatník považoval ustanovení § 8a německého zákona o DZP za diskriminační, jelikož porušovalo práva ES a zejména článek 43⁶⁸ ES (C-324/00).

Galandová, Kačaljak (2014) uvedli, že podle Soudního dvora EU německá legislativa v této věci není v souladu s článkem 43 se zásadou svobody usadit se. Takové právo mělo negativní důsledky pouze na německé poplatníky, kteří měli ma-

⁶⁸ Jedná se o článek se starší verze smlouvy, nyní 49.

teřské společnosti v zahraničí. Německá právní úprava se vztahovala na úvěry od daňových nerezidentů, kdy nebyl nárok na tzv. „daňové slevy“. Pro ESD bylo rozhodující, že zmiňovaná právní úprava vytvářela nerovnost mezi poplatníky, kteří mají mateřské společnosti v zahraničí, a poplatníky, u nichž mateřské společnosti byly daňovými rezidenty daného státu (v tomto případě Německa).

Výsledkem tohoto rozsudku ESD bylo, že daňové posuzování úrokových plateb dceřiných společností by nemělo být ovlivňováno sídlem mateřských společností.

GlaxoSmithKline case

Tento táhnoucí se případ se týkal stanovení výše převodní ceny, kdy dceřiná kanadská společnost (Glaxo Canada), která je vlastněná mateřskou farmaceutickou skupinou z Velké Británie (Glaxo UK), nakupovala od své spřízněné švýcarské společnosti (Adechsa) tzv. ranitidin, klíčovou přísadu používanou při výrobě léku s ochrannou známkou Zantac (Canada v. GlaxoSmithKline, 2012).

Kanadská dcera měla dohodnutou licenci od své mateřské společnosti k použití ochranné známky Zantac při prodeji léku v Kanadě. V souladu s licenční smlouvou kanadská společnost nakupovala látku ranitidin za pětkrát vyšší cenu než by platili nezávislí srovnatelní výrobci. Proto kanadský správce daně doměřil DPPO a konstatoval, že cena transakce měla odrážet cenu látky ranitidin na volném trhu.

Kanadský poplatník se odvolal k Tax Court of Canada (TCC) z důvodu, že cena byla v souladu s licenční smlouvou, která stanovovala, že poplatník mohl ranitidin kupovat pouze od schválených dodavatelů, jako je např. švýcarská společnost Adechsa SA, pokud nechce ztratit práva na používání ochranné známky Zantac a dalších patentovaných výrobků patřící do koncernu Glaxo.

V původním rozhodnutí v roce 2010 soud TCC potvrdil tvrzení správce daně. Nicméně Federální odvolací soud⁶⁹ (FCA) se neztotožnil s rozhodnutím TCC a uvedl, že pro určení ceny bylo nutné vzít v úvahu faktory, jako byly licenční smlouvy.

Nejvyšší soud v Kanadě (Supreme Court of Canada⁷⁰) potvrdil rozhodnutí FCA, že záležitost by měla být vrácena na TCC, kde má být přihlédnuto k licenční smlouvě ve vztahu k cenám o dodávce ranitidinu. Soud uvedl, že výše cen podle principu tržního odstupu dle některé z OECD metod může být stanovena až po zjištění okolností vyplývajících z licenční smlouvy, která v tomto případě umožňovala poplatníkovi prodávat jedinečný lék s ochranným názvem Zantac, který neměl na trhu konkurenci a není srovnatelný s běžnými léky (GlaxoSmithKline Inc, 2012).

⁶⁹ Anglicky Federal Court of Appeal.

⁷⁰ Zkráceně SCC.

Nejvyšší soud v Kanadě (SCC) nerozhodl o konečném výsledku sporu o převodních cenách, ale potvrdil, že při stanovení převodních cen je nutné přihlížet k významným faktorům, jako byly v tomto případě licenční smlouvy.

Zimmer case

Tento soudní spor vznikl mezi francouzským správcem daně a britskou společností (Zimmer Ltd.). Britská společnost prodávala své výrobky ve Francii prostřednictvím dceřiné společnosti (Zimmer SAS). Francouzský poplatník byl v roce 1995 přeměněn na tzv. komisionáře.⁷¹

Francouzský správce daně (French Tax Authorities) v rámci daňové kontroly uvedl, že subjekt Zimmer SAS představoval stálou provozovnu britské mateřské společnosti ve Francii, protože na základě komisionářské smlouvy byl závislý v obchodních transakcích na britském komitentovi. Z toho důvodu by měla být společnost povinná k DPPO ve Francii a zároveň by měla být pokutována za nepodání daňové přiznání (KPMG-US, 2010).

Správní odvolací soud v Paříži (Cour d'appel de Paris), potvrdil tvrzení daňových orgánů, že za určitých okolností komisionář může být chápán jako vytvoření francouzské stálé provozovny zahraničního „komitenta“. Soud rozhodl, že britská společnost Zimmer Ltd. měla stálou provozovnu ve Francii, protože francouzská společnost nebyla nezávislým zástupcem, ale jednala podle pokynů a kontroly britské mateřské společnosti, a to při veškerých obchodech i marketingových aktivitách.

Nejvyšší soud (Conseil d'Etat) však odmítl postoj Správního odvolacího soudu. Stanovil podle francouzského práva, že společnost jedná v rámci mantinelů standardní „komisařské smlouvy“, z toho důvodu nemůže být považována za stálou provozovnu a nezáleží, zda je komisionář závislý na britské společnosti Zimmer Ltd. (PWC/INTERNATIONAL TP, 2014)

Nestlé case

Nestlé případ se týkal „cash poolingových“⁷² aktivit. Tento případ z roku 2011 může mít velký vliv na uvalení daně na přeshraniční restrukturalizace. Dceřiná francouzská společnost (Société Nestlé Finance France) převedla cash poolingové aktivity na svou mateřskou švýcarskou společnost (Nestlé Treasury Centre Europe). Tzv. „cash poolingové aktivity“ měly čistě administrativní povahu. I z toho důvodu

⁷¹ Komisionář je ten, kdo v rámci smlouvy komisionářské zařídí vlastním jménem pro komitenta na jeho účet určitou obchodní záležitost, a komitent se zavazuje zaplatit mu úplatu.

⁷² Cash pooling je způsob, jak optimalizovat peněžní toky v podniku, který má více účtů s různými zůstatky.

dceřiná společnost za tento převod neobdržela žádné kompenzace (World Tax Advisor, 2012).

Francouzský správní soud (French Administrative Court) však rozhodl, že i taková to transakce vyžaduje princip tržního odstupu (ALP). Odvolací soud v Paříži (The Court of Appeal of Paris) obrátil rozhodnutí správního soudu v jistých ohledech, avšak se stále čeká na dosud nevyřízené rozhodnutí Nejvyššího soudu (the Supreme Court). Převod funkcí nebo aktivit mimo Francii by měl být pořád důkladně monitorován (Jouffroy, Cotte, 2013).

D Přehled transakcí se spojenými osobami

Samostatná příloha k položce 12 I oddílu

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Identifikační číslo

Přehled transakcí se spojenými osobami

01 Název spojené osoby

02 Identifikační číslo spojené osoby

03 Stát, ve kterém má spojená osoba sídlo: Kód:

A Transakce se spojenou osobou

Řádek	Název položky	Vyplní se v tis. Kč	
		Výnos (prodej)	Pořizovací cena (nákup)
1	Dlouhodobý nehmotný majetek		
2	Dlouhodobý hmotný majetek		
3	Dlouhodobý finanční majetek		
4	Zásoby materiálu, výrobků a zboží		

B Transakce se spojenou osobou

Řádek	Název položky	Vyplní se v tis. Kč	
		Výnos	Náklad
1	Služby		
2	Licenční poplatek (vč. software)		
3	Úroky		
4	Celkový objem ostatních transakcí		

C Transakce se spojenou osobou

Řádek	Název položky	Vyplní se v tis. Kč	
		Přijaté	Vyplacené
1	Úvěrové finanční nástroje		
2	Podíly na zisku		
3	Ostatní složky vlastního kapitálu	Zvýšení	Snížení
4	Poskytnutí bezúplatného plnění ^{*)}	ANO	NE
5	Přijetí bezúplatného plnění ^{*)}	ANO	NE
6	Využití cash-poolingu ^{*)}	ANO	NE

^{*)} Nehodící se škrtněte

D Závazky a pohledávky za spojenou osobou bez úvěrových finančních nástrojů

Řádek	Název položky	Vyplní se v tis. Kč	
		Stav ke konci aktuálního období	Stav ke konci minulého období
1	Dlouhodobé pohledávky		
2	Dlouhodobé závazky		
3	Krátkodobé pohledávky		
4	Krátkodobé závazky		

23 5404/E MF/Fin 5404/E - vzeš č. 1 1 (plnění) pro zdaňovací období započaté v roce 2014 nebo (jejich část, se které údaje pro podání daňového přiznání uplyne po 31. prosinci 2014)