

Podklady k semináři/workshopu 04. 10. 2022

Judikatura pro převodní ceny se zaměřením na finanční transakce

Zpracovali: Karel Brychta
Michal Ištok
Veronika Solilová

Upozornění

Předložený materiál je materiálem pracovním, který bude průběžně korigován a upravován. Pokud v materiálu najdete chybu, nedostatek a/nebo Vám vytane na mysli námět na zlepšení, zašlete prosím informaci na e-mail: Karel.Brychta@vut.cz.

Předem děkujeme.

Za řešitelský tým Karel Brychta

Obsah

1 STANOVENÍ PŘEVODNÍCH CEN V KONTEXTU JUDIKATORNÍCH ZÁVĚRŮ SPRÁVNÍCH SOUDŮ ČR (VÝCHODISKA).....	6
1.1 MOŽNOST APLIKACE § 23 odst. 7 ZDP.....	6
1.2 NESENÍ DŮKAZNÍHO BŘEMENE – souhrn.....	7
1.2.1 Nesení důkazního břemene v oblasti převodních cen.....	7
1.2.2 Reverze nesení důkazního břemene (poplatník popírá dodatečným přiznáním své původní tvrzení).....	8
1.3 PROKAZOVÁNÍ ROZDÍLU MEZI CENOU SJEDNANOU A CENOU OBVYKLOU	8
1.4 REFERENČNÍ CENA A JEJÍ STANOVENÍ (ZÁKLADNÍ RÁMEC)	10
1.5 POSKYTOVÁNÍ ÚDAJŮ O TŘETÍCH STRANÁCH A JEJICH ÚDAJŮ PRO ÚČELY STANOVENÍ REFERENČNÍ CENY	11
1.6 POVINNOSTI SPRÁVCE DANĚ VE SPOJENÍ SE STANOVENÍM REFERENČNÍ CENY	11
1.7 POSTUP PRO STANOVENÍ REFERENČNÍ CENY – vybraná východiska....	12
1.8 STANOVENÍ OBVYKLÉ CENY dle § 23 odst. 7 ZDP – vybraná pravidla....	12
1.8.1 Stanovení obvyklé ceny na horní hranici intervalu.....	13
1.8.2 Stanovení převodní ceny bez rozpětí.....	13
1.8.3 „Plná srovnatelnost“ a stanovení referenční ceny	13
1.9 STANOVENÍ KRITÉRIÍ A OTÁZKA SROVNATELNOSTI, STANOVENÍ METODY PRO URČENÍ PŘEVODNÍ CENY	14
1.9.1 Srovnatelnost - požadavek srovnávání srovnatelného	16
1.9.2 Výběr kritérií – možnost stanovení kritérií/korekce správním soudem	16
1.9.3 Odklon od metody stanovení převodní ceny užitý poplatníkem	16
1.9.4 Stanovení kritérií a metod.....	17
1.10 DOPADY NEPLATNOSTI SOUKROMOPRÁVNÍHO ÚKONU na aplikaci § 23 odst. 7 ZDP	17
1.11 VÝKLAD POJMŮ DLE SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ..	18
1.12 VYBRANÉ OSTATNÍ ASPEKTY	19
1.12.1 OKOLNOST SVĚDČÍCÍ PRO ÚČELOVOST VZTAHU	19

1.13 ZNALECKÝ POSUDEK A JEHO UŽITÍ VE SPOJENÍ SE STANOVENÍM PŘEVODNÍCH CEN	19
1.13.1 Znalecký posudek jako „standardní“ (neprivilegovaný) důkazní prostředek. 19	
1.13.2 Znalecký posudek náhledem Finanční správy ČR.....	20
1.13.3 Znalecký posudek – korekce dílčích nedostatků (obecně), závěry správních soudů 20	
1.13.4 Znalecký posudek – povinnost aplikovat primárně pravidlo tržního odstupu; určení „administrativní ceny“ jako druhá potenciální možnost	21
2 PŘEVODNÍ CENY V JUDIKATUŘE SOUDNÍHO DVORA EU (EVENT. EVROPSKÉHO SOUDNÍHO DVORA).....	23
2.1 Vybrané judikatorní závěry – východiska a širší souvislosti	23
2.1.1 Zneužití práva	23
2.2 Převodní ceny v judikatuře SDEU (ESD) – obecný rámec.....	24
2.3 Případ C-382/16 (Hornbach-Baumarkt AG)	25
2.3.1 Popis skutkových okolností případu.....	25
2.3.2 Položená předběžná otázka.....	27
2.3.3 Stanovisko SDEU	30
2.4 Případ C-529/16 (Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH v Hauptzollamt München) 30	
2.5 Rozsudek C-324/00 (Lankhorst-Hohorst GmbH)	31
2.5.1 Položená předběžná otázka.....	32
2.5.2 Odpověď Soudního dvora	32
2.6 Případ C-431/21 (přezkum sankcí v oblasti převodních cen)	33
2.7 Případ C-558/19 (Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj).....	34
2.7.1 Skutkové okolnosti.....	34
2.7.2 Předmětem sporu (namítané porušení unijního práva)	35
2.7.3 Zhodnocení Soudním dvorem a odpověď na předběžnou otázku.....	35
3 STANOVENÍ PŘEVODNÍCH CEN U FINANČNÍCH TRANSAKČÍ (VÝCHODISKA).....	37
3.1 APLIKAČNÍ PŘEDNOST SZDZ.....	37
3.2 TEST ZNEUŽITÍ PRÁVA.....	37
3.3 DALŠÍ ATRIBUTY VE SPOJITOSTI S VYBRANÝMI FINANČNÍMI TRANSAKCEMI.....	40

4	Vybrané judikatorní závěry – ostatní země.....	41
4.1	Záruka/implicitní podpora (Austrálie; případ Chevron)	42
4.1.1	Popis skutkových okolností	42
4.2	Záruka – poplatek za záruku (Kanada; případ General Electric Capital Canada).....	43
4.3	Cash-pooling – odměna (Norsko; Norsko vs ConocoPhillips)	45
4.4	Cash-pooling – odměna (Dánsko, Dánsko vs. Bombardier).....	46
5	Směrnice OECD pro převodní ceny (kap. X)	47
6	Stanovení převodní ceny u finančních transakcí – vybrané otázky	49
7	OTÁZKY K DISKUSI	51
7.1	Možnost aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů i na transakce ve vztahu k nespojeným osobám	51
7.2	Nesení důkazního břemeno a prokazování rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou.....	51
7.3	Další otázky do diskuse.....	52

1 STANOVENÍ PŘEVODNÍCH CEN V KONTEXTU JUDIKATORNÍCH ZÁVĚRŮ SPRÁVNÍCH SOUDŮ ČR (VÝCHODISKA)

1.1 MOŽNOST APLIKACE § 23 odst. 7 ZDP

Ve svých rozsudcích NSS ČR (viz např. rozsudky NSS ČR ze dne 27. června 2007, sp. zn. 1 Afs 60/2006 či v novějším rozsudku NSS ČR ze dne 20. listopadu 2014, sp. zn. 9 Afs 92/2013, ze dne 18. 08. 2021, sp. zn. 1 Afs 109/2021) zakotvuje, že k **úpravě základu daně dle § 23 odst. 7 ZDP je možné přistoupit jen a pouze za kumulativního splnění tří podmínek.** Těmito podmínkami jsou:

1. prokázání toho, že se jedná o spojené osoby;
2. prokázání toho, že ceny mezi nimi sjednané jsou rozdílné od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných vztazích za stejných nebo obdobných podmínek *a zároveň*
3. tento rozdíl nebyl poplatníkem uspokojivě doložen.

Jinými slovy řečeno, správce daně není oprávněn provést úpravu základu daně náhledem kritéria tržního odstupu, pokud není splněna alespoň jedna ze shora uvedených podmínek.

UPOZORNĚNÍ:

NSS ČR dne 27. 04. 2022, sp. zn. 7 Afs 398/2019 vydal svým obsahem zásadový rozsudek. V předmětné kauze nesl poplatník rizika, která nemohl ovlivnit, a tato skutečnost nebyla dle tvrzení správce daně a krajského soudu promítnuta do cenové politiky, kterou ovlivňovaly spojené osoby; vlivem spřízněných osob tak docházelo k tomu, že stěžovatel prodával své produkty pod úroveň provozních nákladů a tyto ztráty mu nebyly nijak kompenzovány.

V tomto rozsudku NSS ČR aproboval stanovisko správce daně a krajského soudu a uzavřel, že poplatníkovi (spojená osoba s mateřskou společností v zahraničí) vznikla s ohledem na jím nesené funkce a rizika nárok na kompenzaci i z titulu transakcí ve vztahu k nespojeným osobám¹ - ty byly vyhodnoceny jako řízené, neboť byly realizovány za podmínek ustavených (vyjednaných) nadřízenou spojenou osobou.

¹ Viz zejména bod [25] a násl. rozsudku NSS ČR ze dne dne 27. 04. 2022, sp. zn. 7 Afs 398/2019.

„[25] ...Přestože stěžovatel prodává produkci a nakupuje materiál i od nespojených osob, veškeré plány odbytu mu zajišťují spojené osoby ze skupiny Aisan. Nejedná se proto o běžné tržní vztahy, kdy předmětem vyjednávání jsou i ceny mezi nespojenými osobami, které podléhají dalšímu schvalování ovládající osobou. Za řízené transakce jsou v daném případě na základě analýzy funkcí a rizik proto považovány veškeré transakce uskutečněné stěžovatelem. Závěr žalovaného i krajského soudu, že analyzovat jednotlivé transakce nebylo na místě, neboť spojené osoby ovlivňovaly všechny transakce, je proto správný.“

...

[26] ... vzhledem k tomu, že výběr a konečné schválení dodavatelů materiálu, stanovení dodacích podmínek, cenové vyjednávání, vyjednávání s koncovými zákazníky o dodacích podmínkách, marketingová vyjednávání, byly

1.2 NESENÍ DŮKAZNÍHO BŘEMENE – souhrn

1.2.1 Nesení důkazního břemene v oblasti převodních cen²

V daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. Afs 24/2007 (1572/2008 Sb. NSS). V některých případech však toto obecné pravidlo neplatí a břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů. Správce daně může úpravu základu daně provést teprve tehdy, jsou-li splněny zákonné podmínky pro takový postup. Ve smyslu § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů musí být především prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu uvedeného ustanovení, tedy že se jedná o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojení ekonomickému nebo personálnímu. Při posouzení, zda správce daně při úpravě základu daně respektoval naplnění podmínek § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů, je nutné, jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, sp. zn. 1 Afs 101/2012, vycházet z následujících východisek: „V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. 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 se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé. Nutnou (nikoli) dostačující podmínkou úpravy základu daně je existence rozdílu mezi cenami. Správce daně tedy ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Zjištění ceny skutečné zpravidla nebude činit obtíže, jelikož se jedná o skutečnost rozhodnou pro určení základu daně a uvedenou obvykle v účetnictví nebo jiné povinné evidenci zkoumaných osob nebo samotného daňového subjektu. Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, je referenční (obvyklá) cena v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly

funkce, které nenesl stěžovatel, pak by mu neměla být ani přiřazena rizika s nimi související (tj. cenové, kapacitní a měnové riziko, včetně rizika závislosti na klíčových dodavatelích a zákaznících).

...

[27] ... Mateřská společnost tak určuje rozložení funkcí a rizik stěžovatele a jako taková by mu měla kompenzovat jím postupovaná rizika, které však ve svém postavení smluvního výrobce nemohl nijak ovlivnit.“

² Dle rozsudku NSS ČR ze dne 27. 09. 2016, sp. zn. 5 Afs 194/2015.

cenu spojené osoby. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z rozmezí ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS). I když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, tj. unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Ten, komu má být základ daně upraven, totiž ještě musí dostat prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě (viz též rozsudek NSS č. j. 7 Afs 74/2010 – 85) vysvětlit a doložit. V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních podmínek pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů, opět daňový subjekt. Ten musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Je tedy nyní na daňovém subjektu, aby vzniklý a správcem daně zjištěný a odůvodněný rozdíl cen prokázal. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně správcem daně nepřipadá v úvahu.“

1.2.2 Reverze nesení důkazního břemene (poplatník popírá dodatečným přiznáním své původní tvrzení)

NSS ČR ve svém rozsudku ze dne 13. 03. 2013, sp. zn. 1 Afs 99/2012 uvedl, že: „Daňový subjekt, který podal dodatečné daňové přiznání, v němž tvrdí, že poslední známá daňová povinnost byla stanovena nesprávně, neboť zohledňuje majetkovou újmu, kterou měl daňový subjekt utrpět z transakcí realizovaných se spojenou osobou (§ 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), ačkoliv ve skutečnosti ceny účtované mezi spojenými osobami odpovídají cenám tržním, nese důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že spojené osoby si vzájemně poskytovaly zboží a služby za stejné ceny jako nezávislé subjekty.“

1.3 PROKAZOVÁNÍ ROZDÍLU MEZI CENOU SJEDNANOU A CENOU OBVYKLOU

Poté, co bylo správcem daně prokázano, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, je další povinností správce daně prokázat, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. To ve svém důsledku znamená, že správce daně musí:

- a) stanovit cenu sjednanou mezi spojenými osobami a
- b) zároveň zjistit tzv. **cenu obvyklou (tržní)** (viz rozsudek NSS ČR ze dne 27. ledna 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010).

Existující rozdíl mezi shora uvedenými cenami je primární podmínkou, nikoliv však jedinou a dostačující.³ Správce daně musí daňovému subjektu poskytnout prostor (věcný i časový)

³ Existující rozdíl může být z řady důvodů zcela legitimní (např. z důvodu vykonávaných funkcí a s tím souvisejících rizik; existujících specifických okolností transakce).

k tomu, aby mohl zjištěný (tj. správcem deklarovaný) rozdíl obhájit. Klíčovou je tedy proaktivní přístup poplatníka.

Uvedené sumarizoval NSS ČR např. ve svém rozsudku ze dne 31. října 2013, sp. zn. 7 Afs 86/2013: „... z uvedených judikátů ve spojení se zákonnou dikcí ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vyplývá, že před samotným vyčíslením zjištěného rozdílu mezi žalobkyní zaičtovanou cenou a správcem daně stanovenou – obvyklou cenou – musí správce daně vždy žalobkyni zcela jednoznačně a konkrétně sdělit výši jím dovozované skutečné ceny obvyklé, a jak k ní došel (na základě jakých podkladů/kritérií/pomůcek)“.

V tomto ohledu lze identifikovat tři základní fáze (pro srovnání viz např. rozsudek NSS ČR ze dne 18. 07. 2005, sp. zn. 5 Afs 48/2004):

1. Správce daně je povinován jednoznačně a prokazatelně seznámit daňový subjekt s rozdíly mezi cenou vykázanou poplatníkem a cenou, kterou považuje na základě svých zjištění za cenu obvyklou.
2. Daňový subjekt musí dostat prostor pro vyjádření se k danému rozdílu.
3. Po splnění dvou shora uvedených bodů správce daně hodnotí, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, a může tak učinit závěr o tom, zda rozdíl daňový subjekt uspokojivě zdůvodnil, či nikoliv.

Judikatura se konstantně vyjadřuje i k právům, které ve spojení se shora uvedeným postupem správce daně daňovému subjektu náleží. Např. v rozsudku NSS ze dne 31. října 2013, sp. zn. 7 Afs 86/2013 se uvádí, že daňový subjekt:

- Musí mít možnost vytknout správci daně, proč (z jakých konkrétních skutkových a právních důvodů) nepovažuje stanovenou cenu obvyklou za správnou (např. z důvodu chybného výběru kritérií či ukazatelů, srovnání nesprávného období).
- Musí mít prostor nejenom se vyjádřit k důkazům a kritériím správce daně, ale i popřípadě navrhnout důkazy a/nebo kritéria jiná.
- Musí být vždy řádně poučen o dopadu toho, když uvedený rozdíl v cenách uspokojivě nedoloží.

Krajský soud v Hradci Králové (pobočka v Pardubicích) ze dne 16. března 2016, sp. zn. 52 Af 34/2014 ve spojitosti s odkazy na související judikaturu NSS ČR uvedl následující: „Ve vztahu k povinnosti daňového subjektu je judikováno, že aby byly důvody rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou tržní dle § 23 odst. 7 ZDP uspokojivě doloženy, musí daňový subjekt tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012-31). Takovými důvody budou zpravidla objektivní skutečnosti, které předmětnou transakci odlišují od běžných transakcí téhož druhu, nikoliv důvody subjektivní povahy. Důvody subjektivní povahy v podobě zájmu dotčených subjektů na daňové optimalizaci či maximalizaci společných výnosů spojených osob nelze považovat za uspokojivé doložení rozdílu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu. Smyslem uvedeného ustanovení je pohlížet na daná právní jednání tak, aby výsledkem byla z daňového hlediska stejná situace jako v případě, kdy k právnímu jednání dochází mezi subjekty, které spojenými osobami nejsou. Pouze takové důvody, které by bylo lze uplatnit i v případě právního jednání mezi nezávislými subjekty, lze považovat za uspokojivé doložení ve smyslu zákona o daních z příjmu (rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 18. 3. 2015, čj. 6 Afs 176/2014-24). Např. v odůvodnění rozsudku ze dne 13. 3. 2013, čj. 1 Afs 99/2012-52, Nejvyšší správní soud uvedl, že „z pohledu soukromého práva (a zejména zásady autonomie vůle) nic nezakazuje, aby podnikatel při kalkulaci ceny stanovil takovou faktickou marži, že z podstatné části bude kryt ztráty prodávajícího vyplývající z jeho neuspokojivého hospodaření. Nicméně v rovině daňového práva nelze tento stav mezi dvěma spojenými osobami tolerovat. [...] [O]bchodním vztahům mezi nezávislými osobami [...] rozhodně neodpovídá situace, kdy do ceny je kalkulován rovněž příspěvek na krytí ztráty prodávajícího. [...] [Z]apočtení podílu na ztrátě [spojené osoby] do ceny surovin je projevem solidarity stěžovatelky jakožto dceřiné společnosti. Solidarita kupujícího s nepříznivou hospodářskou situací prodávajícího by ovšem neměla při sjednávání kupní ceny surovin mezi nezávislými osobami žádné místo“.

1.4 REFERENČNÍ CENA A JEJÍ STANOVENÍ (ZÁKLADNÍ RÁMEC)

Jak uvedl NSS ČR např. ve svém rozsudku ze dne 27. ledna 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010, cenu referenční⁴ lze stanovit dvěma základními způsoby:

- a) porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty (varianta pro případ existence a dostupnosti dat o takových cenách), anebo
- b) jako hypotetický odhad **opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost**; referenční cena je v takovém případě v zásadě simulací ceny vytvořené na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osoby tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly by mezi sebou běžné obchodní vztahy⁵ (varianta v případě neexistence nebo nedostupnosti dat o cenách).

NSS ČR v posledně uvedeném rozsudku zdůrazňuje, že: „*Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny.*“

UPOZORNĚNÍ:

V kontextu etablování hypotetické (referenční) ceny je nicméně **nezbytné vyvarovat se toho, aby docházelo k úpravám ceny řízené transakce⁶ podle podmínek uměle vytvořeného (hypotetického) trhu** – takový přístup by totiž fakticky vylučoval možnost určení srovnávací ceny jako ceny administrativní⁷, neboť ten by se stal nadbytečným.

⁴ Tj. cenu, oproti které je srovnávána cena sjednaná.

⁵ Z logiky věci je nepřijatelným způsob, kdy je konstruován hypotetický trh a následně je vytvořena hypotetická konstrukce ceny.

⁶ Tj. transakce mezi spojenými osobami.

⁷ Dle bodu [25] rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 29.01.2020 sp. zn. 9 Afs 232/2018. Zde NSS ČR uvádí: „S určením referenční ceny při neexistenci alespoň v jádru srovnatelných transakcí na základě hypotetického odhadu zákon nepočítá. Ostatně základem tohoto hypotetického odhadu je vždy existence nějakého

1.5 POSKYTOVÁNÍ ÚDAJŮ O TŘETÍCH STRANÁCH A JEJICH ÚDAJŮ PRO ÚČELY STANOVENÍ REFERENČNÍ CENY

Není v rozporu s právem, pokud správce daně neposkytne údaje o identitě třetích osob, od kterých získal informace ke stanovení obvyklých cen, případně pokud jí nezpřístupnil anonymizovaná znění smluv (přiměřeně v souvisejícím kontextu nálezu ÚS ze dne 28. 03. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, který zdůrazňuje potřebu ústavně konformní interpretace obdobných zákonných ustanovení). K dané otázce (v kontextu obvyklé ceny u nájemného) viz rozsudek NSS ČR ze dne 17. 09. 2020, sp. zn. 10 Afs 188/2020).

1.6 POVINNOSTI SPRÁVCE DANĚ VE SPOJENÍ SE STANOVENÍM REFERENČNÍ CENY

Z ustálené judikatury NSS (viz např. i rozsudek NSS ČR ze dne 27. ledna 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010) vyplývají další povinnosti pro správce daně ve spojitosti se stanovením ceny referenční.

V případě zjišťování referenční ceny na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty je povinností správce daně zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby. Pokud se tyto podmínky liší, pak je povinován provést patřičnou korekci referenční ceny. Správce daně tedy musí ve spojitosti s uvedeným zjistit okolnosti, za kterých sjednávaly cenu spojené osoby. V případě existence skutkových nejasností v rozhodných aspektech musí správce daně šetřit práva daňového subjektu – musí vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvhodnější⁸. NSS ČR se k poslední uvedené otázce vyjadřuje opakovaně a konstantně.

Zároveň platí, že pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených cen, musí pro účely

srovnatelného parametru. Smyslem § 23 odst. 7 věty první před středníkem zákona o daních z příjmů je srovnání řízené transakce s reálným relevantním trhem. Jelikož v řadě případů nebude takovýto plně srovnatelný trh existovat, lze připustit i srovnání řízené transakce s reálným trhem co nejpříbuznějším při současné přílehlavé korekci zjištěných údajů. V žádném případě se však nejedná o úpravu řízené transakce (a v důsledku toho její ceny) podle podmínek umělé vytvořeného, hypotetického trhu. Opačný závěr nelze připustit již proto, že by fakticky vylučoval možnost určení srovnávací ceny jako ceny administrativní podle § 23 odst. 7 věty první za středníkem zákona o daních z příjmů; jednalo by se tak o výklad, který právní normu vyprazdňuje, činí ji obsoletní. Stejněmu závěru svědčí i judikatura NSS, podle níž se administrativní cena použije, pokud referenční cenu „není možné objektivně zjistit (například pro absenci relevantního referenčního objektu ocenění)“ (viz rozsudek ze dne 11. 2. 2014, č. j. 2 Afs 67/2012 - 40, str. 12).“

⁸ Dané pravidlo neplatí absolutně. Viz např. rozsudek NSS ČR ze dne 22.01.2021, sp. zn. 5 Afs 310/2019.

Předmětem sporu bylo stanovení obvyklé úrokové míry mezi spojenými osobami. V této souvislosti správce daně oslovil bankovní instituce, které sdělily (byť nějaké informace k úrokové míře poskytl), že za podmínek vymezených ve smlouvě by půjčky vůbec neposkytl. Správce daně tedy ustanovil znalce, který stanovil interval úroku a vybral s ohledem na rizikový profil příjemců půjčky výběr na horním limitu stanoveného úroku. Bral přitom v potaz faktory jako výše půjček, doba splatnosti (půjčky bez průběžných splátek; úhrada měla probíhat naráz po uplynutí stanovené lhůty pro poskytnutí půjčky), bonita příjemců půjčky. Takový postup správní soudy aprobovaly.

určení rozdílu mezi cenami **vyjít z ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější – uvedené však neplatí absolutně!**

1.7 POSTUP PRO STANOVENÍ REFERENČNÍ CENY – vybraná východiska

Ve svém rozsudku ze dne 28. 03. 2018, sp. zn. 2 Afs 380/2017 NSS ČR uvedl [zvýraznění provedeno autory]: „*K námitce týkající se metodiky při stanovení obvyklé ceny Nejvyšší správní soud konstatuje, že **postup správce daně není totožný s postupem znalce při vyhotovování znaleckého posudku**. Znalec při své činnosti skutečně nejprve stanoví, jaké má k dispozici podklady, jakou bude využívat metodu, a posléze tuto metodu aplikuje a své výsledky odůvodní. Tento postup pak popíše ve zhotoveném znaleckém posudku. Naproti tomu **správce daně bude při stanovování obvyklé ceny vycházet zejména z porovnávací metody, která vyžaduje, aby shromáždil dostatečné množství relevantních podkladů** (typicky smlouvy místně, časově a věcně obdobné povahy), které by statisticky vyhodnotil, a tím stanovil obvyklou cenu v přijatelném rozmezí. **Podklady může správce daně shromážďovat v průběhu daňového řízení** (i s přihlédnutím k námitkám a návrhům daňového subjektu) a jejich souhrn i následné zhodnocení se musí projevit v odůvodnění rozhodnutí. Vyhodnocení nicméně nemusí mít podobu samostatného dokumentu obsahujícího přesné vymezení metody a postupu zpracování podkladů (jako je tomu v případě znaleckého posudku), pokud jsou úvahy orgánů finanční správy přezkoumatelným způsobem vyjádřeny v rozhodnutí či zprávě o daňové kontrole. Podstatné je, aby v případech, které (podobně jako tento) nejsou nijak komplikované, správce daně rozumně a logicky zhodnotil shromážděné podklady a své úvahy zaznamenal tak, aby na ně daňový subjekt mohl reagovat a byly pro soud přezkoumatelné. Příklad jako je tento nevyžaduje speciálně vědecký analytický přístup, jak prosazuje stěžovatel. Ten se snaží vyvolat dojem, že správcem daně zjištěné referenční hodnoty vůbec nelze akceptovat, protože stojí úplně „na vodě“, což neodpovídá skutečnosti. **Přemrštěné požadavky na metodologickou vybroušenost postupu orgánů veřejné správy by jejich činnost paralyzovaly.**“*

1.8 STANOVENÍ OBVYKLÉ CENY dle § 23 odst. 7 ZDP – vybraná pravidla

Poplatník **nesmí rezignovat na to stanovit cenu obvyklou i u nestandardních (neobvyklých) transakcí**. Platí totiž, že při úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, lze sjednanou cenu poměřit s cenou zjištěnou podle oceňovacího předpisu pouze tehdy, nelze-li určit cenu na relevantním trhu z důvodu neexistence alespoň v jádru srovnatelných nezávislých transakcí, které by bylo možné přiléhavě korigovat (dle rozsudku NSS ČR ze dne 29. 01. 2020, sp. zn. 9 Afs 232/2018).

Cenu sjednanou nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, **nelze obvykle stanovit jediným číslem, ale intervalem nejčastěji realizovaných cen** (dle rozsudku NSS ČR ze dne 31. 03. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007).

Ve svém rozsudku ze dne 17. 09. 2020, sp. zn. 10 Afs 188/2020 NSS ČR opětovně konstatoval, že povinností vybrat jako ceny obvyklé ty, které jsou pro poplatníka nejvýhodnější (odkaz na prejudikaturu a metodologii určení ceny: rozsudky NSS ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS).

1.8.1 Stanovení obvyklé ceny na horní hranici intervalu

Uvedené ovšem nepředstavuje rigidní a vždy platné pravidlo (viz rozsudek NSS ČR ze dne 22. 01. 2021, sp. zn. 5 Afs 310/2019⁹), kde NSS ČR aproboval příklon správce daně k horní hranici stanoveného intervalu. Ke stanovení obvyklé ceny byl užit znalecký posudek (z dikci užitá NSS ČR kvalitní znalecký posudek), který zohledňoval relevantní parametry včetně rizikovosti transakce¹⁰.

1.8.2 Stanovení převodní ceny bez rozpětí

Ve svém recentním rozsudku ze dne 28. 01. 2021, sp. zn. 3 Afs 393/2019 NSS ČR konstatoval, že: „... lze cenu obvyklou stanovit určitou částkou (tj. bez rozpětí), a to v případech, kdy je hodnocena konkrétně vymezená věc anebo služba (viz rozsudky ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018-29, odst. 44, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61, odst. 31). Existuje vícero způsobů, jak obvyklou cenu určit, přičemž vždy záleží na okolnostech případu, který způsob bude nejvhodnější (viz rozsudek ze dne 7. 4. 2020, č. j. 10 Afs 217/2018-43, odst. 17). V některých situacích nebude stanovení obvyklé ceny za pomoci rozpětí cen shodných či obchodních obchodů realizovaných v témže čase a místě vůbec možné, typicky proto, že se bude jednat o nepřiliš častý obchod a správce daně tak nebude vůbec schopen získat informace o obdobných obchodech (viz například rozsudek č. j. 10 Afs 217/2018-43). Rovněž mohou nastat situace, v nichž bude vytváření cenového intervalu jednoduše zbytečné. O takové případy se jedná typicky tehdy, disponuje-li správce daně informacemi o „skutečně dosažené ceně shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty“ (viz rozsudek ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81), tedy tehdy, je-li správci daně známa informace o ceně, za kterou zboží či službu pořídil od výrobce první „přeprdejce“ v rámci vytvořeného řetězce společností, a to za předpokladu, že mezi výrobcem a prvním „přeprdejcem“ není zjištěna žádná vazba, tj. jedná-li se o nezávislé osoby.“

1.8.3 „Plná srovnatelnost“ a stanovení referenční ceny

Ve svém rozsudku ze dne 29. 01. 2020, sp. zn. 9 Afs 232/2018 NSS konstatuje, že: „Pokud budou existovat reálné nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou se spornou transakcí plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny

⁹ Vybrané aspekty z hodnocení NSS ČR v daném rozsudku: *Správce daně oslovil bankovní instituce, které sdělily (byť nějaké informace poskytly), že za podmínek vymezených ve smlouvě by půjčky neposkytly. Byl tedy ustanoven znalec, který provedl stanovení intervalu úroku a vybral s ohledem na rizikový profil příjemců půjčky výběr na horním limitu stanoveného úroku. Faktory, které bral v potaz byly mj.: výše půjček; doba splatnosti (na konci lhůty); bonita příjemců půjčky. ... Poplatníci v rámci obhájení rozdílu poskytly "konkurenční" znalecký posudek - argumentovali v rámci zdůvodnění i účelem užití prostředků (investice u pana N. v rámci podnikání). Dohoda o způsobu užití prostředků nebyla doložena. SHRNUTÍ NSS ČR: účel půjček sjednán nebyl, což nelze zpětně zhojit tím, k čemu byly fakticky použity půjčené částky v řádu milionů Kč – navíc bez jakéhokoli zajištění a záruky jejich vrácení. Právě výši půjčky či absenci zajištění je třeba zohlednit ve výši úroku, což žalovaný na základě odborného posouzení provedl. Rozdíl mezi sjednaným úrokem a zjištěným obvyklým úrokem ovšem stěžovatelka nevysvětlila a poukazuje-li v kasační stížnosti na to, že úroková sazba bank, které správce daně oslovil, je v průměru pouze 9,8 %, nelze nepřipomenout následující. Správce daně oslovené bankovní instituce výslovně uvedly, že za obdobných podmínek úvěry vůbec neposkytovaly, a je tak zřejmé, že stěžovatelkou vypočtený průměr úrokových sazeb nelze použít při stanovení obvyklého úroku v případě půjčky stěžovatelky. Pouhá skutečnost, že se správními orgány určený obvyklý úrok výrazně odchyluje od uvedeného průměru, neznamená, že je určen zjevně nesprávně. Stěžovatelčina námitka ohledně nesprávně určeného obvyklého úroku tedy není důvodná.*

¹⁰ Parametry: nízká bonita dlužníků, výše půjček, jednorázová splatnost na konci období a nezajištěnost půjček.

údaje o cenách těchto transakcí. Pokud sporná transakce nebude s nezávislymi transakcemi plně srovnatelná (zpravidla proto, že se komodita nebo podmínky těchto transakcí budou lišit), je zapotřebí vyjít z nezávislých transakcí, které jsou svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přílehavě korigovat.“

1.9 STANOVENÍ KRITÉRIÍ A OTÁZKA SROVNATELNOSTI, STANOVENÍ METODY PRO URČENÍ PŘEVODNÍ CENY

NSS ČR ve svém rozsudku ze dne 31. března 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007, konstatuje, že: „... 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.“

Z novějších rozsudků správních soudů blíže viz např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (pobočka v Pardubicích) ze dne 16. března 2016, sp. zn. 52 Af 34/2014. Krajský soud v Hradci Králové (pobočka v Pardubicích) vytkl správci daně v předmětném rozsudku mj. následující:

- Správce daně omezil kritérium obratu na určité rozpětí v posledním dostupném roce, nicméně nezdůvodnil, proč tak učinil. Kromě toho nebyl učiněný výběr adekvátní, v důsledku toho byly dosažené výsledky nesrovnatelné.
 - Obecně nelze mít námitek pro omezení hledaného vzorku srovnatelných společností dle kritéria obratu. Stanovené omezení však musí vést k získání srovnatelných výsledků.
- Správce daně vyloučil všechny subjekty se zápornou rentabilitou kapitálu.
 - Uvedený postup není adekvátní. Nelze jej akceptovat, neboť smyslem vyhledávací strategie není předjímání výsledku, ale právě hledání „obvyklosti“ na trhu.
 - *Ad absurdum* se vyloučením společností se zápornou rentabilitou předjímá, že záporných výsledků nezávislé společnosti na trhu nedosahují.
 - Status subjektu coby subjektu ke srovnání by měl být determinován skutečnostmi a okolnostmi týkajícími se předmětného subjektu, nikoliv jeho finančními výsledky. Určení finančních výsledků je naopak to, co má být výsledkem provedené kvantitativní a kvalitativní analýzy.
 - Ztrátové nezávislé transakce by měly spustit další šetření, aby bylo možné určit, zda mohou být užity pro srovnání, či nikoliv.
 - Ztrátové subjekty by tak neměly být *a priori* vylučovány z toho důvodu, že vykazují ztrátu.
 - Pádovým argumentem je i fakt, že v rámci principu tržního odstupu není legitimní uvalovat dodatečné daně na podnik, které jsou méně úspěšné než průměrný podnik, ale ani nedostatečně zdaňovat podniky, které jsou naopak nadprůměrně úspěšné, když lze jejich úspěch či neúspěch přisoudit obchodním faktorům.

- Správce daně v rámci analýzy uvedl údaje, které nejsou důležité, a naopak zde chybí údaje, z nichž správce daně při svých výpočtech vycházel.
- Správce daně vyloučil ze vzorku několik společností pro nedostatek srovnatelných dat. Ze spisu však nebylo možné zjistit, o jaké konkrétní společnosti se jednalo.
- Správce daně neprovedl tzv. kvalitativní analýzu, jejímž cílem je ze srovnávaného vzorku vyloučit ty společnosti, které nejsou pro srovnání vhodné z důvodu nízké míry srovnatelnosti. Některé společnosti, které zůstaly ve vzorku, dokonce neodpovídaly požadavkům na srovnávaný vzorek, stanovený samotným správcem daně.
 - Požadavek srovnatelnosti nalezených údajů je jedním z klíčových požadavků kladených standardy OECD.
 - Aby bylo srovnání užitečné a vypovídající, musí být ekonomicky relevantní charakteristiky srovnávaných situací dostatečně srovnatelné.
 - Srovnatelnost v obecné rovině znamená:
 - a) žádný z rozdílů (pokud existují) mezi srovnávanými subjekty/situacemi nemůže závažně ovlivnit ukazatel, který je podroben zkoumání (event. podmínky, které jsou podrobeny zkoumání), nebo
 - b) mohou být učiněny přiměřeně přesné úpravy, aby byly vyloučeny dopady takových rozdílů.
- Správce daně se vůbec u vybraného vzorku nezabýval otázkou ekonomických okolností (např. dopadem hospodářské krize). Správce daně nepřihlédl ani k dalším relevantním okolnostem:¹¹
 - Existence cyklu (hospodářského, podnikatelského nebo výrobního) je jednou z hlavních ekonomických okolností ovlivňujících srovnatelnost.
 - Potenciální nepřesnosti mohou být sanovány velikostí tržního rozpětí – tj. použití rozpětí může do určité míry zmírnit úroveň nepřesnosti, ale nemusí nutně zohlednit situace, kdy jsou hospodářské výsledky poplatníka ve vleku faktorů jedinečného pro daného poplatníka.¹²
- Správce daně, stejně jako poplatník, považovali vymezení profilu (smluvní versus plnohodnotný výrobce) za důležité, správce daně však závěry funkční analýzy nerespektoval.
 - Správce daně došel k závěru, že poplatník plní funkci smluvního výrobce; pak měl porovnávat poplatníka s ostatními výrobci na trhu, kteří rovněž plnili pouze funkci smluvního výrobce.
 - Krajský soud v tomto ohledu uvedl, že nezpochybňuje význam rizikových a funkčních analýz zpracovaných poplatníkem i správcem daně, nicméně je třeba vnímat rozdělení funkcí a rizik tak, jak je popisuje odborná literatura, jako modelové, tj. jedná se o jakési „mezí hodnoty“, mezi kterými se pohybují skutečné vztahy na trhu.
 - Spolehlivým je v tomto ohledu analyzovat faktické chování subjektů.

¹¹ V dané kauze se jednalo o společnost, kde s ohledem na produkt existovala závislost na počasí.

¹² Např. mimořádná investice, která ne/splnila či předčila očekávání (plán).

- Ve vztahu ke znaleckému posudku soud vytkl, že některé klíčové závěry jsou nepřezkoumatelné. Chyběly relevantní informace ve vztahu k obvyklé ziskové marži a k charakteru marže (hrubá/čistá). Dále ve znaleckém posudku absentovalo uvedení zdroje užitých informací či zdůvodnění uváděných tvrzení.

1.9.1 Srovnatelnost - požadavek srovnávání srovnatelného

NSS ČR ve svém rozsudku ze dne 25. 06. 2014, sp. zn. 7 Afs 96/2012 uvedl, následující: *„Srovnatelností je nutno rozumět to, že ve zhruba podobném rozsahu provozovaly uvedené subjekty také jednu z činností, které provozoval i stěžovatel (distribuce zdravotnických prostředků v České republice). (...) Je zcela přípustné, a zvláště pak logické, v případě, že zdaňovaný subjekt v rámci skupiny spojených osob plní určitou specifickou, specializovanou roli pro celou skupinu či její významnou část nebo profituje z obecné obchodní pozice skupiny na trhu dané například její celkovou tržní silou, vřehlasem či z jiných skupinových synergií, aby se parametry jeho jednotlivých dílčích činností (typicky hrubé ziskové přírážky a obecně nejrůznější parametry cen či dodací podmínky) lišily od parametrů dosahovaných subjekty, které v rámci skupiny spojených osob nepůsobí. Plní-li právně samostatná osoba v rámci skupiny spojených osob fakticky roli pobočky, výrobního závodu, subdodavatele, dílčí složky či zastoupení v určitém regionu, jsou ekonomické podmínky její činnosti zpravidla výrazně odlišné od situace, kdy by stejné činnosti vykonávala samostatně a komplexně, bez začlenění v rámci skupiny spojených osob. Právně samostatná osoba v rámci skupiny spojených osob musí být v takovém případě posuzována podle toho, jakou roli v rámci skupiny hraje a musí být porovnávána se subjekty plnícími podobnou roli. Je-li například taková osoba výrobním závodem neprovádějícím samostatný vývoj, samostatnou obchodní činnost a nepůsobící na trhu jako samostatná „značka“, je zcela logické, že bude při prodeji svých výrobků dosahovat jiných (zpravidla nižších) cen a ziskových přírážek, než pokud by šlo o osobu autonomní po výrobní, vývojové i distribuční stránce. Stejně tak v případě, že právně samostatná osoba využívá při své činnosti „podporu“ od jiných osob v rámci skupiny spojených osob, je logické, že taková „podpora“ má nějakou ekonomickou hodnotu a není v rozporu s ekonomickými principy běžných obchodních vztahů, pokud za ni dotyčná osoba „zaplatí“ i jinou formou než prostřednictvím cen ujednaných s konkrétním partnerským subjektem v rámci skupiny spojených osob.“*

1.9.2 Výběr kritérií – možnost stanovení kritérií/korekce správním soudem

Dle rozhodovací praxe NSS ČR (viz např. rozsudek NSS ČR ze dne 11. 2. 2004, sp. zn. 7 A 72/2001, či z novějších rozsudků NSS ČR ze dne 23. 1. 2013, sp. zn. Afs 101/2012) platí, že: *„volba kritérií pro posouzení „obvyklosti“ cen je správní úvahou [...] 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 nepřisluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu [...].“ Nevymyká-li se správní úvaha uvedeným pravidlům, soud ji respektuje a nenahrazuje ji svojí úvahou.“*

1.9.3 Odklon od metody stanovení převodní ceny užitě poplatníkem

Není přípustné, aby správce daně stanovil výši obvyklých cen bez dalšího podle jím preferované metody. Je povinen při postupu podle § 23 odst. 7 ZDP rovněž **přesvědčivě zdůvodnit, proč nebylo možné v konkrétní věci vycházet z metody určení tržní ceny preferované daňovým**

subjektem. Současně musí **přesvědčivě obhájit použití jím zvolené metody.** Konkrétní věcné argumenty ve prospěch zvolené metody pak podléhají přezkumu správními soudy stran jejich úplnosti a přesvědčivosti (dle závěrů v rozsudku NSS ČR ze dne 20. 02. 2020, sp. zn. 7 Afs 472/2018).

1.9.4 Stanovení kritérií a metod

Okruh nezávislých transakcí, z nichž lze při určení referenční ceny vyjít, je značně široký. Jejich výběr a případný způsob korekce je však vždy nutné učinit na základě **objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných kritérií** (viz rozsudek NSS ČR sp. zn. 8 Afs 80/2007), která jsou opřena o ekonomicky racionální úvahu (viz rozsudek NSS ČR sp. zn. 7 Afs 74/2010). Ze stejných hledisek je zapotřebí zvolit metodu srovnání (k tomu podrobněji viz rozsudek NSS ČR sp. zn. 9 Afs 232/2018, rozsudek NSS ČR ze dne 23. 1. 2013, sp. zn. Afs 101/2012, a přiměřeně též Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*). Zároveň je třeba dbát zásad daňového řízení (především § 7 a § 92 odst. 2 daňového řádu), přičemž v případě pochybností o skutkových závěrech je nutné vycházet z těch, které jsou pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz citované rozsudky sp. zn. 8 Afs 80/2007 a sp. zn. 7 Afs 74/2010).

1.10 DOPADY NEPLATNOSTI SOUKROMOPRÁVNÍHO ÚKONU na aplikaci § 23 odst. 7 ZDP

Byť by správce daně dovedl neplatnost smlouvy o půjčce z důvodu porušení ustanovení obchodního zákoníku, tento soukromoprávní následek právního úkonu je nutné odlišit od účinků v oblasti daňové. Případné dopady jednání podle obchodního zákoníku nebo vnitřních předpisů plátce daně nemohou mít vliv na posouzení závěru o aplikovatelnosti § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, neboť ten neváže poskytnutí úroků z půjček na platnost soukromoprávního úkonu, ale na zákonem stanovené ekonomické nebo personální propojení osob. Důkazní břemeno v případě § 23 odst. 7 téhož zákona leží na správci daně. (dle rozsudku NSS ČR ze dne 20.02.2015, sp. zn. 5 Afs 38/2014)

Analogicky viz např. rozsudek NSS ČR ze dne 02. 12. 2010, sp. zn. 7 Afs 130/2009, kde je uvedeno, že **provádí-li daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky, může mít i absolutně neplatný soukromoprávní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky**¹³. Obdobně

¹³ Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 12. 2010, sp. zn. 7 Afs 130/2009 k této otázce totiž uvedl, že „dospěje-li finanční ředitelství – pozn. Nejvyššího správního soudu k závěru, že určitý soukromoprávní úkon byl absolutně neplatný, neznamená to ještě a priori, že takový úkon je irelevantní z daňového hlediska. Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, čj. 2 Afs 94/2004-50, č. 979/2006 Sb. NSS, a ze dne 17. 4. 2008, čj. 7 Afs 8/2007-49). Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klausuli v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno, příp. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno a ‚legalizováno‘ sjednáním dohody o narovnání, a projevil-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví – k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

i v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, sp. zn. 1 Afs 11/2013, NSS ČR uvedl, že daňové účinky může vyvolávat i závazek vzniklý na základě absolutně neplatného právního úkonu, pokud tento závazek fakticky existoval a odrazil se v majetkové sféře daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 12. 2010, čj. 7 Afs 130/2009-200, č. 2489/2012 Sb. NSS, k této otázce uvedl, že „... dospěje-li finanční ředitelství – pozn. Nejvyššího správního soudu k závěru, že určitý soukromoprávní úkon byl absolutně neplatný, neznamená to ještě a priori, že takový úkon je irrelevantní z daňového hlediska. Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, čj. 2 Afs 94/2004-50, č. 979/2006 Sb. NSS, a ze dne 17. 4. 2008, čj. 7 Afs 8/2007-49). Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klausuli v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno, příp. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno a ‚legalizováno‘ sjednáním dohody o narovnání, a projeví-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví – k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2005, čj. 2 Afs 15/2005-90, č. 718/2005 Sb. NSS, podobně též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS.“

1.11 VÝKLAD POJMŮ DLE SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

SZDZ obsahují autonomní pojmy, která je zapotřebí adekvátním způsobem vyložit. NSS ČR ve svém rozsudku ze dne 27. 09. 2018, sp. zn. 2 Afs 40/2018 uvedl, že: „Pojem ‚přesahu částky úroků‘ ve smyslu čl. 11 odst. 4 Smlouvy mezi vládou České a Slovenské federativní republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku (č. 89/1992 Sb.) je autonomním pojmem této mezinárodní smlouvy a je tedy nezávislý na národní právní úpravě pravidel nízké kapitalizace.“

Analogicky viz rozsudek NSS ČR ze dne 30. 04. 2009 sp. zn. 2 Afs 42/2008, kde se uvádí: „Pojem ‚zvláštní vztah‘ mezi dlužníkem a věřitelem, užitý v čl. 11 odst. 4 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku (č. 18/1984 Sb.) není ekvivalentní k pojmu ‚spojené osoby‘, užitému v § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jde o neurčitý právní pojem, který není definován ani ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku, ani v zákoně o daních z příjmů, a je proto nutno vyložit jej vždy v kontextu konkrétní věci, a to za pomoci obvyklých intepretačních postupů, případně postupem předpokládaným Vídeňskou úmluvou o smluvním právu (č. 15/1988 Sb.).“

13. 12. 2005, čj. 2 Afs 15/2005-90, č. 718/2005 Sb. NSS, podobně též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS.“

1.12 VYBRANÉ OSTATNÍ ASPEKTY

1.12.1 OKOLNOST SVĚDČÍCÍ PRO ÚČELOVOST VZTAHU

Okolností, ze které vyplývá vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je ekonomická iracionalita takového jednání, resp. absence jiného než daň zkracujícího motivu pro ten který vztah (dle rozsudku NSS ČR ze dne 18. 08. 2021 sp. zn. 1 Afs 109/2021, pro srovnání viz rozsudky NSS ČR ze dne 22. 3. 2013, sp. zn. Afs 34/2012, ze dne 25. 9. 2014, sp. zn. 7 Afs 39/2014, či ze dne 18. 7. 2018, sp. zn. 6 Afs 129/2018).

1.13 ZNALECKÝ POSUDEK A JEHO UŽITÍ VE SPOJENÍ SE STANOVENÍM PŘEVODNÍCH CEN

Správa daní je vedena zásadou volného hodnocení důkazů¹⁴ - nicméně znalecký posudek je do určité míry privilegovaným důkazním prostředkem. Tomu nasvědčuje existující judikatura správních soudů. Nejvyšší správní soud ČR ve svém rozsudku ze dne 31. 10. 2013 sp. zn. 7 Afs 86/2013 uvedl následující: „Ačkoli to ze zásady volného hodnocení důkazů neplyne, platí v daňovém řízení, i s ohledem na soudní judikaturu, privilegování některých důkazních prostředků, a to zejména veřejných listin a znaleckých posudků.“¹⁵

Znalecký posudek jako takový:

- a) nemůže být až na určité výjimky ze strany správce daně či soudu odmítnut,
- b) jeho zpochybnění je spojeno s určitými kroky a postupy, jejichž nedodržení má (event. může mít) za následek zpochybnění zákonnosti výsledného rozhodnutí a jeho přezkoumatelnost.

1.13.1 Znalecký posudek jako „standardní“ (nepřilegovaný) důkazní prostředek

K atributům znaleckého posudku se vyjadřuje i Ústavní soud ČR, který ve svém nálezu ze dne 30. 04. 2017, sp. zn. III ÚS 299/06¹⁶ zaujal poněkud odlišný závěr k privilegovanosti znaleckého posudku. Ústavní soud v uvedeném nálezu uvedl, že v souvislosti se znaleckým posudkem je třeba hodnotit: „... celý proces utváření znaleckého důkazu, včetně přípravy znaleckého zkoumání, opatřování podkladů pro znalce, průběh znaleckého zkoumání, věrohodnost teoretických východisek, jimiž znalec odůvodňuje své závěry, spolehlivost metod použitých znalcem a způsob vyvozování závěrů znalce.“ Ústavní soud ČR v tomto nálezu dále konstatoval, že: „Znalecký posudek je nutno hodnotit stejně pečlivě jako každý jiný důkaz, ani on nepožívá žádné větší důkazní síly, a musí být podrobován všestranné prověrce nejen právní korektnosti, ale též věcné správnosti.“

¹⁴ Tj. každý důkaz se hodnotí samostatně a v souvislostech bez zákonem stanovené priority či váhy důkazů (blíže viz § 8 odst. 1 daňového řádu).

¹⁵ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 31.10.2013 sp. zn. 7 Afs 86/2013.

¹⁶ Jedná se o kauzu v oblasti trestního práva, úvahy a závěry jsou nicméně přenositelné i do jiných oblastí práva.

1.13.2 Znalecký posudek náhledem Finanční správy ČR

Na obdobné a racionální argumentaci staví i někteří představitelé Finanční správy ČR. Mezi atributy, které jsou překážkou užití znaleckého posudky coby vypovídacího důkazního prostředku patří¹⁷:

- nesplnění nezávislosti znalce¹⁸;
- nedostatečně popsané zdroje;
- nevěrohodné zdroje;
- neúplné zdroje, nesprávně zadané výchozí parametry¹⁹;
- chybný obor a odvětví znalce.

Znaleckému posudku coby relevantnímu a použitelnému důkaznímu prostředku v oblasti převodních cen (a nejenom v této oblasti) lze přisvědčit v okamžiku, kdy naplňuje požadavky věrohodného a přezkoumatelného důkazního prostředku. Kriticky důležitým z hlediska srozumitelnosti a jasnosti znaleckého posudku je i v případě převodních cen bezesporu vymezení užitých podkladů²⁰ a zvolených kritérií²¹, na základě kterých se provedl výběr srovnatelných subjektů, a které zásadním způsobem ovlivňují přezkoumatelnost znaleckého posudku.

1.13.3 Znalecký posudek – korekce dílčích nedostatků (obecně), závěry správních soudů

Obecně nicméně platí, že znalecký posudek nelze v případě dílčích nedostatků coby důkazní prostředek bez dalšího odmítnout²². Pokud na straně správce daně vzniknout v rámci správy daní ke znaleckému posudku pochybnosti, pak je jeho povinností zajistit si primárně doplnění ze strany znalce²³ – znalec má být vyslechnut²⁴. V tomto ohledu pak nesmí být opomíjeno

¹⁷ Kapoun, V. Znalecké posudky v převodních cenách optikou FS. Czech Valuation Forum. Znalecký posudek v procesu nastavení převodních cen. 25. 05. 2022 [online]. Dostupné z: <https://www.youtube.com/watch?v=fzcFZRt727Y>.

¹⁸ Dle uvedeného stanoviska není nezávislost splněna v okamžiku, kdy je znalec současně daňovými poradcem či auditorem subjektu, nebo je dokonce přímo spojen s daňovým subjektem.

¹⁹ Nesená rizika, vykonávané funkce, atd.

²⁰ Zdrojů dat: specifikace databází včetně specifikace užití verze, dalších informačních zdrojů, atd.

²¹ Zvolená kritéria by měla vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru. K danému atributu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.02.2004, sp. zn. 7 A 72/2011.

²² Tento závěr neplatí absolutně. Rozhodnutí, které založeno na zřejmě nekvalitním znaleckém posudku, je zatíženo významnou vadou, která může vést až k nezákonnému rozhodnutí. Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 29.12.2009, sp. zn. 8 Afs 51/2009. Znalecký posudek, ke kterému se na úkor znaleckých posudků předložených daňovým subjektem, správce daně přiklonil, vykazoval zásadní faktické a kvalitativní vady.

²³ Např. vyjasnění kritérií užitých pro zjištění srovnatelných subjektů, užití zdroje dat, atd. Tato kritéria by nicméně měla být ve znaleckém posudku uvedena s ohledem na náležitosti znaleckého posudku obsažené v § 28 odst. 2 zákona o znalcích.

²⁴ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 31.10.2013 sp. zn. 7 Afs 86/2013.

elementární právo daňového subjektu, kterým je být přítomen výsledku znalce a klást mu otázky²⁵. Platí přitom, že výpověď znalce zachycená správcem daně je veřejnou listinou²⁶.

Pokud by výslech znalce nevedl k odstranění pochybností/nedostatků, pak je na místě zadání zpracování posudku na určení převodní ceny dle § 95 daňového řádu. Nejvyšší správní soud ČR se vyjádřil i k otázce souběhu dvou rovnocenných, ale v závěrech odlišných, znaleckých posudků a to následovně: „*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, popřípadě znalců obou. Nevedly-li by tyto výpovědi k ozřejmění vzešlých nejasností, bylo by namístě přistoupit k dalšímu znaleckému zkoumání nebo reviznímu znaleckému posouzení*“.²⁷

1.13.4 Znalecký posudek – povinnost aplikovat primárně pravidlo tržního odstupu; určení „administrativní ceny“ jako druhá potenciální možnost

Ve spojení se zadáním znaleckého posudku musí být jednoznačně uveden požadavek určení ceny dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Znalecký posudek by se v tomto ohledu měl ve svém obsahu vypořádat i s případným přechodem na stanovení obvyklé/tržní ceny dle zákona o oceňování²⁸. Ze znaleckého posudku tedy musí být zřejmá snaha o stanovení obvyklé ceny za užití principu tržního odstupu²⁹. Pokud by ve znaleckém posudku absentovaly údaje a zdůvodnění nemožnosti aplikovat tento způsob stanovení ceny, pak se jedná o vadu, která

²⁵ Ustanovení § 95 odst. 4 daňového řádu, které má následující znění: „*Je-li ve věci daňového subjektu prováděn výslech znalce, má daňový subjekt právo být tomuto výsledku přítomen a klást znalci otázky týkající se podávaného znaleckého posudku. O tom, že bude prováděn výslech znalce, správce daně daňový subjekt včas vyrozumí*.“

S ohledem na zákonnou dikci není možné akceptovat postup správce daně, kdy: „*... správce daně komunikoval se znalcem prostřednictvím stěžovatelky v listinné formě způsobem zpochybňujících či doplňujících závěry té které strany (správce daně či znalce)*.“ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 31.10.2013 sp. zn. 7 Afs 86/2013.

²⁶ V rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 31.10.2013, sp. zn. 7 Afs 86/2013 se uvádí: „*Ponechat stranou nelze ani důkazní sílu protokolu o výpovědi znalce. Je mimo jakoukoliv pochybnost, že v konfrontaci mezi soukromou listinou – přípisem znalce předloženým žalobkyni a výpovědí znalce zachycené ve veřejné listině, při němž je umožněno žalobkyni realizovat svá práva, je zásadní kvalitativní rozdíl v neprospěch soukromé listiny*.“

²⁷ Dle rozsudku Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 01.07.2010, sp. zn. 7 Afs 50/2010.

²⁸ Vymezení, proč není možné stanovit cenu za užití principu tržního odstupu.

²⁹ Stanovení ceny tímto způsobem je možné realizovat dvěma základními způsoby:

- a) porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty (varianty pro existující dostupná data o takových transakcích), nebo
- b) jako hypotetický odhad opřeny o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost (tato cena je simulací ceny opřené o úvahu, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly).

Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27. ledna 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010.

znamená odklon od toho, co stanoví pro určení převodní ceny § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů³⁰.

³⁰ Ve vztahu k vybraným aspektům viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 29.01.2020, sp. zn. 9 Afs 232/2018.

2 PŘEVODNÍ CENY V JUDIKATUŘE SOUDNÍHO DVORA EU (EVENT. EVROPSKÉHO SOUDNÍHO DVORA)

Z pohledu zajištění jednotného fungování vnitřního trhu EU je velmi důležitá role Soudního dvora EU (dále jen Soudní dvůr; přes vstupem Lisabonské smlouvy v platnost označován jako Evropský soudní dvůr (ESD)). Tato instituce je povolána k výkladu unijního práva dle čl. 19 odst. 3 písm. b) Smlouvy o EU a dále dle čl. 267 Smlouvy o fungování EU. SDEU jako takový vydává několik typů rozhodnutí. Jedním z nich je i rozhodnutí o tzv. předběžné otázce, kdy SDEU podává výklad práva EU: zodpoví formulované předběžné otázky zaměřené na právní hodnocení³¹.

2.1 Vybrané judikatorní závěry – východiska a širší souvislosti

V posledních desetiletích nabyla na důležitosti otázka zneužívání práva (angl. *abuse of law*) a to včetně zneužívání práva daňového. Jsou to právě převodní ceny, které bývají vnímány v určité negativní konotaci jako prostředek sloužící k převodu zisků – tuto tezi řada studií potvrzuje³², nicméně aplikovat ve vztahu k převodním cenám automaticky vztah „převodní ceny = nástroj zneužívaný k převodu zisků“ by bylo značně zjednodušené³³.

Jak vyplývá ze závěrů Soudního dvora, ve spojení s úpravou převodních cen zůstává státům zachována velká míra autonomie. Je však nutné respektovat další relevantní faktory (mj. nosnou ideu vytvoření jednotného vnitřního trhu a ochranu teritoriálních práv členských zemí).

2.1.1 Zneužití práva

V případě Halifax (C-255/02)³⁴ Soudní dvůr konstatoval, že subjekty se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat norem Společenství³⁵. Zároveň bylo ze strany ESD konstatováno, že zákaz zneužití nelze považovat za relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům.

Zneužití je přitom dáno za splnění několika podmínek:

- výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu se sledovaným cílem právního předpisu a

³¹ Vlastní spor je pak rozhodnut na základě konkrétních skutkových okolnostech vnitrostátním soudem.

³² Šířeji viz např. BRYCHTA, K.; POREISZ, V.; SULIK-GÓRECKA, A.; IŠTOK, M. *Transfer Pricing in V4 Countries*. Brno: VUTIUM - Brno University of Technology, Czech Republic, 2020. 293 s. ISBN: 978-80-214-5873-4. kap. 1 (CHAPTER 1 – THEORETICAL FOUNDATIONS). Dostupné z: <https://dspace.vutbr.cz/handle/11012/188101>.

³³ K některým atributům viz BRYCHTA, K.; POREISZ, V.; SULIK-GÓRECKA, A.; IŠTOK, M. *Transfer Pricing in V4 Countries*. Brno: VUTIUM - Brno University of Technology, Czech Republic, 2020. 293 s. ISBN: 978-80-214-5873-4. Dostupné z: <https://dspace.vutbr.cz/handle/11012/188101>.

³⁴ Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 21. 02. 2006, věc C-255/02. ECLI identifier: EU:C:2006:121. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1419352058021&uri=CELEX:62002CJ0255>.

Pozn.: kauza spojená s DPH.

³⁵ Aktuálně norem unijních. Sem spadají i základní svobody.

- ze všech okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.

O výše uvedená kritéria se Soudní dvůr opíral i v dalších případech (viz např. případ BUPA Hospitals Ltd (C-419/02)³⁶ či případ University of Huddersfield Higher Education Corporation (C-223/03)³⁷.

Ze závěrů Soudního dvora rovněž vyplývá, že *tax jurisdiction shopping*³⁸ je v rámci vnitřního trhu legitimní aktivitou, i když je výběr jurisdikce založen výhradně na přání vyhnout se méně výhodné tuzemské daňové úpravě. Uvedené samozřejmě neplatí bezvýhradně a ve vztahu k tomuto principu existují určitá omezení.³⁹

2.2 Převodní ceny v judikatuře SDEU (ESD) – obecný rámec

S ohledem na absenci hard-law v hmotněprávní úpravě převodních cen, má pak relevanci dovolávat se „pouze“ případného narušení základních svobod. V případě převodních cen se pak „standardně“ jedná o čl. 49 Smlouvy o fungování EU⁴⁰. Podle ustálené judikatury předmětného soudu totiž platí, že vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost, spadají do oblasti působnosti svobody usazování (viz rozsudky ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the*

³⁶ Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 21.02.2006, věc C-419/02. ECLI identifier: ECLI:EU:C:2006:122. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1419352156211&uri=CELEX:62002CJ0419>.

Pozn.: kauza spojená s DPH.

³⁷ Rozsudek ESD v případě University of Huddersfield Higher Education Corporation (případ C-223/03). *Eur-lex* [online]. [cit. 2014-06-20]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1419352252145&uri=CELEX:62003CJ0223>.

Pozn.: kauza spojená s DPH.

³⁸ Zjednodušeně lze uvedené vymezit jako výběr daňové jurisdikce v rámci EU, kde si přeje poplatník podléhat dani.

³⁹ Dle lit.: RUSSO, Raffaele, Chris FINNERTY, Paulus MERKS a Mario PETRICCIONE. *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdam, Netherlands: IBFD, c2007, xiv, 252 p. ISBN 90-872-2016-2. p. 55 - 56.

Pozn.: Závěry vyvozené z rozhodnutí v případech *Eurowings* C-294/07, *ICI* C-264/96 a *Hoechst a Metallgesellschaft* C-397/98.

⁴⁰ „PRÁVO USAZOVÁNÍ

Článek 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 druhého pododstavce, za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právem země usazení, nestanoví-li kapitola o pohybu kapitálu jinak.“

Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie [online]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>.

FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 91; ze dne 5. února 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, bod 22, a ze dne 10. června 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, bod 18)⁴¹. Hodnou zřetele je i fakt, že Soudní dvůr se zabývá a bude zabývat pouze transakcemi, ve kterých je obsažen mezinárodní prvek (tj. má přesah k jinému státu, resp. transakce se dotýká se alespoň dvou států).

Vnitrostátní právní předpisy (pravidla), která jsou založena na zkoumání objektivních a ověřitelných skutečností za účelem určení toho, zda má transakce povahu vykonstruované operace realizované pouze pro daňové účely, jsou považovány za předpisy nepřekračující meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů týkajících se nezbytnosti ochrany vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy a nezbytnosti předcházet daňovým únikům, pokud:

1. V každém případě, kdy existuje podezření, že transakce překračuje rámec toho, co by si dotyčné společnosti dohodly za tržních podmínek, může daňový poplatník, aniž by byl předmětem nepřiměřených správních požadavků, předložit důkazy o případných obchodních důvodech, proč byla tato transakce uzavřena;
2. opravné opatření v oblasti daní případně omezit na tu část, která překračuje rámec toho, co by bylo dohodnuto mezi dotčenými společnostmi za tržních podmínek (rozsudek ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, body 71 a 72)⁴².

2.3 Příklad C-382/16 (Hornbach-Baumarkt AG)⁴³

Za určitou notoriету v oblasti rozsudku v oblasti převodních cen lze označit rozsudek Soudního dvora v případě Hornbach-Baumarkt AG (C-382/16). V dále uvedeném textu je věnována (v porovnání s ostatními rozsudky Soudního dvora větrí pozornost).

2.3.1 Popis skutkových okolností případu

V průběhu roku 2003 společnost Hornbach-Baumarkt AG nepřímo držela prostřednictvím své dceřiné společnosti Hornbach International GmbH a její nizozemské dceřiné společnosti Hornbach Holding BV stoprocentní podíl na základním kapitálu společnosti Hornbach Real Estate Groningen BV a Hornbach Real Estate Wieringen BV se sídlem v Nizozemsku (dále jen „zahraniční koncernové společnosti“). Z pohledu existujících pravidel se jednoznačně jednalo o spojené osoby.

Zahraniční koncernové společnosti **vykazovaly záporný vlastní kapitál** a za účelem pokračování v činnosti a plánovaného vybudování samoobslužného obchodu pro kutily

⁴¹ Viz bod [43] rozsudku Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 21. 02. 2006, věc C-223/03. ECLI identifier: ECLI:EU:C:2006:124. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&td=ALL&num=C-382/16>.

⁴² Viz body [71] a [72] rozsudku Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 21. 01. 2010, věc C-311/08. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0311>.

⁴³ Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 31. května 2018 (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Finanzgericht Rheinland-Pfalz - Německo) – Hornbach-Baumarkt-AG v. Finanzamt Landau (Věc C-382/16). Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=202410&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=15690>.

a zahrádkáře potřebovaly bankovní úvěry ve výši 10 057 000 eur, pokud šlo o společnost Hornbach Real Estate Groningen BV, a 14 800 000 eur, pokud šlo o společnost Hornbach Real Estate Wateringen BV. Banka zajišťující financování těchto společností podmínila poskytnutí úvěrů tím, že jí společnost Hornbach-Baumarkt AG předá patronátní prohlášení o poskytnutí záruk. Dne 25. září 2002 společnost Hornbach-Baumarkt AG vydala taková patronátní prohlášení, a to aniž by za to požadovala protiplnění.

V těchto prohlášeních se společnost Hornbach-Baumarkt AG zavázala vůči bance poskytující úvěr, že nezcizí ani nezmění svůj podíl ve společnosti Hornbach Holding BV, a že navíc zajistí, aby ani společnost Hornbach Holding BV nezcizila, ani nezměnila své podíly v zahraničních koncernových společnostech, aniž by tuto skutečnost předem písemně oznámila této bance alespoň tři týdny před jakýmkoli zcizením či změnou.

Dále se společnost Hornbach-Baumarkt AG **neodvolatelně a bezpodmínečně zavázala**, že zachová zahraničním koncernovým společnostem finanční zdroje, aby byly schopny plnit veškeré své závazky. Měla tak v případě nutnosti poskytnout těmto společnostem finanční prostředky, které jim umožní splnit závazky vůči této bance poskytující úvěr. Společnost Hornbach-Baumarkt AG měla kromě toho zajistit, aby tyto finanční prostředky byly použity ke splacení dluhu vzniklého vůči této bance.

Stanovisko finanční správy

Vzhledem k tomu, že na sobě vzájemně nezávislé třetí osoby by za stejných nebo podobných okolností souhlasily s odměnou za takto poskytnuté záruky, rozhodla daňová správa, že příjmy společnosti Hornbach-Baumarkt AG by měly být navýšeny o částku odpovídající předpokládané odměně za poskytnuté záruky – to vedlo ke změně daně z příjmu právnických osoba za předmětný rok 2003. Daňová správa tak provedla opravu částky zdanitelných příjmů společnosti Hornbach-Baumarkt AG ve výši 15 253 eur a 22 447 eur v důsledku záruk poskytnutých společnostem Hornbach Real Estate Groningen BV a Hornbach Real Estate Wateringen BV.

Žaloba u tuzemského soudu

V rámci podané žaloby společnost Hornbach-Baumarkt AG tvrdila, že právní úprava vede k nerovnému zacházení s přeshraničními situacemi, protože v čistě vnitrostátních situacích se neprovádí oprava výše příjmů za účelem zohlednění předpokládané výše protiplnění za záruky poskytnuté dceřiným společnostem.

Podle soudu daňová správa správně usoudila, že podmínky sjednané mezi společností Hornbach-Baumarkt AG a zahraničními koncernovými společnostmi se odchylovaly od podmínek, které by sjednaly ve stejné či podobné situaci na sobě nezávislé třetí osoby. Na sobě nezávislí obchodní partneři by si totiž za poskytnutí patronátních prohlášení týkajících se prohlášení o zárukách dohodli z důvodu s tím spojeného ručitelského rizika úplatu. Materiální podmínky pro provedení opravy příjmů společnosti Hornbach-Baumarkt AG, stanovené v tuzemské právní úpravě byly tudíž splněny.

2.3.2 Položená předběžná otázka

V souvislosti s právním hodnocením byla položena tato předběžná otázka: „Brání článek 49 SFEU [(dříve článek 43 ES)] ve spojení s článkem 54 SFEU [(dříve článek 48 ES)] právní úpravě členského státu, podle níž je nutno příjmy daňového rezidenta z obchodních vztahů se společností usazenou v jiném členském státě, v níž tento daňový rezident vlastní nejméně čtvrtinový přímý či nepřímý podíl a s níž se tento daňový rezident dohodl na podmínkách, které se odchyľují od podmínek, na nichž by se ve stejné či podobné situaci dohodly na sobě nezávislé třetí osoby, vypočítat tak, jako by jich bylo dosaženo za podmínek dohodnutých mezi na sobě nezávislými třetími osobami, třebaže v souvislosti s příjmy z obchodních vztahů se společností-rezidentem se takováto oprava neprovádí a tato právní úprava neposkytuje daňovému rezidentovi možnost prokázat, že tyto podmínky byly dohodnuty z obchodních důvodů vyplývajících z jeho postavení společníka společnosti usazené v jiném členském státě?“⁴⁴

SDEU k předběžné otázce

Ve věci v původním řízení společnost Hornbach-Baumarkt AG měla nepřímo stoprocentní podíl na základním kapitálu zahraničních koncernových společností, a mohla tedy vykonávat nepochybný vliv na rozhodování a jejich činnosti. Vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení tedy musí být **posuzována s ohledem na ustanovení Smlouvy o ES týkající se svobody usazování**.

Z ustálené judikatury vyplývá, že ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování brání tomu, aby členský stát původu bránil některé společnosti založené podle jeho právních předpisů, zejména prostřednictvím stále provozovny, v usazení v jiném členském státě. **Svoboda usazování je narušena, pokud podle daňového režimu členského státu podléhá společnost-rezident, která má dceřinou společnost v jiném členském státě, znevýhodňujícím rozdílnému daňovému zacházení ve srovnání se společností-rezidentem, která má dceřinou společnost v prvním členském státě** (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Masco Denmark a Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, body 24 a 25)⁴⁵.

V projednávaném případě je třeba konstatovat, že, podle tuzenmské právní úpravy dochází k opravě příjmů daňového poplatníka **pouze v rámci obchodních vztahů tohoto poplatníka se zahraničím**. Příjmy daňového rezidenta, snížené proto, že si dohodl s propojenou osobou podmínky, které by byly mezi třetími osobami neobvyklé, jsou tedy předmětem opravy, pouze pokud je tato osoba usazená mimo území Německa. Pokud se u uvedené osoby naproti tomu jedná o dceřinou společnost daňového poplatníka usazenou na území Německa, nedojde k opravě příjmů na základě ustanovení § 1 odst. 1 AStG⁴⁶ ani na základě jiných vnitrostátních právních předpisů.

⁴⁴ Viz bod [27] předmětného rozsudku.

⁴⁵ Viz bod [32] předmětného rozsudku.

⁴⁶ Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen [online]. Dostupné z: <https://www.gesetze-im-internet.de/astg/>.

Z toho vyplývá, že s mateřskou společností se sídlem v dotčeném členském státě, která vlastní podíl ve společnosti usazené v jiném členském státě, je zacházeno méně příznivě, než kdyby vlastnila podíl na společnosti-rezidentovi.

Podle judikatury Soudního dvora platí, že takový rozdíl v daňovém zacházení s daňovými poplatníky v závislosti na místě sídla společností, s nimiž byly dohodnuty podmínky neobvyklé pro vztahy mezi třetími osobami, může představovat omezení svobody usazování ve smyslu článku 43 ES. Daňového poplatníka by to totiž mohlo vést k tomu, že by upustil od nabytí, založení nebo zachování dceřiné společnosti v jiném členském státě nebo od nabytí nebo zachování podstatné majetkové účasti ve společnosti usazené v posledně uvedeném státě z důvodu daňového zatížení, které v přeshraniční situaci postihuje poskytnutí podmínek neobvyklých pro vztahy mezi třetími osobami (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, bod 44)⁴⁷.

Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že **daňové opatření, které může narušit svobodu usazování zakotvenou v článku 43 ES, lze připustit pouze tehdy, jestliže se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo bylo odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu uznávanými unijním právem.** V takovém případě je ještě třeba, aby toto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 42; ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, body 26 a 29; ze dne 21. prosince 2016, Masco Denmark a Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, bod 28, jakož i ze dne 23. listopadu 2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, bod 28).

Z vnitrostátní právní úpravy dotčené v původním řízení vyplývá, že zdaňuje společnost-rezidenta v případě, že tato společnost poskytne společnosti-nerezidentovi, se kterou je propojena, výhody sjednané za podmínek, které se neslučují s tržními podmínkami, takže může být snížen zdanitelný příjem společnosti-rezidenta v dotčeném členském státě.

Podle německé vlády se daňová situace rezidentní mateřské společnosti liší v závislosti na tom, zda má obchodní vztahy s dceřinou společností-nerezidentem, nebo s dceřinou společností-rezidentem, jelikož Spolková republika Německo nemá pravomoc zdanit příjmy z dceřiných společností usazených v jiných členských státech⁴⁸.

Soudní dvůr měl za to, že **kdyby bylo společností-rezidentům umožněno převést své zisky ve formě zvláštních nebo bezúplatných výhod společností, které jsou k nim ve vztahu závislosti a které jsou usazeny v jiných členských státech, mohlo by to narušit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy a že právní úprava členského státu stanovící zdanění takové výhody na straně společnosti-rezidenta, která tuto výhodu poskytla společnosti usazené v jiném členském státě, prvnímu z těchto členských států umožní uplatňovat jeho daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území.** Soudní dvůr doplnil, že taková vnitrostátní právní úprava sleduje legitimní cíle

⁴⁷ Viz bod [36] předmětného rozsudku.

⁴⁸ Uvedená argumentace je svou povahou odvoláním na zásadu teritoriality.

slučitelné se Smlouvou, jež představují naléhavé důvody obecného zájmu, a může zaručit uskutečnění těchto cílů.

Totéž platí, pokud jde o vnitrostátní právní úpravu dotčenou ve věci v původním řízení, jelikož skutečnost, že společnost-rezident poskytne společnosti usazené v jiném členském státě, s níž ji pojí vztah vzájemné závislosti, výhody, které nejsou tržní, by mohla společnosti-rezidentovi umožnit převod zisků ve formě výhod do své dceřiné společnosti a narušit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy. Je tedy třeba mít za to, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je dotčená tuzemská právní úprava, jejímž cílem je zamezit tomu, aby zisky generované v dotčeném členském státě byly převáděny mimo jeho zdaňovací pravomoc prostřednictvím transakcí, které neodpovídají tržním podmínkám, aniž by byly zdaněny, je s to zajistit ochranu rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy.

Co se dále týče **možnosti daňového poplatníka předložit důkazy o případných obchodních důvodech uzavření transakcí za neobvyklých podmínek mezi třetími osobami**, týká se otázka předkládajícího soudu zejména toho, **zda tyto obchodní důvody mohou zahrnovat obchodní důvody vyplývající ze samotné existence vztahu závislosti mateřské společnosti, která je rezidentem dotčeného členského státu, a jejich dceřiných společností, které jsou rezidenty jiného členského státu.**

V projednávané věci přitom z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že zahraniční koncernové společnosti vykazovaly záporný vlastní kapitál a že banka poskytující úvěr podmínila poskytnutí úvěrů nezbytných pro pokračování a další rozvoj činností těchto společností tím, že společnost Hornbach-Baumarkt AG vydá patronátní prohlášení. Jestliže **rozvoj činností dceřiné společnosti závisí na dalším kapitálovém vkladu, neboť tato společnost nemá dostatečný vlastní kapitál, mohou obchodní důvody odůvodnit uvolnění finančních prostředků mateřskou společností za podmínek, které jsou mezi třetími osobami neobvyklé.**

Kromě toho je třeba uvést, že v projednávaném případě nebylo namítáno riziko vyhýbání se daňovým povinnostem. Německá vláda neuvedla ani existenci čistě vykonstruované operace ve smyslu judikatury Soudního dvora, ani úmysl žalobkyně v původním řízení snížit v Německu svůj zdanitelný zisk.

Za těchto podmínek mohou existovat obchodní důvody týkající se postavení společníka zahraničních koncernových společností, v němž se nachází společnost Hornbach-Baumarkt AG, odůvodňující uzavření transakce dotčené v původním řízení za podmínek, které se odchyľují od obvyklých podmínek mezi třetími osobami. Vzhledem k tomu, že pokračování nebo rozšíření činností uvedených zahraničních společností záviselo z důvodu nedostatku vlastního kapitálu na dalším kapitálovém vkladu, bylo možné vysvětlit bezúplatné poskytnutí patronátních prohlášení obsahujících prohlášení o zárukách, přestože společnosti navzájem nezávislé by si za takové záruky sjednaly odměnu, vlastním hospodářským zájmem společnosti Hornbach-Baumarkt AG na obchodním úspěchu zahraničních koncernových společností, na kterém se podílí prostřednictvím rozdělení zisků, jakož i určitou odpovědností žalobkyně v původním řízení jakožto společníka za financování těchto společností.

V projednávaném případě přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, **zda společnost Hornbach-Baumarkt AG mohla, aniž by byla vystavena nepřiměřené administrativní**

zátěži, předložit důkazy týkající se případných obchodních důvodů, proč byly uzavřeny transakce dotčené v původním řízení, aniž byla vyloučena možnost zohlednit hospodářské důvody vyplývající z jejího postavení společníka ve společnosti, která není rezidentem.

Je třeba mít za to, že taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení sledovaného cíle, jestliže orgány pověřené aplikací této právní úpravy poskytují poplatníkovi-rezidentovi možnost prokázat, že dohodnuté podmínky byly sjednány z obchodních důvodů, které mohou vyplývat z jeho postavení společníka společnosti-nerezidenta, což přísluší posoudit předkládajícímu soudu.

2.3.3 Stanovisko SDEU

S ohledem na všechny výše uvedené úvahy Soudní dvůr odpověděl na položenou otázku tak, že článek 43 ES (nyní článek 49 SFEU) ve spojení s článkem 48 ES (nyní článek 54 SFEU) musí být vykládán v tom smyslu, že v zásadě nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle níž je nutno příjmy společnosti usazené v jednom členském státě, která poskytla společnosti usazené v jiném členském státě, s níž je ve vztahu závislosti, výhodné podmínky, které se odchyľují od podmínek, na nichž by se ve stejné či podobné situaci dohodly na sobě nezávislé třetí osoby, vypočítat tak, jako by jich bylo dosaženo, kdyby se uplatnily podmínky dohodnuté těmito třetími osobami, a musejí být předmětem opravy, třebaže taková oprava zdanitelných příjmů se neprovede v případě, že tyto výhody byly poskytnuty společností-rezidentem jiné společnosti-rezidentovi, s níž je ve vztahu závislosti. Vnitrostátnímu soudu nicméně přísluší ověřit, zda právní úprava dotčená v původním řízení umožňuje daňovému poplatníkovi rezidentovi prokázat, že podmínky byly dohodnuty z obchodních důvodů vyplývajících z jeho postavení společníka společnosti-nerezidenta.⁴⁹

2.4 Případ C-529/16 (Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH v Hauptzollamt München)⁵⁰

Daný rozsudek nepatří mezi rozsudky, které se přímo dotýkají převodních cen u finančních transakcí. Jeho dopad může mít nicméně potenciálně zprostředkovaný – nákup zboží na úvěr⁵¹. Skutkovou okolností bylo, že dceřiná společnost nakupovala zboží u své mateřské společnosti. Ta jí za toto zboží vyúčtovala ceny v rámci skupiny, a to v souladu s předchozí dohodou v oblasti převodní ceny, uzavřenou mezi skupinou společností a německými daňovými orgány. Výše částek, které mateřská společnost vyúčtovala žalobkyni ve věci v původním řízení, byla pravidelně přezkoumávána a případně upravována – šlo o zajištění toho, že převodní ceny budou v souladu se standardy OECD. Spornou (řešenou) otázkou bylo zda, je možné v reakci na realizované změny (korekce) v cenách, realizovat i korekce v oblasti celní.

Předběžné otázky položené Soudnímu dvoru měly následující znění:

⁴⁹ Viz bod [60] předmětného rozsudku.

⁵⁰ Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 20.12.2017, věc C-529/16. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62016CJ0529>.

⁵¹ Např. ve smyslu vázaných transakcí (účelový úvěr poskytnutý na dodávky).

„1) Umožňují ustanovení článku 28 a násl. celního kodexu, aby za celní hodnotu byla považována dohodnutá převodní cena, která se skládá z částky původně uvedené na faktuře a vykázané v celním prohlášení a paušální úpravy provedené po uplynutí období vyúčtování s použitím klíče rozdělení, a to nezávisle na tom, zda na konci tohoto období vyúčtování dochází k dodatečnému zvýšení nebo snížení finanční povinnosti zúčastněné osoby?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku může být celní hodnota přezkoumána a určena na základě zjednodušených údajů pro výpočet, pokud je třeba přijmout účinky úprav převodní ceny provedených a posteriori (jak ve smyslu zvýšení, tak ve smyslu snížení)?“⁵²

Na první uvedenou otázku SDEU odpověděl následovně: „... články 28 až 31 celního kodexu musí být vykládány v tom smyslu, že jako celní hodnotu neumožňují použít dohodnutou hodnotu transakce, která se skládá zčásti z částky původně uvedené na faktuře a vykázané v celním prohlášení a zčásti z paušální úpravy provedené po uplynutí období vyúčtování, aniž je možné vědět, zda na konci období vyúčtování k této úpravě dojde ve smyslu zvýšení či snížení.“⁵³ S ohledem na toto zhodnocení pak již odpověď na druhou otázku byla bez relevance.

V uvedeném rozsudku Soudní dvůr zopakoval situace, za kterých naopak korekce možná je.⁵⁴

2.5 Rozsudek C-324/00 (Lankhorst-Hohorst GmbH)⁵⁵

Společnost Lankhorst-Hohorst se zabývala prodejem loďního vybavení, zboží pro vodní sporty, předmětů pro volný čas a řemesla, oděvů pro volný čas a pracovní oděvy, nábytku, železářského zboží a podobného zboží. V srpnu 1996 byl její základní kapitál zvýšen na 2 000 000 DEM. Jediným akcionářem společnosti Lankhorst-Hohorst byla společnost Lankhorst-Hohorst BV (dále jen "LH BV"), která měla sídlo v Nizozemsku, ve městě Sneek. Jediným akcionářem společnosti LH BV byla společnost Lankhorst Taselaar BV (dále jen "LT BV"), která má rovněž sídlo v Nizozemsku, v Lelystadu.

Smlouvou ze dne 1. prosince 1996 poskytla LT BV společnosti Lankhorst-Hohorst půjčku ve výši 3 000 000 DEM, splatnou po dobu 10 let v ročních splátkách ve výši 300 000 DEM počínaje 1. říjnem 1998. Variabilní úroková sazba činila do konce roku 1997 4,5 %. Úroky byly splatné na konci každého roku. Společnost LT BV obdržela v roce 1997 úroky ve výši 135 000 DEM a v roce 1998 ve výši 109 695 DEM.

K půjčce, která byla určena doplnění kapitálu, bylo připojeno patronátní prohlášení (Patronatserklärung), podle kterého se LT BV zřekla splácení, pokud by vůči společnosti Lankhorst-Hohorst vznesli nároky věřitelé z řad třetích osob.

Půjčka umožnila společnosti Lankhorst-Hohorst snížit bankovní úvěr z 3 702 453,59 DEM na 911 174,70 DEM, a tím snížit úrokové náklady.

⁵² Viz bod [22] předmětného rozsudku.

⁵³ Viz bod [35] předmětného rozsudku.

⁵⁴ Viz zejména body [25] a násl. předmětného rozsudku.

⁵⁵ Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 12.12.2022, věc C-324/00. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:62000CJ0324>.

Pozn.: text rozsudku není dostupný v českém jazyce.

Ve svých platebních výměrech na daň z příjmů právnických osob ze dne 28. června 1999 za roky 1997 a 1998 Finanzamt Steinfurt dospěl k názoru, že úroky vyplacené společnosti LT BV odpovídají skrytému rozdělení zisku a jako takové je zdanil společností Lankhorst-Hohorst sazbou 30 %.

Podle správce daně se v původním řízení nemohla uplatnit výjimka stanovená v německé právní úpravě (§ 8a odst. 1 hlava 2 KStG), kdy dotčená společnost mohl získat úvěrový kapitál takové od třetí osoby za stejných podmínek (**společnost byla silně předlužená a bez možnosti poskytnout zajištění**).

V rámci soudního řízení společnost Lankhorst-Hohorst uvedla, že poskytnutí půjčky představovalo pokus o záchranu a splátky úroků nelze kvalifikovat jako skryté rozdělení zisku. Zároveň poukázala na skutečnost, že předmětné ustanovení je diskriminační s ohledem na rozdílné zacházení s německými akcionáři (majícími nárok na daňovou úlevu) a nizozemskými akcionáři (ti danou úlevu neměli).

2.5.1 Položená předběžná otázka

V souvislosti s předmětnou kauzou byla předložena následující předběžná otázka⁵⁶:

„Má být požadavek svobody usazování pro státní příslušníky členského státu na území jiného členského státu stanovený v článku 43 Smlouvy o založení Evropského společenství ze dne 10. listopadu 1997 vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní úpravě obsažené v § 8a německého Körperschaftsteuergesetz?“

Daná úprava (při určitém zobecnění) znamená, že úroky vyplacené rezidentnímu věřiteli (spojené osobě) byly výdajem (za zákonem stanovených podmínek), zatímco vyplacené nerezidentnímu věřiteli (spojené osobě) byly považovány za skrytou dividendu a podrobeny srážkové dani. Poskytnutí patronátního prohlášení přitom patřilo do výjimky, za kterých byly úroky překlasifikovány i pro případ placení rezidentnímu věřiteli (spojené osobě)⁵⁷.

2.5.2 Odpověď Soudního dvora

Soudní dvůr s poukazem na svou předchozí judikaturu zdůraznil, že členské státy spadají v oblasti přímých daní do své pravomoci, nicméně musí tuto pravomoc vykonávat v souladu s právem Společenství; zejména vyvarovat se jakékoliv diskriminace na základě státní příslušnosti (k danému viz rozsudek ze dne 15. prosince 1995, Wielockx, C-80/94, Recueil, s. I-2493), bod 16, rozsudky Soudního dvora ze dne 27. června 1996, Asscher, C-107/94, Recueil, s. I-3089, bod 36, Royal Bank of Scotland, citovaný výše, bod 19, Baars, citovaný výše, bod 17, a ze dne 27. června 2001, Metallgesellschaft a další, C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 37)⁵⁸.

⁵⁶ Viz bod [52] předmětného rozsudku.

⁵⁷ Tuto skutečnost Soudní dvůr vyhodnotil jako irelevantní, neboť kvalifikace výplaty úroků jako skrytého rozdělení zisku vyplývá v případě společnosti rezidenta, která obdržela půjčku od mateřské společnosti nerezidenta, pouze a přímo z použití § 8a odst. 1 hlavy 2 KStG, a to bez ohledu na to, zda byla vydána Patronatserklärung či nikoli.

⁵⁸ Viz bod [26] předmětného rozsudku. K vlastní argumentaci užitou Soudními dvorem blíže viz body [33] a násl., na které autoři pro stručnost odkazují.

V obecné rovině byla vyhodnocena předmětná právní úprava jako nesouladná s čl. 43 ES, neboť taková úprava snižuje atraktivitu usazování pro společnosti usazené v jiných členských státech, které se v důsledku toho mohou zdržet pořízení, založení nebo udržování dceřiné společnosti ve státě, který toto opatření přijal.

Své stanovisko dodala i Komise, která uvedla, § 8a odst. 1 hlava 2 KStG stanoví výjimku v případě společnosti, která prokáže, že mohla získat úvěrový kapitál od třetí osoby za stejných podmínek, a stanoví přípustnou výši úvěrového kapitálu ve srovnání s vlastním kapitálem. Nicméně poukázala zároveň na to, že v daném případě existuje riziko dvojího zdanění, neboť německá dceřiná společnost podléhá německému zdanění vyplacených úroků, zatímco mateřská společnost, která není rezidentem, musí obdržené úroky přesto přiznat jako příjem v Nizozemsku. Zásada proporcionality vyžaduje, aby se oba dotčené členské státy dohodly, aby se zabránilo dvojímu zdanění.⁵⁹

V kontextu argumentace rizika daňového úniku bylo ze strany Soudního dvora poznamenáno, že dotčená právní úprava nemá specifický účel zabránit tomu, aby zcela umělá uspořádání, jejichž cílem je obejít německé daňové předpisy, získala daňovou výhodu, ale vztahuje se obecně na jakoukoli situaci, kdy má mateřská společnost sídlo z jakéhokoli důvodu mimo Spolkovou republiku Německo. Taková situace sama o sobě neznamená riziko daňového úniku, neboť taková společnost v každém případě podléhá daňovým předpisům státu, v němž je usazena (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek ICI, bod 26).⁶⁰ Kromě toho v daném případě nebylo prokázáno žádné zneužití, neboť půjčka byla poskytnuta s cílem pomoci společnosti Lankhorst-Hohorst snížením úrokového zatížení vyplývajícího z jejího bankovního úvěru. Kromě toho ze spisu vyplývá, že společnost Lankhorst-Hohorst dosáhla v účetních obdobích 1996, 1997 a 1998 ztráty a že její ztráta značně převyšovala úroky zaplacené společností LT BV.⁶¹

V rámci další argumentace Soudní dvůr vyvrátil argumenty a stanoviska Německa a dalších subjektů a dospěl k závěru, že: „S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba předkládajícímu soudu odpovědět, že článek 43 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovému opatření, jako je opatření obsažené v § 8a odst. 1 hlavě 2 KStG.“⁶²

2.6 Příklad C-431/21⁶³ (přezkum sankcí v oblasti převodních cen)

Z pohledu převodních cen bude velmi důležitý rozsudek ve věci C-431/21, pro který byla položena následující předběžná otázka:

⁵⁹ Viz bod [35] předmětného rozsudku.

⁶⁰ Viz bod [37] předmětného rozsudku.

⁶¹ Viz bod [38] předmětného rozsudku.

⁶² Viz bod [45] předmětného rozsudku.

⁶³ Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht Bremen (Německo) dne 15. července 2021 – X GmbH & Co. KG v. Finanzamt Bremen, věc C-431/21. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/fiche.jsf?id=C%3B431%3B21%3BRP%3B1%3BP%3B1%3BC2021%2F0431%2FP&nat=or&mat=or&pcs=Oor&jur=C&num=C-431%252F21&for=&jge=&dates=&language=en&pro=&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%2>

Podle rumunského práva se v případě shora uvedených osob jednalo o spojené osoby s povinností postupovat v souladu s principem tržního odstupu. Správce daně dospěl k závěru o nesplnění této podmínky a navýšil daňový základ. Odvolání poplatníka nebylo vyhověno.

2.7.2 Předmětem sporu (namítané porušení unijního práva)

Poplatník namítal, že vnitrostátní ustanovení použitá správcem daně porušují základní svobody: stanoví, že převody peněžních prostředků mezi pobočkou usazenou v jednom členském státě a její mateřskou společností usazenou v jiném členském státě, představují řízení transakce, na které dopadají pravidla pro stanovení převodní ceny, přestože tato pravidla nejsou použitelná v případě, že jsou pobočka a její mateřská společnost usazeny na území téhož členského státu.

Předběžná otázka měla toto znění:

„Brání články 49 a 63 [SFEU] takové vnitrostátní právní úpravě, jako je [čl. 11 odst. 2 a čl. 29 odst. 3 daňového zákoníku], která umožňuje překvalifikovat bankovní převod peněžních prostředků z pobočky se sídlem v jednom členském státě na její mateřskou společnost se sídlem v jiném členském státě na ‚transakci, která vytváří příjmy‘, zakládající povinnost použít pravidla pro stanovení převodní ceny, zatímco pokud by stejná transakce byla uskutečněna mezi pobočkou a její mateřskou společností, jež mají obě sídla v tomtéž členském státě, takto překvalifikována by být nemohla a uvedená pravidla by se nepoužila?“⁶⁶

2.7.3 Zhodnocení Soudním dvorem a odpověď na předběžnou otázku

Daňový zákoník stanoví pravidla, jejichž cílem je zamezit tomu, aby společnosti-rezidenti prodávaly výrobky nebo poskytovaly služby společnostem-nerezidentům za podhodnocenou cenu nebo zdarma, a snižovaly tak v Rumunsku svůj zdanitelný příjem.

Soudní dvůr zopakoval, že vnitrostátní právní úprava, podle které neobvyklé nebo bezúplatné výhody poskytnuté společnostmi-rezidentem ve prospěch společnosti, která je k ní ve vztahu závislosti, jsou připočteny k vlastnímu zisku první společnosti, pouze pokud je společnost-příjemce usazena v jiném členském státě, představuje omezení svobody usazování (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, body 42 až 45)⁶⁷. V projednávané věci se jedná nicméně o to, že daňový předpis zachází s pobočkami jako s odlišnými osobami, pouze pokud jsou stálou provozovnou právnické osoby, která není rezidentem, takže příjmy pobočky jsou opraveny v souladu s pravidly pro stanovení převodní ceny, pouze je-li mateřská společnost usazena v jiném členském státě. Naproti tomu se žádná oprava příjmů neprovádí, jsou-li pobočka i mateřská společnost usazeny v Rumunsku.

Taková pobočka společnosti-nerezidenta, jako je Impresa Pizzarotti, podléhá méně příznivému zacházení, než je zacházení, kterému by podléhala pobočka společnosti-rezidenta uskutečňující podobné transakce se svou mateřskou společností. Takové rozdílné daňové zacházení s pobočkami v závislosti na místě sídla jejich mateřských společností, se kterými tyto pobočky uzavřely transakce vyznačující se podmínkami, které jsou ve vztazích mezi na sobě nezávislými osobami neobvyklé, může omezovat svobodu usazování ve smyslu článku 49 SFEU. Mateřská společnost by totiž mohla být z důvodu daňového zatížení, které v přeshraniční situaci postihuje sjednání podmínek neobvyklých pro vztahy mezi na sebe navzájem nezávislými osobami,

⁶⁶ Viz bod [14] předmětného rozsudku.

⁶⁷ Viz bod [24] předmětného rozsudku.

nucena upustit od nabytí, založení nebo zachování pobočky v jiném členském státě, než je členský stát jejího sídla (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 31. května 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, bod 35)⁶⁸.

Daňové opatření, které může narušit svobodu usazování zakotvenou v článku 49 SFEU, lze připustit, pouze týká-li se situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo může-li být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu uznanými v unijním právu. V takovém případě je ještě třeba, aby toto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne čtvrtek 31. května 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, bod 36)⁶⁹.

Na druhou stranu však platí nezbytnost zachovat vyvážené rozložení daňové pravomoci mezi členské státy je s to odůvodnit rozdílné zacházení, má-li přezkoumávaný systém předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu vykonávat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem uskutečňovaným na jeho území (rozsudek ze dne 31. května 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366 bod 43)⁷⁰.

Soudní dvůr s poukazem na nutnost poskytnutí možnosti prokázat, že byly dány objektivní důvody pro uzavření transakce za cenu, která neodpovídá ceně tržní, vyslovil následující závěr:

„Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že v zásadě nebrání právní úpravě, podle které může být převod peněžních prostředků provedený pobočkou-rezidentem ve prospěch její mateřské společnosti usazené v jiném členském státě překvalifikován na „transakci, která vytváří příjmy“, zakládající povinnost použít pravidla pro stanovení převodní ceny, zatímco pokud by stejná transakce byla uskutečněna mezi pobočkou a její mateřskou společností, jež jsou obě usazené v tomtéž členském státě, takto kvalifikována by nebyla a uvedená pravidla by se nepoužila“.⁷¹

⁶⁸ Viz bod [27] předmětného rozsudku.

⁶⁹ Viz bod [28] předmětného rozsudku.

⁷⁰ Viz bod [30] předmětného rozsudku, k další argumentaci viz body [30] a násl. předmětného rozsudku.

⁷¹ Blíže viz bod [40] předmětného rozsudku.

3 STANOVENÍ PŘEVODNÍCH CEN U FINANČNÍCH TRANSAKČÍ (VÝCHODISKA)

3.1 APLIKAČNÍ PŘEDNOST SZDZ

I pro oblast převodních cen v oblasti finančních transakcí pochopitelně platí aplikační přednost SZDZ. Z pohledu finančních transakcí může v tomto ohledu sehrávat významnou roli překlasifikace úroků – v tomto ohledu Nejvyšší správní soud ČR konstantně potvrzuje fakt, že pojmy obsažené ve SZDZ je zapotřebí vykládat autonomně dle SZDZ⁷². Co se týče užití Modelové smlouvy OECD a tam obsaženého komentáře, lze konstatovat setrvání na předchozích stanoviscích s tím, že Modelová smlouva OECD má charakter interpretačního vodítka⁷³.

3.2 TEST ZNEUŽITÍ PRÁVA

Před vlastní aplikací pravidla tržního odstupu je rovněž zapotřebí testovat transakce z hlediska § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daná transakce rovněž nesmí být „zatížena“ iracionalitou ve smyslu absence objektivní ekonomické zdůvodnitelnosti (má ekonomický smysl). Pro reflexi souvisejících nákladů coby daňově účinných (pozice dlužníka) je zapotřebí, aby transakce (resp. provázaná sada transakcí) prošla i testem „zneužití práva“⁷⁴. Z četnosti

⁷² Blíže viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27.09.2018, sp. zn. 2 Afs 40/2018. Právní věta z tohoto rozsudku má následující znění: „Pojem „přesahu částky úroků“ ve smyslu čl. 11 odst. 4 Smlouvy mezi vládou České a Slovenské federativní republiky a vládou Spojeného království Velkého Británie a Severního Irsku o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisku z majetku (č. 89/1992 Sb.) je autonomním pojmem této mezinárodní smlouvy a je tedy nezávislý na národní právní úpravě nízké kapitalizace“.

V dané kauze předmětný soud dovodil existence „zvláštního vztahu“ na základě existence cash-poolingu. Blíže viz bod [37] daného rozsudku, kde se uvádí: „Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že právě ve výroční zprávě zmíněný „cash pooling“, nebo sdílení nahromaděných finančních prostředků v rámci skupiny vzájemně propojených obchodních společností, je dostatečným indikátorem „zvláštního vztahu“ mezi stěžovatelem a BATIF“.

Analogicky viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30.04.2009, sp. zn. 2 Afs 42/2002, kde se uvádí: „Pojem „zvláštní vztah“ mezi dlužníkem a věřitelem, užitý v čl. 11 odst. 4 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku (č. 18/1984 Sb.) není ekvivalentní k pojmu „spojené osoby“, užitému v § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jde o neurčitý právní pojem, který není definován ani ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku, ani v zákoně o daních z příjmů, a je proto nutno vyložit jej vždy v kontextu konkrétní věci, a to za pomoci obvyklých interpretačních postupů, případně postupem předpokládaným Vídeňskou úmluvou o smluvním právu (č. 15/1988 Sb.)“.

⁷³ Viz bod [38] rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27.09.2018, sp. zn. 2 Afs 40/2018, který stanoví následující: „Žalovaný tedy použil aktuální verzi komentáře (ostatně jinou verzi komentáře v českém překladu se soudu nepodařilo dohledat) [odkaz na verzi z července 2008 – pozn. autorů], nicméně i kdyby tak neučinil, je třeba podotknout, že komentář byl použit jakožto interpretační vodítko, a nikoli jako právní norma, protože by ani užití pozdějšího komentáře nepředstavovalo nezákonný postup, pakliže by se takový komentář nevztahoval k odlišnému znění předmětného ustanovení vzorové smlouvy OECD.“.

⁷⁴ K danému v širších souvislostech (byť ne přímo k finančním transakcím) viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26.05.2021, sp. zn. 31 Af 77/2019.

existující judikatury je zřejmé, že ke zneužívání práva dochází u finančních transakcí zejména ve spojitosti se zápůjčkou/úvěrem – i pro využití dluhového financování v rámci skupiny musí

Jedna z novějších kauz (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 31.05.2022, sp. zn. 4 Afs 376/2021) se zabývala problematikou účelového jednání ve spojení s tzv. korunovými dluhopisy. Skutkové okolnosti byly následující (viz body [28] a násl. předmětného rozsudku, zvýraznění provedeno autory podkladu):

„[28] Krajský soud vyhodnotil jednotlivé zjištěné objektivní okolnosti a ve shodě se správními orgány shledal, že stěžovatel svým postupem zamýšlel primárně vytvořit dlouhodobé zatížení nákladovými úroky, jež hodlal uplatňovat jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zároveň zajistit nezdaněný příjem v podobě těchto úroků pro upisovatele dluhopisů, kteří zároveň získali prostředky pro upsání dluhopisů od samotného stěžovatele (resp. od osob s ním spojených). Krajský soud správně zjištěné objektivní okolnosti posuzoval jako celek. Výslovně přitom nerozlišoval objektivní a subjektivní kritéria zneužití práva. Odůvodnění krajského soudu je nicméně logické, přesvědčivé a řádně zdůvodněné a je z něj patrné, že shledal naplnění objektivního prvku v okolnostech emise dluhopisů a jejich následném úpisu i subjektivního prvku (motivu, záměru), a to ve způsobu zapojení spojených osob, resp. členů jejich statutárních orgánů do řetězce transakcí. Shledal přitom i příčinnou souvislost mezi těmito prvky, neboť bez jednotlivých (na sebe navazujících kroků) stěžovatele by k získání předmětné daňové výhody nedošlo. Skutečnost, že krajský soud ve své argumentaci objektivní a subjektivní prvky zneužití práva nepojmenovával a neodděloval je, nemá za následek, že by ztotožňoval objektivní kritérium s absencí ekonomického smyslu transakce, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti.

[29] Na základě výše popsaných okolností souvisejících s předmětnou emisí dluhopisů má Nejvyšší správní soud stejně jako krajský soud i správní orgány za to, že v posuzované věci byl naplněn objektivní i subjektivní prvek výše uvedeného testu zneužití práva. Jednalo se totiž o **uzavřený kruh vzájemně časově a finančně bezprostředně souvisejících transakcí, při kterém se v podstatě jednalo pouze o uměle vytvořený koloběh vlastních finančních prostředků koncernu KOH-I-NOOR mezi účty dotčených společností a upisovatelů dluhopisů ve snaze získat daňovou výhodu v podobě snížení daňové povinnosti formou nákladových úroků z emitovaných dluhopisů. O těchto transakcích navíc rozhodovaly stejné osoby, které v nich vystupovaly jednou v pozici statutárních orgánů, podruhé příjemců půjček a pořetí jako upisovatelé dluhopisů.**“

K argumentaci ve věci zneužití práva viz zejména body [24 - 26] a dále bod [33] předmětného rozsudku.

existovat racionální ekonomické odůvodnění⁷⁵. Relativně čtené jsou i situace, které vážnou k emisi dluhopisů⁷⁶.

⁷⁵ K danému viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 29.10.2015, sp. zn. 9 Afs 58/2015, kde se v předmětném rozsudku se v bodu [53] uvádí: „Zásadním faktorem ovlivňujícím daňovou povinnost společnosti CTP Property bylo jednoznačně úrokové zatížení z úvěru poskytnutého mateřskou společností CTP Property LUX a dále milionové náklady uplatněné v souvislosti s provedenou restrukturalizací, což vedlo k obrovským daňovým ztrátám. Soud nezpochybňuje možnost využívání tzv. daňového štítu souvisejícího s dluhovým financováním společnosti pomocí cizích zdrojů, nicméně jak již bylo uvedeno výše, taková daňová optimalizace musí mít jasně vysledovatelný ekonomický smysl, který v projednávané věci stěžovatelka a) dostatečným způsobem neprokázala.“

Shodně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 07.06.2016, sp. zn. 8 Afs 34/2015. blíže viz zejména body [53] a násl.:

„[53] Argument stěžovatele, že bez nákupu majoritních obchodních podílů ve zmíněných společnostech nemohlo dojít k fúzi, přičemž takový postup je zcela obvyklý a důvodný, je nepravdivý a zavádějící. Uplatněná argumentace by byla opodstatněná u nákupu majoritního obchodního podílu v jiné nespřízněné obchodní korporaci, jehož prostřednictvím by kupující společnost získala v cílové společnosti takový vliv, který by jí umožnil rozhodnout o fúzi obou společností. O takový případ se nejednalo. Jedinými osobami, které o transakcích rozhodovaly, byli pan Maas a pan Vos prostřednictvím společností Finspel a Vos Real Estate. K fúzi tak mohlo dojít, aniž by jí musel předcházet nákup obchodních podílů.

[54] Rovněž tvrzení, že restrukturalizace umožnila zaměstnancům a významným poradcům stěžovatele získat podíl na výsledcích skupiny společností zabývající se pronájmem nemovitostí (tj. CTP Property N. V.), je účelové. Hodnocením transakce v celém kontextu tak, jak fakticky proběhla, od prodeje obchodních podílů za cenu 509 786 361 EUR, přes nepeněžitý vklad, emise nových akcií ve společnosti CTP Property N. V. v hodnotě 8 mil. EUR, zaúčtování emisního ázia ve výši 501 786 361 EUR, lze dospět k závěru, že odměnou za vzdání se 5 % podílu na pronajímaných nemovitostech ve prospěch společnosti CTP Partners N. V., pánové Maas a Vos obdrželi nově emitované akcie společnosti CTP Property N. V. v hodnotě 8 mil. EUR, čímž zvýšili svůj podíl na této společnosti oproti společnosti CTP Partners N. V. Zbytek kupní ceny byl rozpuštěn v emisním áziu. Stalo se tedy v podstatě totéž, na co poukazuje stěžovatel při zpochybnování odůvodněného výměnného poměru při přímé fúzi, ale v rámci jiného mechanismu.

[55] Podle stěžovatelem předložené struktury skupiny CTP činil podíl zaměstnanců a partnerů na společnosti CTP Partners N. V. pouze 10 %, zbylých 90 % bylo opět ve vlastnictví společností Finspel a Multinvest B. V. (nástupce společnosti Vos Real Estate). To znamená, že zaměstnanci a významní poradci měli na společnosti CTP Property N. V. fakticky pouze podíl ve výši 0,5 %, který byl ještě snížen následnou emisí nových akcií ve prospěch pana Maase a pana Vose. V porovnání s mimořádně vysokými náklady celé restrukturalizace se tudíž deklarovaný cíl umožnit zaměstnancům a partnerům získat podíl na výsledcích skupiny CTP jeví jako podružný.

[56] V důsledku mimořádně vysokých úrokových nákladů začal stěžovatel vykazovat vysoké ztráty. Zaměstnanci a partneři tudíž nemohli profitovat ze zisku a výsledků skupiny CTP. Mohli mít prospěch jedině z eliminace daňové povinnosti. Poskytnutý úvěr rovněž umožnil vyvádět aktiva na některé společnosti v Nizozemí. Příkladem byla smlouva o půjčce ve výši 43 mil. EUR, na jejímž základě stěžovatel poskytl peněžní prostředky nizozemské společnosti CTP Products B. V., kterou opět vlastnily společnosti Finspel a Vos Real Estate; tato částka byla následně započtena proti úvěru od CTP Property LUX.

[57] Restrukturalizace vedla ve svém důsledku k hospodářské ztrátě ve výši 1,7 miliardy Kč, která byla způsobena i úroky z poskytnutého úvěru. Zadlužení stěžovatele nastalo uměle vytvořeným prodejem obchodních podílů fakticky stejným vlastníkům; v jeho důsledku následně došlo k eliminaci korporátního zdanění v tuzemsku a k profitu faktických vlastníků v podobě úroků z úvěrů plynoucích z tuzemska bez jakéhokoliv daňového zatížení.“

⁷⁶ Viz např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 09.06.2021, sp. zn. 52 Af 46/2021. V dané kauze vymezilo Odvolací finanční ředitelství jako podezřelé z hlediska nestandardních okolností vedoucí k získání daňové výhody následující (viz bod [21] předmětného rozsudku):

- upsání dluhopisů jediným jednatelem;
- rozhodnutí jedné osoby o emisi dluhopisů a jejich následném upsání stejnou osobou,
- nezdůvodnění ekonomického účelu a motivace emise dluhopisů,

V případě výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je ve vztahu mezi nezávislými osobami správce daně oprávněn zabývat se „pouze“ otázkou, zda je či není výdaje zjevně v rozporu s tržní cenou, ve vztahu ke spojeným osobám musí uplatňovat přísnější kritérium dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů – cena nesmí být nejen zjevně (tržně) nepřiměřená, ale nesmí přesahovat cenu obvyklou vůbec⁷⁷.

3.3 DALŠÍ ATRIBUTY VE SPOJITOSTI S VYBRANÝMI FINANČNÍMI TRANSAKCEMI

Nejenom ve spojitosti s finančními transakcemi sehrává klíčovou roli smluvní ujednání mezi stranami a jejich faktické naplňování (včetně racionality nastavených vztahů). Např. v případě **poplatků za ručení** je nezbytné (s cílem se vyhnout) potenciálním problémům z hlediska budoucích potenciálních sporů – součástí smlouvy by měly být kromě standardních náležitostí i vymezení toho, z jaké částky pro jaká období se záruka počítá: tj. je zapotřebí jednoznačně definovat „ručenou částku“⁷⁸.

Otázka cash-poolingu a posouzení pravidel v české judikatuře správních soudů prozatím absentuje. Nicméně již se objevují některá rozhodnutí na úrovni krajských soudů. Řešené spory naznačují, že otázka stanovení korektní „ceny“ u tohoto typu transakce bude náročná⁷⁹. Cash-pooling je v řadě ohledů velmi problematická finanční transakce, neboť nevzniká mezi nespojenými osobami. Nelze tedy najít „ryzí“ nezávislou srovnatelnou transakci.

-
- úhrada dluhopisů upisovatelem z finančních prostředků půjčených od emitenta,
 - vydání dluhopisu v závěru roku 2012,
 - neprokázání existence faktické potřeby finančních prostředků v době emise,
 - nabízení dluhopisů neveřejnou nabídkou,
 - rozdílné výši úrokové sazby dluhopisů a úroků ve smlouvě o půjčce.

Byť jde o závěry poplatné pro tzv. korunové dluhopisy, jsou zde uvedeny atributy, které jsou přenositelné i pro standardní situace.

⁷⁷ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 11.07.2008, sp. zn. 8 Afs 72/2007.

⁷⁸ Obecné klauzule mohou vést k výkladově přípustným, ale diametrálně rozdílným závěrům. Např. v kauze řešené Nejvyšším správním soudem ČR (rozsudek ze dne 11.08.2008, sp. zn. 8 Afs 72/2007) bylo nedostatečně vymezeno, z jaké částky je záruka hrazena (zda z celé poskytnuté částky, či z částky zbývajících dluhu). Absence definice „ručené částky“ může být potenciálně problémem.

⁷⁹ Blíže viz např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18.02.2022, sp. zn. 31 Af 14/2021. V této kauze vytkl předmětný krajský soud nedostatky jak správci daně, tak i poplatníkovi. Blíže viz body [43] a [44] rozsudku.

Krajský soud mj. vytknul oběma stranám, že: „... zúžený pohled jeho úvah spočívající v tom, že se nezabýval námitkou žalobce připomínající skutečnost, že by do systému cash pooling zapojen jako lokální člen.“

4 Vybrané judikatorní závěry – ostatní země⁸⁰

Ve snaze hledat a navrhnout lepší právní úpravu (úvahy *de lege ferenda*) byla a je hledána inspirace buď v právních úpravách jiných států a/nebo v předchozí právní úpravě a to bez ohledu o jakou oblast práva se jedná. V tomto ohledu sehrává významnou roli komparativní právo. To prošlo v posledním období významnými změnami⁸¹. Fauvarge-Cosson⁸² ve spojení s francouzským komparativním právem uvedl obecně platný závěr⁸³: „V době, kdy se nadnárodní právní systémy a normy ovlivňují národní právní systémy, nelze již na srovnávací právo pohlížet pouze jako na studium cizího práva ve smyslu jak je rozděleno do právních kategorií. Takový pohled by byl zcela nevyhovující. V dnešním světě musí komparativní právo začleňovat aspekty související s vývojem v oblasti mezinárodního práva. ... Je tak důležité a možné využívat komparativního práva v procesu tvorby práva“. Komparativní právo rovněž bez pochyb může napomoci při řešení praktických problémů a kompenzovat nedostatky v právní úpravě *de lege lata* s tím, že může mimo jiné poskytnout cenný vstup (podnět) ke změně: zahraniční právní řády mohou být inspirativní⁸⁴.

Inspirace zahraniční právní úpravou se však netýká pouze návrhů na úpravu *de lege ferenda*, ale může se jednat i o inspiraci pro interpretaci a aplikaci zákonných pravidel⁸⁵. V oblasti převodních cen tento závěr platí dvojnásob, neboť v oblasti převodních cen je pro řešení této komplexní a komplikované ekonomické a právní záležitosti užíváno mezinárodních standardů vytvořených OECD. Stěžejním (nikoliv však jediným) materiálem je Směrnice OECD pro převodní ceny pro nadnárodní společnosti a daňové správy (angl. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*) (v textu dále jen Směrnice OECD pro převodní ceny)⁸⁶.

⁸⁰ Rozsudky zpracovány s využitím publikace: Lang, M., Petrucci, R. (eds.) (2022). *Transfer Pricing and Financial Transactions. Current Developments, Relevant Issues and Possible Solutions*. Wien: Linde Verlag.

⁸¹ Pro komplexnější náhled na problematiku komparativního práva viz Reimann, M. and Zimmermann, R. (eds.) (2008). *The Oxford Handbook of COMPARATIVE LAW*. Oxford: Oxford University Press.

⁸² Fauvarque-Cosson, B. (2008). Development of Comparative Law in France. In: Reimann, M. and Zimmermann, R. (eds.). *The Oxford Handbook of COMPARATIVE LAW*. Oxford: Oxford University Press. Str. 62-63.

Originální text má následující znění: „At a time when supranational legal systems and norms impact every national legal system, comparative law can no longer be viewed as merely the study of foreign law as classified into legal families. Such a view is thoroughly outdated. In today's world, comparative law must incorporate the progress made by international law ... It is also both important and possible to use comparative law in the law-making process“.

⁸³ Vlastní překlad textu, který reflektuje primárně nosné myšlenky (ideje) a není tak doslovným překladem.

⁸⁴ Dle Melzer, F. (2011). *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck.

⁸⁵ Je však pochopitelně nutné respektovat zákonné mantinely; v případě, že respektovány nebudou, pak dochází k porušení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod – tj. pravidla, že daň lze stanovit jen na základě zákona.

⁸⁶ OECD (2022). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>.

4.1 Záruka/implicitní podpora (Austrálie; případ Chevron)⁸⁷

4.1.1 Popis skutkových okolností

Případ Chevron byl projednáván australským federálním soudem. Předmětná společnost je nadnárodní energetickou společností se sídlem v USA. Její dceřiné společnosti působily globálně v různých segmentech těžby a zpracování ropy a zemního plynu. Společnost Chevron Australia Holdings Pty Ltd (dále v textu CAHPL) si půjčila od společnosti Chevron Texaco Corporation (CFC) – dceřiná společnost CAHPL v USA. Jednalo se o částku cca 2,5 mld. AUD.

Úvěr byla poskytnuta na základě pětileté úvěrové smlouvy (období 2004 – 2008 včetně). Prostředky byly získány na finančním trhu v USA (sazba cca 1,2 %; reflexe dobrého ratingu společnosti). Prostředky byly společnosti CAHPL zapůjčeny za sazbu ve výši jednoměsíční LIBOR AUD + 4,14 %⁸⁸. Podmínky zápůjčky (úvěru) naznačovaly, že úvěr by získal rating „neinvestičního stupně“⁸⁹.

Společnost CAHPL tvrdila, že kdyby si šla na trh půjčit stejný objem finančních prostředků bez záruky, její úroková sazba by byla vyšší než 9 %, čímž by se sazba použitá společností Chevron stala sazbou za běžných tržních podmínek. Australský daňový úřad (ATO) však tvrdil, že analýza neměla být srovnávána s poskytnutím půjčky bez zajištění, neboť skupina Chevron by vždy poskytla zajištění prostřednictvím záruky.

Soudce federálního soudu uvedl, že pro posouzení podmínek tržního odstupu je třeba „*depersonalise the agreement to acquire so as to make it, hypothetically, between independent parties dealing at arm's length, but no to so as to alter the property acquired*“.

S poukazem na vydané směrnice OECD a OSN, které uvádí, že pro přiměřené uplatnění zásady tržního odstupu na finanční úvěrovou transakci, jako byla ta předmětná, není dostačující pouhé provedení cenové analýzy. Ačkoliv by měly být učiněny všechny pokusy, aby se s transakcí zacházelo jako s nezávislou, **nelze přehlížet atributy, které jsou vneseny v důsledku skupinové příslušnosti a které jsou součástí majetku**. Proto je nutné, aby bylo součástí analýzy uznání všech jedinečných, mimořádných nebo dodatečných vlastností úvěru, které ovlivní konečnou cenu, jako jsou například smluvní závazky nebo záruka.

Velký důraz byl v posuzovaném případě kladen na **faktory srovnatelnosti** v souladu se Směrnicí OECD – konkrétně o ekonomické okolnosti stran. Senát se shodl v tom, že: „*it must therefore be a factor that the borrower was in the oil and gas E&P (exploration and production) industry*“⁹⁰, jestliže je zřejmé, že by věřitel zvážil odvětví, ve kterém dlužník působil, a pokud by uvedené odvětví mohlo ovlivnit úvěruschopnost dlužníka. Podle skutečností a okolností případu se tedy mělo za to, že nespřízněný věřitel by nezvažoval pouze samostatného dlužníka, ale konkrétně „*oil and gas exploration producti on subsidiary*“⁹¹.

⁸⁷ Dostupné z: Rozsudek Federal Court of Australia. Chevron Australia Holdings Pty Ltd v Commissioner of Taxation (No 4) [2015] FCA 1092 (23 October 2015). Dostupné z: <http://www8.austlii.edu.au/cgi-bin/viewdoc/au/cases/cth/FCA/2015/1092.html>.

⁸⁸ V předmětné době to odpovídalo cca 9 %.

⁸⁹ Rating Ba1/BB nebo nižší; spekulativní pásmo pro užití ratingu v rozmezí A až C.

⁹⁰ Bod [58] předmětného rozsudku.

⁹¹ Bod 128 předmětného rozsudku.

Závěr

Aplikace pravidel pro převodní ceny na vnitroskupinovou půjčku není pouhým cvičením pro určení ceny, ale pečlivou a hloubkovou analýzou všech obchodních a finančních vztahů, které mohou ovlivnit cenu za obvyklých tržních podmínek. Zahrnuje to **uznání jakéhokoliv vlivu, který může mít implicitní podpora.**

Dalším faktorem, který je třeba brát v potaz, je zohlednění specifického finančního prostředí, v němž se strany půjčky nacházejí včetně nutnosti **reálně zvážit všechny dostupné možnosti.**

4.2 Záruka – poplatek za záruku (Kanada; případ General Electric Capital Canada)⁹²

Předmětem posuzování byla výše poplatku za záruku, kterou požadovala společnost General Electric Capital US (dále jen GECUS) své nepřímě spojené dceřiné společnosti General Electric Capital Canada Inc. (dále jen GECC) ve zdaňovacích obdobích 1996-2000. Jmenovitě bylo posuzováno, zda požadovaný poplatek představoval tržní částku podle pravidel pro stanovení převodních cen dle kanadského zákona o daních z příjmů.

Úvěry mezi uvedenými společnostmi byly poskytovány dlouhodobě a to s explicitní zárukou člena skupiny GE. Po přezkoumání těchto ujednání začala společnost GECUS účtovat roční poplatek za záruku ve výši 1 % z nesplaceného dluhu.

Kanadský správce daně tvrdil, že poplatek za záruku by neměl být placen na základě toho, že finanční podpora a další faktory zahrnuté ve vztahu nezaloženém na principu tržního odstupu mezi dceřinou a mateřskou společností byly dostatečné k tomu, aby dceřiná společnost mohla realizovat výpůjční aktivity za těch samých podmínek. V důsledku toho tak výslovná záruka nepřinášela dceřiné společnosti žádnou výhodu.

Kanadský správce daně v tomto ohledu zejména uvedl, že společnost GE by v praxi nikdy nemohla připustit, aby dceřiná společnost, která sdílí její jméno, nesplácela své dluhy, protože by to poškodilo úvěrový rating celé skupiny a zvýšilo by to tak její celkové výpůjční náklady. **Kanadský správce daně tvrdil, že neexistovalo žádné skutečné riziko, že by společnost GECC nesplácela své závazky, a že záruka proto nepřinášela žádný skutečný prospěch.** K plnění tedy ve skutečnosti nikdy nedošlo. Pokud by společnost GECC vstoupila na trh bez záruky, dalo by se očekávat, že si bude moci půjčovat za úrokové sazby srovnatelné s úrokovými sazbami, které by byly s takovou zárukou.

Ačkoli daňový soud rozhodl ve prospěch daňového poplatníka, souhlasil s některými zásadami argumentace předložené kanadskými daňovými orgány. Soud zejména dospěl k závěru, že **koncept implicitní podpory nelze přehlížet, neboť se jedná o ekonomicky relevantní charakteristiku, a proto by měl být zohledněn.**

⁹² Rozsudek Tax Court of Canada: General Electric Capital Canada Inc v The Queen, 2009, TCC 563 (Tax Court of Canada). Dostupné z: <https://www.canlii.org/en/ca/tcc/doc/2009/2009tcc563/2009tcc563.pdf>.

Pro kratší shrnutí viz Dhawan, S. (2010). *Transfer Pricing for Inter-Company Transactions Clarified in GE Capital v The Queen*. Dostupné z: <https://www.thecourt.ca/transfer-pricing-for-inter-company-transactions-clarified-in-ge-capital-v-the-queen/>.

Soud uvedl, že: „*the suggestion that implicit support should be ignored would require the Court to turn a blind eye on a relevant fact and deprive the transfer pricing provisions of their intended effect*“.⁹³

Při svém rozhodování pak soud zvažoval, zda i při zohlednění implicitní podpory byla společnosti GECC poskytnuta výhoda a zda je odměna za tuto výhodu přiměřená. Soud přitom použil **metodikou založenou na výnosových křivkách typických pro dlužníky s určitým úvěrovým ratingem**. Společnost GECC tvrdila, že analýza převodních cen musí být provedena samostatně bez zohlednění skupinového vztahu společnosti. Odborníci společnosti dospěli k závěru, že samostatný úvěrový rating společnosti GECC by se pohyboval mezi B+ a BB-, a zjistili, že rozpětí mezi dluhopisy s ratingem AAA a dluhopisy s ratingem B+ až BBB- by se pohybovalo přibližně mezi 1 % a 3 %.

Soud uznal, že výše uvedená **výnosová metodika je vhodnou**, a nezpochybnil tvrzení společnosti GECC, že samostatný úvěrový rating společnosti by se pohyboval mezi B+ a BB-. Nedomníval se však, že by bylo vhodné stanovit výhodnost záruky porovnáním nákladů na půjčku, kterým čelí dlužník s ratingem AAA, s náklady dlužníka s ratingem B+ až BB-. Soud přijal logiku pasivní asociace navrženou kanadskými daňovými orgány. Domníval se, že výhodu záruky je třeba určit s ohledem na výpůjční náklady, které by společnosti GECC vznikly na základě úvěrového ratingu, za který by byla považována v důsledku svého spojení se skupinou General Electric.

Soud určil, že důsledkem implicitní podpory by bylo zvýšení úvěrového ratingu společnosti GECC na BBB/BB+. Na základě tohoto úvěrového ratingu soud porovnal ekonomický přínos společnosti GECC spočívající v možnosti půjčovat si za úrokové sazby platné pro dlužníky s ratingem AAA s úrokovými sazbami dlužníků s ratingem BBB/BB+. Ekonomický přínos plynoucí z úspory úrokových nákladů z rozdílu ratingů byl odhadnut na přibližně 1,83 %. Protože zaplacený poplatek za záruku ve výši 1 % byl považován za nižší než úspora úrokových nákladů, kterou soud očekával v důsledku jejího zavedení, a to i s přihlédnutím ke skutečnosti, že určitý ekonomický přínos lze přičíst implicitní podpoře, soud rozhodl, že transakce byla provedena za obvyklých tržních podmínek. Rovněž se mělo za to, že tento poplatek byl podpořen odkazem na skutečnost, že **poskytoval dodatečnou úroveň jistoty investorům z řad nespřízněných stran**, a že odstranění tohoto poplatku za záruku by ve skutečnosti vedlo ke skutečným dodatečným výpůjčním nákladům pro společnost GECC. Případ GE Capital stanovil, že **implicitní podpora, která může být společnosti poskytnuta v důsledku jejího přidružení ke skupině, musí být zohledněna při určování skutečné výhody poskytnuté poskytnutím záruky**.

Člen skupiny by neměl být odměňován za poskytnutí záruky, pokud příjemce nemá prospěch. Pokud však poskytnutí záruky přináší prospěch převyšující prospěch, který by bylo možné očekávat z takové implicitní podpory, pak by mělo být odměněno v souladu se zásadami převodních cen. To je v souladu s pokyny/doporučeními OECD k poplatkům za záruky.

⁹³ Bod [56] předmětného rozsudku.

„návrh, že by implicitní podpora měla být ignorována, by vyžadoval, aby soud zavíral oči před relevantní skutečností a zbavil ustanovení o převodních cenách jejich zamýšleného účinku“

4.3 Cash-pooling – odměna (Norsko; Norsko vs ConocoPhillips)

Dvě norské dceřiné společnosti (ConocoPhillips Scandinavia AS a Norske ConocoPhillips AS) skupiny ConocoPhillips patřily mezi 150 účastníků cash pooling. Vedoucím cash poolingem byla společnost ConocoPhillips Treasury Limited (sídlo ve Velké Británii).

Uzavřená dohoda se týkala fyzického cash-poolingu ve více měnách a obě dotčené norské dceřiné společnosti byly čistými přispěvateli do cash-poolingu. Za uvedené získaly úrokovou sazbu, která převyšovala úrokovou sazbu, kterou by získaly při uložení svých prostředků v bance (tedy u nespojené osoby). Mateřská společnost zároveň poskytla záruky za realizovaný cash pool.

Na základě smlouvy s bankou byl kladný zůstatek na hlavním účtu úročen sazbou ve výši londýnské mezibankovní nabídkové sazby (LIBID⁹⁴) minus 25 bazických bodů (bps) a záporný zůstatek byl úročen úrokovou sazbou ve výši londýnské mezibankovní sazby (LIBOR) plus 25 bps. LIBOR je obvykle o 12,5 bazických bodů vyšší než LIBID, což by vedlo k rozpětí 62,5 bazických bodů (0,625 %). Během roku 2014, tj. sporného zdaňovacího období, nebyly na hlavním účtu žádné záporné zůstatky a skupina ConocoPhillips uplatňovala stejnou úrokovou sazbu LIBID minus 25 bazických bodů jak pro vklady, tak pro výpůjčky. Vedoucímu cash poolu tak fakticky zůstaly snížené zaplacené externí úroky.

Norské daňové orgány tvrdily, že použití sazby LIBID minus 25 bazických bodů vedlo k nesprávnému rozdělení výhod plynoucích z cash poolu a následně zvýšilo příjmy obou norských dceřiných společností. Společnost ConocoPhillips se v první instanci proti tomuto hodnocení odvolala. Společnost ConocoPhillips u odvolacího soudu argumentovala tím, že sazba z vkladů, kterou norské dceřiné společnosti obdržely, byla vyšší než sazba, kterou by získaly při uložení hotovosti u banky, která není spřízněnou stranou (spojenou osobu), což bylo považováno za nejsrovnatelnější situaci.

Norské daňové orgány tvrdily, že **sazba vkladu, kterou obdržely norské dceřiné společnosti, nebyla obvyklá, protože uložení hotovosti v bance nespřízněné strany není nejsrovnatelnější transakcí.** Cash pool je třeba analyzovat v jeho celistvosti a všechny výhody z cash poolu by měly být rozděleny mezi účastníky podle jejich příspěvků a jejich relativní vyjednávací síly. Použití sazby LIBID minus 25 bazických bodů pro věřitele i dlužníky vedlo k asymetrickému rozdělení přínosů, tj. k poskytnutí příliš významné výhody společností, které čerpaly prostředky z cash poolu. Norský soud souhlasil s tím, že **úrok získaný norskými dceřinými společnostmi nezohlednil vyjednávací sílu,** kterou by společnosti měly při uzavření takové dohody s bankou, která není ve spojení. To je důležitý aspekt, neboť je třeba vzít v úvahu všechny charakteristiky kontrolované transakce, kromě vzájemného vztahu stran (které jsou spřízněnými stranami), mezi něž patří i zohlednění **vyjednávací síly.**

V důsledku toho by norské dceřiné společnosti měly získat větší část čistého zisku plynoucího z jejich účasti ve skupině. V důsledku toho norský soud potvrdil, že úrok z vkladů by měl činit LIBID **plus** 25 bazických bodů.

⁹⁴ London Interbank Bid Rate.

4.4 Cash-pooling – odměna (Dánsko, Dánsko vs. Bombardier)

Vedoucím cash-poolingu byla švýcarská společnost. Podle nastavených pravidel **musela** dánská společnost ukládat své přebytečné finanční prostředky do cash-poolu, ale mohla si vypůjčit uložené finanční prostředky a další finanční prostředky od švýcarského vedoucího cash-poolu.

Úrok účtovaný v rámci cash-poolingu byl stanoven na úrovni denní jednodenní bankovní sazby minus 0,5 % pro vklady a plus 1,15 % pro půjčky od švýcarského cash-pool leadera. V letech 2005 až 2009 (kontrolované roky) ukládala dánská dceřiná společnost své přebytečné peněžní prostředky na základě několika krátkodobých smluv a dostávala za ně úroky. Během několika měsíců, kdy měla dánská dceřiná společnost záporný zůstatek, si však musela půjčit finanční prostředky od švýcarského vedoucího cash-poolingu a zaplatit úroky. To fakticky vedlo k tomu, že **švýcarský vedoucí cash pool vydělal na vypůjčených prostředcích rozpětí 1,65 %**. Otázkou v tomto případě bylo, zda platné úrokové sazby v rámci dohody o cash-poolingu byly v souladu se zásadou tržního odstupu.

V tomto ohledu dánské daňové orgány argumentovaly, že švýcarský cash-pool leader fakticky nepřevzal úvěrové riziko, protože vypůjčené prostředky mohly být započteny proti vkladům dánské dceřiné společnosti. Dánské daňové orgány tvrdily, že úrokové sazby z vkladů a z čerpání by měly být stejné a vypočítané na základě čistého zůstatku vkladů. Kromě toho dánské daňové orgány⁹⁵ určily servisní poplatek, který byl vypočten ve výši 0,25 % z hrubého zůstatku všech vkladů a úvěrů a měl sloužit jako odměna švýcarské společnosti za správu smlouvy o cash-poolu.

Správní soud potvrdil většinu závěrů dánských daňových orgánů a rozhodl, že úroková sazba z vkladů i půjček by měla být stejná a že švýcarský vedoucí cash-poolu by měl obdržet pouze poplatek za finanční služby (který byl stanoven ve výši 0,25 %). Rovněž uvedl, že švýcarský cash-pool leader podstupuje jen malé nebo žádné úvěrové riziko vzhledem k tomu, že vklady a půjčky se mohou vzájemně kompenzovat.

⁹⁵ V daném případě absentovala dokumentace k převodním cenám.

5 Směrnice OECD pro převodní ceny (kap. X)

V tabulce 1 níže je uvedena základní struktura části Směrnice OECD pro převodní ceny zaměřené specificky na finanční transakce (pro srovnání je uveden anglický název kapitoly a její český překlad).

Tabulka 1: Základní struktura části Směrnice OECD pro převodní ceny zaměřené na finanční transakce⁹⁶

Kapitola	Název kapitoly v originále	Český překlad
A	Introduction	Úvod
B	Interaction with the guidance in Section D.1 of Chapter I <ul style="list-style-type: none"> <i>B.1. Determination of whether a purported loan should be regarded as a loan</i> <i>B.2. Identifying the commercial or financial relations</i> 	B. Vazba k pokynům uvedeným v Oddílu D.1 Kapitoly I (Směrnice OECD pro převodní ceny) <ul style="list-style-type: none"> <i>B.1. Určení, zda by domnělý úvěr měl být považován za úvěr</i> <i>B.2. Identifikace obchodních nebo finančních vztahů</i>
C	Treasury function <ul style="list-style-type: none"> <i>C.1. Intra-group loans</i> <i>C.2. Cash pooling</i> <i>C.3. Hedging</i> 	C. Treasury funkce (finanční správa a její funkce) <ul style="list-style-type: none"> <i>C.1. Vnitroskupinové úvěry</i> <i>C.2. Cash-pooling</i> <i>C.3. Hedging (zajišťování)</i>
D	Financial guarantees <ul style="list-style-type: none"> <i>D.1. Accurate delineation of financial guarantees</i> <i>D.2. Determining the arm's length price of guarantees</i> <i>D.3. Examples</i> 	D. Finanční záruky <ul style="list-style-type: none"> <i>D.1. Přesné vymezení finančních záruk</i> <i>D.2. Stanovení tržní ceny záruk (za užití principy tržního odstupu)</i> <i>D.3. Příklady</i>
E	Captive insurance <ul style="list-style-type: none"> <i>E.1. Definition and rationale for a captive insurance and reinsurance</i> <i>E.2. Accurate delineation of captive insurance and reinsurance</i> <i>E.3. Determining the arm's length price of captive insurance and reinsurance</i> 	E. Kaptivní pojištění <ul style="list-style-type: none"> <i>E.1. Definice a odůvodnění kaptivního pojištění a zajištění</i> <i>E.2. Přesné vymezení kaptivního pojištění a zajištění</i> <i>E.3. Stanovení tržní ceny kaptivního pojištění a zajištění (za užití principu tržního odstupu)</i>
F	Risk-free and risk-adjusted rates of return <ul style="list-style-type: none"> <i>F.1. Determining a risk-free rate of return</i> <i>F.2. Determining a risk-adjusted rate of return</i> 	F. Bezriziková míra návratnosti a míra návratnosti upravená o riziko <ul style="list-style-type: none"> <i>F.1. Stanovení bezrizikové míry návratnosti</i>

⁹⁶ Vlastní zpracování s využitím OECD (2020). *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Actions 4,8, 10*. Paris: OECD. [online]. [cit. 2021-08-03]. Dostupné z: www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm.

Kapitola	Název kapitoly v originále	Český překlad
		<ul style="list-style-type: none"><li data-bbox="874 353 1378 416">• <i>F.2. Stanovení míry návratnosti upravené o riziko</i>

6 Stanovení převodní ceny u finančních transakcí – vybrané otázky spojené s hodnocením

O **komplexnosti problému** (zvláště v kontextu existence zahraničních holdingových struktur) svědčí i otázky a úkoly, se kterými se osoba/osoby podílející se na vyhodnocení konkrétní situace, musí vypořádat v rámci hodnocení a/nebo vymezení finanční transakce⁹⁷:

Otázky obecnějšího charakteru:

- Jaká je obecná politika holdingu v oblasti financí?
 - ve vztahu k nespojeným osobám
 - ve vztahu ke spojeným osobám
- Které společnosti vykonávají finanční funkce pro holding?
- Které společnosti a které země jsou předmětnými transakcemi dotčeny?
 - Jaké jsou daňové sazby v příslušných zemích?
 - Existují v příslušných zemích nějaké preferenční režimy?
 - Existují v daném případě nějaká závazná posouzení?
- Má některý z instrumentů charakter hybridního finančního nástroje?
- Jaké reálně dostupné jiné alternativy financování existují?
- Je jedna ze stran transakce ekonomicky znevýhodněna (ve srovnání s tržními podmínkami)?
- Má realizovaná transakce ekonomickou racionalitu?⁹⁸

Vybrané otázky zaměřené na posouzení skutkového stavu věci:

- Jedná se svou podstatou o dluh nebo o *equity*⁹⁹?
- Jaká je délka trvání vztahu? Budou v něm participovat ty samé subjekty do ukončení jeho trvání?
- K jakému účelu jsou prostředky/záruka zapotřebí?
- Kdo přebírá jaké funkce a jaká nese rizika z titulu předmětné transakce/transakcí?
 - Jaké funkce jsou nezbytné k provedení transakce?
 - Jaká rizika s sebou předmětná transakce/předmětné transakce nesou (riziko selhání, měnové, úrokové, atd.)?
 - Kdo rozhoduje o vypořádání transakce?

⁹⁷ Vychází z: Greil (eds.) (2021). *Transfer Pricing – A Case-based Approach*. Herne: NWB Verlag GmbH & Co. KG.

Daný výčet rozhodně není ani zdaleka „taxativní“ a nadto ani nezahrnuje specifické otázky, které je nutné řešit ve vztahu k příslušné finanční transakci.

⁹⁸ Nutnost posouzení transakce pohledem substance and benefit testu.

⁹⁹ Financování vlastním kapitálem.

- Kdo ve vztahu k předmětné transakci „nasazuje“ vhodné personální zabezpečení?
- Kdo má finanční kapacitu krýt rizika z předmětné transakce?

Příklady otázek/atributů řešených v souvislosti s úvěrem/zápůjčkou:

- Jaká je výše úvěru?
- Jaká je doba trvání úvěru?
 - Existují nějaké možnosti předčasného ukončení vztahu? Pokud ano, za jakých podmínek?
- Jaká je povaha a účel úvěru?
 - Odpovídá povaze a účelu délce trvání?
 - Byl úvěr poskytnut jako hlavní služba nebo „pouze“ jako doplňková služba k jiné transakci?
- Jaká rizika jsou s úvěrem spojena a jak jsou eliminována?
 - Jaká je úvěruschopnost dlužníka a holdingu?
 - Existují zvláštní vztahy a pravidla mezi spojenými osobami (např. dohody o vyrovnání zisku nebo ztráty)?
 - Byly sjednány záruky a jakým způsobem ovlivňují úvěruschopnost?
 - Existují kurzová rizika?
 - Existují rizika změn úrokových sazeb za dobu trvání úvěrového vztahu?
 - Je při posuzování rizika zohledněn účel úvěru?
- Je prováděno zajištění (hedging)?

7 OTÁZKY K DISKUSI

7.1 Možnost aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů i na transakce ve vztahu k nespojeným osobám

Dle dikce rozsudku NSS ČR ze dne 27. 04. 2022, sp. zn. 7 Afs 398/2019 je třeba dbát i na podmínky obchodů, které ustanoví spojená osoba (ovládající) i ve vztahu k osobám nespojeným – případná ztráta má být kompenzována.

Příklad: je to relevantní i finanční transakce? Jsou závěry daného rozsudku aplikovatelné na finanční transakce? Např. jde o otázku nastavení velikosti skonta (cena obchodního úvěru). Jak řešit v praxi?

7.2 Nesení důkazního břemeno a prokazování rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou

Pravidla zachována i pro oblast finančních transakcí.

V dané oblasti bude nicméně **vznikat (významná (?) informační asymetrie mezi poplatníky a správcem daně u subjektů**, pro které nebude ekonomicky přijatelné využít komerční databáze!!!

Správce daně nemůže prioritizovat jím využitou metodu, oproti metodě, kterou užil poplatník. Odklon od druhého uvedeného je zapotřebí řádně zdůvodnit.

Směrnice OECD pro převodní ceny (2022, kap. X)¹⁰⁰ pracuje s určitou sekvencí metod (doporučení):

Vnitroskupinové úvěry (bod 10.88 a násl.)

- bod 10.88 Směrnice OECD pro převodní ceny (2022): výběr nejvhodnější metody by měl být realizován v souladu s přesným vymezením konkrétní transakce (zejména prostřednictvím funkční analýzy).
 - Metoda CUP
 - evidentně preferovaná metoda
 - problémem jsou data (event. volně dostupná srovnatelná data; ideálně „zdarma“ či za cenu přijatelnou pro malé a střední podnikatelské subjekty)
 - Náklady na financování
 - podmíněno „neexistencí nezávislých srovnatelných transakcí“
 - může být použito jako alternativa k oceňování vnitropodnikových úvěrů

¹⁰⁰ OECD (2022). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022* [on-line]. Paris: OECD Publishing. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>.

- Swapy úvěrového selhání (odráží úvěrové riziko spojené s podkladovým finančním aktivem)
- Ekonomické modelování
 - Některá odvětví
 - **Bezriziková úroková sazba** + odměny spojené s různými aspekty úvěru (např. riziko selhání, riziko likvidity, **RIZIKO SPOJENÉ S INFLACÍ**, atd.)

Jak určovat bezrizikovou úrokovou sazbu?

- Stanoviska bank a interní CUP
 - rozkol mezi doporučeními OECD a praxí

CASH-POOLING (bod 10.109 a násl.)

- velkým problémem jsou data
 - lze cash-pooling založit na analogii s bankou?
 - e banka dostatečně srovnatelným subjektem (jiný funkční a rizikový profil)?
 - z jakých dat vycházet?

7.3 Další otázky do diskuse

- „interní“ banka ve skupině
 - specifická entita
 - mimo rámec metodického pokynu
 - může sama půjčit za nižší úrok než za jaký prostředky získala (získá); pokud ano, kdy?
- Kritérium dlouhodobosti
 - kde je hranice a jak ji stanovit
- Fix vs floating
 - jak často provádět revizi sazeb (praxe revize sazeb u fixně nastavené sazby); je to nutné?

- Překlasifikace na equity
 - Je to to v našich podmínkách reálné?
 - Za jakých podmínek?

- Testy spojené s hodnocení daňové uznatelností úroků
 - Nějaké problémy z hlediska praxe?