

OBSAH

NOVOROČNÍ ZAMYŠLENÍ	4
Z JUDIKATURY NEJVYŠŠÍHO SPRÁVNÍHO SOUDU ČR ZA OBDOBÍ LEDEN–SRPEN 2024.....	5
REFERENČNÍ CENA V PŘEVODNÍCH CENÁCH: NEZBYTNÉ MINIMUM A SOUVISLOSTI, KTERÉ JE POTŘEBA ZNÁT	13



Vydavatel: Sdružení účetních a daňových poradců, z.s.

Uzávěrka: 20.12.2024

Adresa redakce: Vídeňská 89, 639 00 Brno

Telefon / Fax / Záznamník: 543 210 755

Internet: www.sudp.cz

E-mail: info@sudp.cz

Šéfredaktor: Ing. Michal Polák, Dr.

Zástupce: Jana Burešová

Místo a datum vydání: 30.12.2024 v Brně

Číslo: **1/2025**

Registrace: periodický tisk Poradce je registrován

pod registračním číslem MK 7240

ISSN 1211-1686

Poznámka redakce:

V uveřejňovaných odpovědích na dotazy, článcích a stanoviscích publikujeme autorské stanovisko odborníků, nepřebíráme však odpovědnost za jeho aplikaci v konkrétních případech v praxi. Přebírané texty neprošly věcnou ani jazykovou kontrolou.



Než umělá inteligence navrhla tento obrázek jako ilustraci k našemu novoročnímu zamyšlení, tak vyplodila asi dvacet naprostých nesmyslů.

Byla to free aplikace a asi nebyla příliš ve formě.

Než se AI naučí přečíst správně účetní doklad a nahrnout ho do účetnictví – na to už čekat nemusíme. Vizionáři věští konec účetních a konec daňářů tak nějak za chvíli .. Superúředník už vidí napojení účetnictví a reportů spravovaných umělou inteligencí na CML (Centrální Mozek Lidstva – viz seriál Návštěvníci) finanční správy. A politik trénuje hesla o tom, že se prodigitalizujeme až ke krásnému světu, ve kterém Vám ON zajistí, že nebudete obtěžováni povinnostmi. Ani to přiznání nebudete muset vyplňovat a podávat. I tu platbu si SYSTÉM z Vašeho účtu stáhne sám.

Paráda!! Paráda??

Za první : po pár loňských „hustých“ novelách a legislativních kotrmelcích to té umělé inteligenci opravdu přejeme.

Za druhé : s ohledem na výkony IT týmů státní správy v loňském roce to nepřejeme nikomu.

Za třetí : v účetnictví toto kvůli zefektivnění chceme, ale ne „na sílu“, protože víme, že účetnictví je živý organismus, který má sloužit lidem – účetním, podnikatelům, managementu, vlastníkům atd.. A protože víme, že nad každým účetnictvím musí bdít někdo, kdo ho směřuje, kultivuje, vychovává, kontroluje... Kdo? Účetní a Daňář (s velkými písmeny)..

A za čtvrté : v daních tohle nechceme nikdo, protože víme, že daně je třeba odvádět tak jak zákon ukládá popř. i trochu víc .. a my úplně nechceme, aby to bylo trochu víc - třeba protože to erár právě teď (tj. vždycky) potřebuje..

Co s tím lze dělat? Pokrok nezastavíme, ale můžeme s ním držet krok.

My to vidíme takto: **dělejme poctivé účtařské a daňářské řemeslo** a **vzdělávejme se** tak, abychom byly schopni vývoj sledovat, směřovat a kontrolovat a případně i vysvětlovat veřejnosti. A **přitahujme do profese mladé lidi**, vzdělávejme je a předávejme jim naše zkušenosti. V tom všem Vám budeme v našem Sdružení účetních a daňových poradců v roce 2025 pomáhat. **At' je to rok dobrý ...**

Jiří Klíma a Michal Polák

REFERENČNÍ CENA V PŘEVODNÍCH CENÁCH: NEZBYTNÉ MINIMUM A SOUVISLOSTI, KTERÉ JE POTŘEBA ZNÁT

doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D.²

Tento článek je zaměřen na přiblížení problematiky (podstaty) referenční ceny. Tento volně navazující článek necílí na detailnější pravidla, sporné a specifické situace³.

ÚVOD⁴

V okamžiku, kdy správce daně dospěje k závěru, že převodní cena je stanovena korektně a odpovídá principu tržního odstupu, nevzniká problém. Problém nastupuje v okamžiku, kdy se poplatníkem

² doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D. (karel.brychta@vut.cz); akademický pracovník Ústavu financí, Fakulta podnikatelská VUT v Brně

³ Komplexní informace k tématu převodních cen, včetně případových studií, lze nalézt v publikaci: SOLILOVÁ, Veronika, BRYCHTA, Karel, KOPECKÁ, Štěpánka. *Transferové ceny – komplexně – přehledně – prakticky*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2024, 480 s.

⁴ Příspěvek je dílčím výstupem vzniklým v rámci řešení projektu TAČR (ID: TL05000328, Stanovení obvyklé ceny u finančních transakcí náhledem principu tržního odstupu). K výsledkům, které jsou volně dostupné, viz Fakulta podnikatelská VUT v Brně (2024). *Stanovení převodní ceny u finančních transakcí. Publikační výstupy*. [online]. [cit. 2024-09-27]. Dostupné z: <https://www.prevodni-ceny-ft.cz/vystupy-projektu>.

Příspěvek je zpracován podle stavu platného a účinného k 01.01.2024, není-li uvedeno, nebo neplyne-li z kontextu a obsahu textu příspěvku jinak.

tvrzená a uváděná obvyklá (tržní) cena⁵ liší od té, která je určena správcem daně. Existence takového rozdílu je podmínkou nutnou, nikoliv však postačující, pro to, aby správce daně mohl provést úpravu základu daně (k podmínkám možnosti úpravy základu daně ze strany správce daně viz předchozí příspěvek⁶). Důležitým pravidlem je, že ve vztahu **k existenci rozdílu je to právě správce daně, které nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní.**

Pro zjištění ceny referenční **musí správce daně unést břemeno** tvrzení a důkazní **ke všem rozhodným aspektům**⁷, které jsou relevantní pro stanovení objektivní a přezkoumatelné referenční ceny.

Referenční cenu (tj. cenu, vůči které je prováděno srovnání s cenou evidovanou) může správce daně **určit dvěma základními způsoby**⁸:

- a) **Porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity** mezi **reálně existujícími nezávislými subjekty.**
- b) **Při neexistenci nebo nedostupnosti dat o takových cenách jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu nebo ekonomickou zkušenost.**

⁵ V účetnictví či daňové evidenci.

⁶ Detailněji a v širších souvislostech viz SOLILOVÁ, Veronika, BRYCHTA, Karel, KOPECKÁ, Štěpánka. *Transferové ceny – komplexně – přehledně – prakticky*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2024, 480 s.

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

⁸ Ibid.

Podstatou referenční ceny je tedy určení (simulace) ceny vytvořená (v souladu s ideou principu tržního odstupu) na základě úvahy jakou cenu by za shodné či podobné situace sjednaly osoby nespojené.

Stěžejními povinnostmi správce daně ve vztahu ke korektnímu nastavení převodní ceny jsou⁹:

- Správce daně musí **zjistit a vyhodnotit situaci, za které sjednávaly cenu spojené osoby.**
- Správce daně musí pečlivě **zkoumat, do jaké míry byly reálné ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek** a v případě, že se podmínky liší, **provést patřičnou korekci referenční ceny**¹⁰.
- **V případě,** že se ohledně rozhodných skutečností **objeví nejasnosti,** musí správce daně **vycházet z takových skutkových závěrů,** které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci **pro daňový subjekt nejvýhodnější.**
 - **Stanovení referenční ceny** na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi exitujícími nezávislými subjekty **povede zpravidla ke zjištění určitého intervalu** (viz text příspěvku níže) – v takovém případě pak musí správce daně v rámci fixovaného

⁹ Ibid.

¹⁰ Tento aspekt je z hlediska praxe velmi problematický, neboť neexistuje zákonem daný, ale ani veřejně dostupný a obecně akceptovatelný, rámec. To je však na druhou stranu do značné míry pochopitelné, neboť obecné pravidlo nemůže postihnout širokou plejádu možností a skutečností, které mohou nastat.

intervalu **vyjít z ceny, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější**¹¹.

Shora uvedené body vytváří základní rámec pro to, aby byla šetřena práva daňového subjektu. Zároveň jde o atributy, které úzce souvisejí s korektním stanovením referenční ceny, přičemž samotné stanovení konkrétní výše referenční ceny je až onou pomyslnou „třešničkou na dortu“.

SROVNÁVACÍ ANALÝZA

Ať již se jedná o situaci, kdy poplatník stanovuje převodní cenu, či správce daně nesouhlasí s cenou uváděnou poplatníkem a stanovuje tak svou referenční cenu, postup pro stanovení ceny je v zásadě stejný. Zřejmě nejrozsáhlejším návodem pro stanovení převodní ceny je existující Směrnice OECD pro převodní ceny¹². Uvedený materiál je cenným vodítkem, nicméně stále obsahuje mnohdy obecná a v praxi obtížně

¹¹ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 31. března 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007.

Povinnost vycházet z intervalu však nelze vnímat jako dogma, čemuž ostatně nasvědčuje i samotná navazující judikatura Nejvyššího správního soudu.

¹² V originálním znění viz OECD (2022). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing. [online]. [cit. 2024-10-04]. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>.

Pro český překlad viz GFR (2024). Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. [online]. [cit. 2024-10-04]. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Smernice OECD k prevodnim cenam 2022 CZ.pdf>.

uchopitelná pravidla. Výtah esenciálních standardů a postupů z tohoto materiálu OECD obsahuje Pokyn GFŘ D-34¹³.

OBSAHOVÁ NÁPLŇ SROVNÁVACÍ ANALÝZY¹⁴

Pokyn GFŘ D-34 se věnuje srovnávací analýze ve své kap. 2. Korektní a úplnou srovnávací analýzu lze označit za klíčovou aktivitu pro určení převodní (referenční) ceny v souladu s principem tržního odstupu. Podstatou její realizace je dosažení stavu, kdy je srovnáváno srovnatelné.

Mezi základní faktory, které jsou srovnávány, patří:

- a) smluvní podmínky transakcí;
- b) vykonávané funkce, nesená rizika a aktiva používaná jednotlivými podniky;
- c) vlastnosti převáděného majetku či poskytnutých služeb;
- d) ekonomické okolnosti stran transakce a trhu;
- e) podnikatelská strategie.

¹³ GFŘ (2019). Pokyn GFŘ D – 34. *Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny*. [online]. [cit. 2024-10-04]. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>.

¹⁴ Zpracováno s využitím GFŘ (2019). Pokyn GFŘ D – 34. *Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny*. [online]. [cit. 2024-10-04]. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf> (dále jen Pokyn GFŘ D-34).

Ad a) Smluvní podmínky transakce¹⁵

Smluvní ujednání jsou východiskem pro navazující úvahy a hodnocení. Předmětem hodnocení nejsou pouze smlouvy jako takové, ale i další dokumenty, které obsahují podmínky vymezené pro transakce (např. e-mail, interní dokumenty dotčených subjektů).

Pro vlastní zhodnocení stavu jsou pak důležité faktické okolnosti, nikoliv formální (a mnohdy ani neplněná) smluvní ujednání. Jinými slovy: *„Pokud se skutečný obsah transakce liší od smluvních ujednání, transakce bude vymezena na základě skutečného obsahu transakce a skutečného jednání stran transakce.“*¹⁶

Ad b) Vykonávané funkce, nesená rizika a aktiva používaná jednotlivými podniky¹⁷

Smyslem funkční a rizikové analýzy je identifikovat jaké funkce strany vykonávají, jaká aktiva při tom používají a jaká související rizika fakticky nesou (tzn. mají možnost je řídit, ovlivňovat). Tyto tři atributy (funkce, rizika a užívaný majetek) by měly být v souladu, event. pokud v souladu nejsou, pak to má své konsekvence z hlediska stanovení funkčního

¹⁵ Pokyn GFŘ D-34, bod 2.1.1.

¹⁶ Pokyn GFŘ D-34, bod 2.1.1.

Viz rovněž § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád). Text předmětného ustanovení je následující: *„Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“*

¹⁷ Pokyn GFŘ D-34, bod 2.1.2.

a rizikového profilu a následného stanovení převodní ceny. V tabulce 1 níže jsou uvedeny definice těchto pojmů.

Tabulka č. 1: Definice rizika, míry rizika, funkcí a činnosti¹⁸

Pojem	Definice
Riziko	Možnost vzniku situace, která je pro podnik nevýhodná či ohrožující , resp. se pojí s negativními dopady ¹⁹ (např. kurzové riziko, riziko vážnoucí k uplatnění výrobku na trhu, riziko růstu cen vstupních surovin).
Míra rizika	Pravděpodobnost, že nastane určitý nežádoucí vývoj.
Funkce	<p>Funkce představuje možnost fakticky riziko řídit. Řízení rizik je vykonávání funkce spočívající v posouzení rizika spojeného s podnikatelskou činností a možnost reakce na něj (tzn. rozhodnutí o něm). Řízení rizik zahrnuje tři prvky:</p> <p><i>a) schopnost činit rozhodnutí ohledně přijetí, odložení či odmítnutí příležitosti nést riziko,</i></p> <p><i>b) schopnost činit rozhodnutí, zda a jak reagovat na rizika spojená</i></p>

¹⁸ Zpracováno s využitím bodu 2.1.2. Pokynu GFŘ D-34.

¹⁹ Např. tržní riziko, kurzové riziko.

Pojem	Definice
	<p><i>s danou příležitostí, a konkrétní výkon této rozhodovací funkce,</i></p> <p><i>c) schopnost zmírnit riziko, tedy schopnost přijmout opatření ovlivňující dopady rizik, a konkrétní provedení tohoto zmírnění rizika.²⁰</i></p>
<p>Činnost</p>	<p>Činnost představuje realizaci určité funkce.</p> <p>Podnik může fakticky vyrábět – vykonávat činnost, ale nemusí nést funkci – nerozhoduje co a jakým způsobem vyrábět, respektive ponese pouze funkci operativní výroby, kdy rozhoduje jen v situacích běžného provozního charakteru, ale klíčové funkce ve vztahu k vyrobenému množství, použitému materiálu, k použitým výrobním postupům, atd. vykonává jiný subjekt ve skupině.</p>

²⁰ Dle bodu 2.1.2 Pokynu GFR D-34.

*Rozhodovací pravomoc je spojená s odpovědností, která dává **možnost ovlivnit další vývoj a tím přímo ovlivňuje míru rizika.***

*Současně platí, že aby **strana transakce mohla vykonávat funkci, musí být:***

- a) **schopna rozhodovat,***
- b) **kontrolovat činnosti s ní související a***
- c) **disponovat finanční kapacitou k nesení souvisejícího rizika.***

***Funkce a z nich plynoucí rizika nelze od sebe oddělit** – jde totiž o schopnost nést (vykonávat) funkce (tj. rozhodovat) a skutečně vykonávat tyto funkce (tj. realizovat rozhodnutí) ve vztahu k relevantnímu riziku.*

Pojem	Definice
	<p>Funkce nelze ztotožňovat s činností. Funkci a související riziko od sebe nelze oddělovat. Jednotlivé podniky mohou být pověřeny výkonem různých funkcí uvnitř skupiny nadnárodních podniků (event. spojených osob), stejně jako mají různé funkce i nezávislé podniky. Jde např. o výrobu, výzkum a vývoj, distribuci, reklamu, financování, řídicí funkce atd. Stejně tak jednotlivé podniky mohou nést různou míru rizika, které podstupují při své činnosti.</p>

Příklad²¹

Mateřská společnost je výrobní společností, která má dvě dceřiné společnosti. Jedna z těchto dceřiných společností (A, s. r. o.) vyrábí a prodává svou výrobu pouze své mateřské a sesterské společnosti. Druhá (B, a. s.) pak vyrábí a prodává jak spojeným, tak nespojeným osobám.

***Společnost A, s. r. o.** vyrábí na zapůjčených strojích (servis a údržbu zajišťuje mateřská společnost); nerealizuje žádné další aktivity váznoucí k produktu (např. marketing); zpracovává materiál, který kompletně zajišťuje mateřská společnost (mateřská společnost nese i související rizika – např. kurzové riziko při nákupu materiálu ze zahraničí); společnost A, s. r. o. zajišťuje v zásadě pouze pracovní sílu.*

*Na druhé straně společnost **B, s. r. o.** je fakticky samostatnou entitou, která realizuje i vlastní vědecko-výzkumnou činnost v oblasti materiálů a strojních součástí, zajišťuje i marketing a servis pro své produkty, sama*

²¹ Příklad je založen na zjednodušení s cílem osvětlit základní pointu funkční a rizikové analýzy.

si nakupuje a skladuje materiál, výrobní stroje si sama nakupuje, částečně si užívané stroje i sama vyrábí, v souvislosti s prodejem nese související rizika (včetně rizika poklesu ceny na trzích, kurzové riziko, aj.).

Společnost A, s. r. o. má profil, který nese menší míru rizika a zároveň tomu odpovídá

i nižší ziskový potenciál (nižší riziko, nižší spektrum vykonávaných funkcí = nižší ziskový, ale „zaručený“, potenciál). K realizaci své činnosti v zásadě nepoužívá vlastní majetek. Pokud bychom přijali existující klasifikaci subjektů dle profilu²², jednalo by se o tzv. „výrobce ve mzdě“. Ten má nárok na přiměřenou, stabilní odměnu, která se zpravidla odvíjí od zpracovatelských nákladů (např. mzdy) zvýšených o ziskovou přírážku.

Společnost B, a. s. naopak nese širokou plejádu rizik a odpovídajících funkcí. Svým charakterem odpovídá plnohodnotnému výrobcí, který má vyšší ziskový potenciál, ale jeho výsledky podléhají i vyšším výkyvům s ohledem na rizika, kterým čelí.

Ad c) Vlastnosti převáděného majetku či poskytnutých služeb²³

Je pochopitelně zapotřebí odlišovat od typu transakce. **U hmotných aktiv** (např. zboží) je třeba posoudit fyzické vlastnosti, kvalitu, dostupnost na trhu, objem nabídky na trhu, délka poskytované záruky, atd.

²² Detailněji viz SOLILOVÁ, Veronika, BRYCHTA, Karel, KOPECKÁ, Štěpánka. *Transferové ceny – komplexně – přehledně – prakticky*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2024, 480 s. kap. 3.2.

²³ Pokyn GFŘ D-34, bod 2.1.3.

U nehmotných aktiv je třeba cílit pozornost na typ licencovaného majetku, délku a stupeň ochrany, předpokládané zisky z užití nehmotných aktiv a nesení souvisejících funkcí²⁴.

Pochopitelná specifika pak vykazují **služby** (zde je zapotřebí zohlednit povahu a rozsah, v jaké jsou poskytovány, jejich účel a přínos).

Ad d) **Ekonomické okolnosti stran transakce a trhu**²⁵

U subjektů se pochopitelně může lišit jejich pozice na trhu (např. díky prestiži značky) – z daného titulu se pak pro fakticky shodné či srovnatelné produkty poskytované za shodných podmínek může lišit cena produktu²⁶. Zároveň je nutné, v rámci zajištění srovnatelnosti, aby trhy, na nichž spojené a nespojené entity působí, nevykazovaly rozdíly s podstatným vlivem na cenu, nebo aby bylo možné provést příslušné úpravy. Tento požadavek je velmi problematický, neboť není neobvyklé, že v rámci vyhledávací strategie²⁷ je nutno z důvodu absence dostatečného počtu

²⁴ Jedná se tzv. DEMPE analýzu:

- Development (*vytvoření, vývoj*);
- Enhancement (*zlepšování*);
- Maintenance (*údržba*);
- Protection (*ochrana*);
- Exploitation (*využívání*).

²⁵ Pokyn GFR D-34, bod 2.1.4.

²⁶ Jedná se vcelku u časté situace, kdy zákazník si připláčí za značku, byť obsah a kvalita produktů jsou srovnatelné.

²⁷ Výběr transakcí/subjektů pro srovnání.

údajů přistoupit k rozšíření vyhledávání na subjekty (transakce) v jiných státech²⁸.

Srovnáním ekonomických okolností se rozumí porovnání podmínek trhu, kterými jsou např.:

- geografické umístění,
- velikost trhu,
- rozsah konkurence,
- dostupnost obdobného produktu,
- stav nabídky a poptávky,
- kupní síla,
- výrobní náklady,
- dopravní náklady,
- čas (sezónnost, uplatnění novinek),
- regulace trhu.

Ad e) **Podnikatelská strategie**²⁹

Mezi aspekty, které mají být brány v potaz, jsou i strategie. Např. z pohledu cenové politiky je odlišná situace, pokud daňový subjekt vstupuje na nové trhy se standardním či inovativním produktem³⁰, či zda trh opouští.

²⁸ K danému viz Pokyn GFŘ D-34, bod 2.3.1.

²⁹ Pokyn GFŘ D-34, bod 2.1.5.

³⁰ Může např. aplikovat strategii „sbírání smetany“, kdy původní velmi vysokou cenu postupně po saturaci poptávky snižuje i s cílem vystavit konkurenci tlaku na

Klíčovým nicméně zůstává to, který ze subjektů (v rámci spojených osob) disponuje funkcí a právem podnikatelskou strategií stanovovat, event. revidovat (tzn. i nést odpovídající rizika)³¹.

VYBRANÁ VÝCHODISKA (MANTINELY) PRO STANOVENÍ REFERENČNÍ CENY

Nejvyšší správní soud ve své judikatuře etabloval řadu důležitých „pravidel“ pro stanovení převodní, event. referenční, ceny. Nicméně stále je třeba mít na mysli to, že v kontextu svých rozhodnutí upozorňuje a zdůrazňuje, že není možné zobecněné závěry automaticky přejímat: vždy je nutné šetřit konkrétní skutkové a právní okolnosti. I přesto si autor článku dovolí níže několik zobecněných pravidel uvést.

NĚKTERÉ PROBLEMATICKÉ ASPEKTY STANOVENÍ PŘEVODNÍ CENY

Jedním ze zásadních problémů pro stanovení převodní ceny je absence spolehlivých dat a mnohdy faktická nutnost stavět na určitých zjednodušeních a předpokladech. Například i při užití komerčních (a obecně užívaných databázích) je například nutné rozšířit parametry vyhledávání na mnohem širší geografickou oblast, čímž zákonitě dochází k určitým

cenu a snížení jejich ziskového potenciálu. Jinou strategií pak může být obsazení trhu za užití nízkých cen (s dočasnou akceptací nižší marže s vidinou budoucího růstu díky růstu tržního podílu).

³¹ Pokyn GFR D-34, bod 2.1.5.

zkreslením³². Dalším problémem některých databází je, že jsou data v databázích a jiných zdrojů prezentována dle účetních standardů příslušných zemí, což činí porovnatelnost ještě komplikovanější³³.

³² Např. některý trh má jiná regulační pravidla pro předmět podnikání, řídí se jinými zvyklostmi.

³³ K některým aspektům viz např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. března 2024, sp. zn. 31 Af 11/2020).

V rámci své argumentace poplatník [viz bod 19. předmětného rozsudku] uvedl následující (zvýraznění provedeno autorem): „Žalobce dále uvedl, že jelikož správce daně zvolil srovnávací analýzu založenou na srovnání ziskové přírážky k nákladům dosažené na jedné straně žalobcem a na druhé straně devíti srovnatelnými (zahraničními) společnostmi, je třeba se zabývat též úpravou nákladové základny pro výpočet ziskové přírážky k nákladům. **Důvodem je vedení účetnictví porovnávaných zahraničních subjektů podle jiných účetních standardů** (tyto subjekty vykazovaly své výsledky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS, kdežto žalobce podle Českých účetních standardů). **Bez příslušné úpravy nákladové základny nebude dle žalobce učiněno zadost zákonnému požadavku na srovnání „za stejných nebo obdobných podmínek“** ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Úprava nákladové základny měla konkrétně spočívat ve vyloučení (i) nákladů souvisejících s přírůstkem zásob pilařské produkce, k němuž došlo v roce 2012, a (ii) nákladů, které souvisely s aktivací zásob z pěstební a těžební činností a s aktivací majetku pořízeného vlastní činností daňového subjektu („Aktivace“). V případech obou popsanych skupin nákladů se totiž tyto náklady v důsledku vedení účetnictví žalobce podle Českých účetních standardů vykazaly v poměru 1:1 jako výnosy a nemohly ze své podstaty generovat žádnou ziskovou přírážku. To pochopitelně zkresluje ziskové přírážky k nákladům ve srovnání s porovnávanými zahraničními subjekty, u kterých se dané položky v důsledku jiného účtování reflektují.“

V bodě 57. předmětného rozsudku pak soud uzavírá (zvýraznění provedeno autorem): „Dle žalovaného je pro výrobce vhodnější poměřovat provozní zisk s provozními náklady. **Oproti srovnávací analýze 2 správce daně k návrhu**

VYBRANÁ VÝCHODISKA (ZÁKLADNÍ MANTINELY) PRO STANOVENÍ REFERENČNÍ CENY

Základní mantinely pro stanovení převodní ceny etabloval Nejvyšší správní soud následovně (zvýraznění provedeno autorem článku): „**Pokud budou existovat reálné nezávislé transakce** (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), **které jsou s řízenou transakcí plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Pokud řízená transakce nebude s nezávislými transakcemi plně srovnatelná** (zpravidla proto, že se komodita nebo podmínky těchto transakcí budou lišit), je **zapotřebí vyjít z nezávislých transakcí, které jsou řízené transakci svými parametry co nejblíže, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti příléhavě korigovat. Vždy je však nezbytnou podmínkou určení referenční ceny existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí řízenou.**“³⁴

Nejvyšší správní soud dále uzavírá, že (zvýraznění provedeno autorem): „**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 srovnatelného parametru. Smyslem § 23 odst. 7 věty první**

žalobce zohlednil změnu stavu zásob vlastní výroby a vyloučil z nákladů částku doloženou žalobcem za poskytnuté vnitropodnikové služby.“

Detailnější informace k posouzení této otázky absentují a nelze tak poskytnout hlubší posouzení dané otázky a detailnější identifikaci položek, které byly pro úpravu akceptovány.

³⁴ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. ledna 2020, sp. zn. 9 Afs 232/2018.

*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 přiléhavé korekci zjištěných údajů**. V žádném případě se však nejedná o **úpravu řízené transakce** (a v důsledku toho její ceny) **podle podmínek uměle 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. Stejnému 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).³⁵*

Pochopitelným pravidlem etablovaným judikaturou je tedy povinnost při stanovení referenční ceny **vycházet z existujících nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné**³⁶. Okruh nezávislých transakcí, z nichž lze při určení referenční ceny vycházet, je s přihlédnutím k existujícím omezením značně široký – nelze bez dalšího *a priori* vyloučit např. nezávislou transakci zrealizovanou v jiném období či jiné zemi, avšak jejich využití se váže s povinností existující rozdíly příhodně korigovat³⁷.

³⁵ Ibid.

³⁶ Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. června 2023, sp. zn. 10 Afs 257/2022.

³⁷ Šířeji a v kontextu realizace jedinečné transakce viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. ledna 2020, sp. zn. 9 Afs 232/2018.

V daném rozsudku se mj. v obecnější rovině uvádí (zvýraznění provedeno autorem článku): „*Okruh nezávislých transakcí, z nichž lze při určení referenční ceny vyjít, je značně široký. Nelze z něj bez dalšího vyloučit např. nezávislou transakci uzavřenou v jiném časovém období, protože údaj o její ceně může být pro období, kdy byla uzavřena řízená transakce, korigován s ohledem na vývoj cen na relevantním trhu. Obdobně nelze vyloučit např. nezávislou transakci z jiné země, neboť i v tomto případě je údaj o její ceně možné korigovat s ohledem na makroekonomické srovnání s tuzemskem. Výběr nezávislých transakcí a, nebudou-li plně srovnatelné, přílehlavý způsob jejich korekce (jež relevantní dopady vzájemných rozdílů vyloučí) je nutné učinit na základě objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných kritérií (viz rozsudek ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, č. 1852/2009 Sb. NSS, str. 4), která jsou opřena o ekonomicky racionální úvahu (viz výše citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 74/2010 - 81). Ze stejných hledisek je zapotřebí zvolit též přílehlavou metodu srovnání, popř. použít více takových metod současně [např. metody srovnatelné nezávislé ceny (CUP), nákladů a přírážky (COST+), cen při opětovném prodeji, rozdělení zisku; přiměřeně k tomu srov. Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) a z judikatury např. rozsudek ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31]. 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 rozsudky č. j. 8 Afs 80/2007 - 105 a č. j. 7 Afs 74/2010 - 81). ... Pouze nebudou-li k dispozici žádné nezávislé transakce, které by byly s řízenou transakcí alespoň v jádru srovnatelné, jelikož, nepůjde-li o transakce plně srovnatelné, nebude možné použít žádný přílehlavý způsob korekce, resp. nebude možné postupovat v souladu s žádnou přílehlavou metodou srovnání, je srovnávací cenou administrativní cena, tj. cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. Pouze v těchto zcela výjimečných případech totiž nelze referenční cenu (vůbec) určit (např. při mimořádně aprobovaném prodeji věci jinak neobchodovatelné). ... **S určením referenční ceny při neexistenci alespoň v jádru srovnatelných transakcí na základě hypotetického odhadu zákon nepočítá.**“*

STANOVENÍ INTERVALU COBY VÝCHODISKA PRO STANOVENÍ REFERENČNÍ CENY

Obecně platí, že správce daně by měl při stanovení referenční ceny vycházet z **důkazně fixovaného intervalu** a pro stanovení převodní ceny využít tu **cenu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější**. Stanovení konkrétního rozpětí ceny musí ještě zohlednit, zda se zjištěné ceny pohybují **ve velkém nebo naopak úzkém rozpětí**: je logické, aby byla referenční cena správcem daně stanovena širěji, je-li rozpětí vybraného souboru cen široké, a naopak úžeji v případech, kdy jsou realizované ceny v běžných obchodních vztazích obdobné.³⁸

Co se týče stanoveného intervalu, bývá vcelku obvyklé, že jsou z úvah vyloučeny extrémní hodnoty, event. je uvažován interval „očistěný“ o dolní a horní kvartil. Takové **automatické zjednodušení však není přípustné**. Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu ohrazuje i proti přílišným zjednodušením, které zatěžují rozhodnutí správních orgánů nepřezkoumatelností. Nejvyšší správní soud v jednom ze svých rozhodnutí mj. uvedl (zvýraznění provedeno autorem článku): *„Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že správce daně nejenže převzal způsob statistické inference z analyzovaných dat od stěžovatelky nepřezkoumatelně, ale navíc jej převzal špatně. V první řadě je potřeba podotknout, že pojem mezikvartilové rozpětí, který používá správce daně, žalovaný i krajský soud, vůbec nereprezentuje interval, jak se stěžovatelka i správní orgány snaží naznačit. Ve skutečnosti je mezikvartilové rozpětí (IQR) jedinou hodnotou, vypočítanou jako rozdíl mezi hodnotou prvního a třetího kvartilu*

³⁸ Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. března 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007. Právní věta tohoto rozsudku má následující znění: *„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.“*

analyzovaného vzorku (tedy mezi 75. a 25. percentilem), tzn. $IQR = Q3 - Q1$. Správce daně tuto statistiku používá, jako by její použití bylo běžnou praxí, aniž by její užití přezkoumatelným způsobem vysvětlil. Přitom jedině, co IQR vysvětluje, je 50 % rozptylu hodnot vzorku okolo mediánu. Statistika IQR však sama o sobě o těchto hodnotách a jejich „typičnosti“ nic nevypovídá – primárně se IQR používá buď k analýze distribuce hodnot okolo průměru, anebo k identifikaci odlehlých hodnot (outlierů). Tyto odlehlé hodnoty by přitom bylo možno nazvat „extrémy“, **v žádném případě však nestačí pouze uvést, že odlehlé hodnoty jsou reprezentovány prvními a posledními 25 % hodnot vzorku.** Např. za situace, kdy by se ve vzorku nacházelo 10 společností, z nichž by každá měla právě jednu hodnotu provozního zisku představovanou celočíselnými procentními hodnotami od 1 % do 10 %, není možno mluvit o typičnosti hodnot, když každá ze společností má právě jednu hodnotu a jednotlivé hodnoty dělí od sebe rovnoměrné odstupy. V případě stěžovatelky každá ze sedmi společností zahrnutých do analýzy správce daně měla jedinečnou hodnotu průměrné provozní marže. **Nejvyšší správní soud nenalezl v napadeném rozhodnutí úvahu o tom, z čeho usuzuje žalovaný na existenci určitého trendu v těchto hodnotách a proč určité marže srovnávaných společností již shledal odlehlými hodnotami, zatímco jiné ještě ne. Bylo jistě možno zvolit různé metody pro vyhledání a případné vyloučení odlehlých či jinak atypických hodnot, které by nebyly pojaty do vzorku pro určení provozního zisku, nicméně bylo tak třeba činit vždy s ohledem na specifika konkrétního vzorku a jednotlivých subjektů a vysvětlit důvody pro užití toho či onoho postupu, resp. metody. ... Správce daně neuvedl ani žádnou úvahu o tom, proč je vůbec potřeba výslednou množinu průměrných provozních marží jednotlivých společností „ořezávat“, tj. proč by např. i tak nebo onak identifikované odlehlé hodnoty s ohledem na povahu daného subjektu nebo odvětví trhu, na němž subjekt působí, nemohly být akceptovatelné.“**

Shora uvedené hodnocení lze interpretovat i tak, že automatické vylučování odlehlých hodnot není možné.

POČET SUBJEKTŮ/TRANSAKČÍ K POROVNÁNÍ

Stejně jako nelze generalizovat ve vztahu k odmítnutí extrémních (odlehých) hodnot, **nelze ani tak generalizovat ve vztahu k vymezení toho, kolik subjektů/transakcí je zapotřebí k získání spolehlivých údajů pro stanovení referenční ceny.** Jedním z obecných a vcelku velmi logických pravidel je, že čím podobnější srovnávané transakce (z hlediska jejich obsahu, podmínek, za kterých jsou realizovány, atd.) jsou, tím může být jejich vzorek menší.

V jednom případě Nejvyšší správní soud aproboval i užití „pouhých“ dvou nezávislých transakcí³⁹ (zvýraznění provedeno autorem článku): *„Nejvyšší správní soud připouští, že vzorek dvou cen reklamy vskutku není příliš obsáhlý či reprezentativní, na rozdíl od krajského soudu má však za to, že tento vzorek je v posuzované věci postačující pro určení referenční ceny reklamy na výše uvedených závodech. K tomuto závěru vede Nejvyšší správní skutečnost, že správní orgány referenční ceny reklamy zjistily na totožných případech reklamy, jako byly reklamy BARUM a RALLYSHOW. S ohledem na tuto skutečnost má Nejvyšší správní soud za to, že již nebylo nutné zjišťovat ceny reklamy na větším vzorku (na jiných obdobných či srovnatelných automobilových*

³⁹ V jednom ze svých rozsudků akceptoval s ohledem na skutkové okolnosti i možnost využít pro srovnání transakce, která byla svým předmětem širší než řízená transakce a předmět řízené transakce v sobě zahrnovala (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. června 2023, sp. zn. 10 Afs 257/2022; pro bližší specifikaci pravidel viz SOLILOVÁ, Veronika, BRYCHTA, Karel, KOPECKÁ, Štěpánka. *Transferové ceny – komplexně – přehledně – prakticky*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2024, 480 s. kap. 7.7.2.).

Ze další „extrémní“ případ lze považovat i situaci, kdy Nejvyšší správní soud aproboval užití transakce mezi spojenými osobami, avšak s cenou následně korigovanou znaleckým posudkem (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. června 2023, sp. zn. 10 Afs 257/2022).

závodech). Nejvyšší správní soud proto přisvědčil stěžovateli, že **je-li dána velká srovnatelnost nezávislých transakcí s transakcí závislou, postačí pro určení ceny obvyklé méně transakcí.** Správný byl rovněž správcem daně zvolený postup, kdy při porovnání zjištěných referenčních cen reklamy s cenou reklamy sjednanou žalobcem a při doměření rozdílu ke zdanění, vycházel vždy z vyšší (tj. pro žalobce výhodnější)⁴⁰ zjištěné referenční ceny. ... V případě reklamy WALAŠSKÁ správní orgány stanovily referenční cenu na základě smluv uzavřených na „mistrovství ČR regionálních show“ za období od 15. 10. 2012 do 31. 12. 2012. Jako referenční cenu reklamy tedy použily cenu za určité období, nikoli cenu týkající se přímo závodu WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo 9. Ačkoli tedy správní orgány v případě reklamy WALAŠSKÁ nevycházely při stanovení referenční ceny reklamy z téměř totožných objektivních kritérií, jako v předchozích dvou případech, neboť **v případě reklamy WALAŠSKÁ vycházely z ceny reklamy za výše uvedené období, které zahrnovalo více závodů, a nikoli pouze za jeden závod, nemá to za následek nedostatečné zjištění referenční ceny reklamy. Referenční cena reklamy takto stanovená správními orgány byla vyšší, a tudíž pro žalobce výhodnější.** S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud přisvědčil kasační námitce stěžovatele, že krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že správce daně neunesl důkazní břemeno, neboť nedoložil výši ceny obvyklé.“⁴¹

⁴⁰ Jednalo o posuzování nákladové stránky.

⁴¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. listopadu 2020, sp. zn. 4 Afs 125/2020. Dále uvedený text slouží i pro přiblížení základních parametrů srovnatelnosti v posuzované kauze.

Nejvyšší správní soud odmítl akceptaci zdůvodnění (závěry) krajského soudu, který stavěl mj. i na znaleckém posudku předloženém poplatníkem. V tomto ohledu (viz bod [30] předmětného rozsudku) uvedl následující (zvýraznění provedeno autorem článku): „**Nejvyšší správní soud má konečně stejně jako stěžovatel za to, že znalecký posudek předložený žalobcem,**

na který krajský soud podpůrně poukázal, je pro posouzení otázky obvyklé ceny za plnění poskytnuté žalobci nepřipadný. Závěry znaleckého posudku jsou totiž opřeny o údaje týkající se reklamních plnění, která vykazují velmi nízkou míru srovnatelnosti s výše uvedenými reklamními transakcemi, jelikož znalec jednak použil pro srovnání údaje týkající se reklamních plnění, v nichž se jedná o zcela odlišnou formu prezentace reklamy (statická reklama na plochách závodních okruhů v Brně a v Mostě) než v případě reklamy v posuzované věci, v níž se jedná o reklamy umístěné na závodních vozidlech. Znalec dále použil údaje týkající se reklamních plnění na akcích, které se svým významem, atraktivitou a sledovaností výrazně odlišují od akcí, na kterých byla prezentována reklama žalobce (závod Rallye Dakar). Znalcem použité údaje se navíc týkají jiných časových období (roky 2009 – 2011 a 2013 až 2015), než ve kterých byly realizovány reklamy v posuzované věci. V případě Rallye Posázaví a Rallye Světlá zdejší soud ve shodě se stěžovatelem konstatuje, že by se mohlo jednat o akce významem, atraktivitou a sledovaností srovnatelné se soutěžemi RALLYSHOW UHERSKÝ BROD či WALAŠSKÁ RALLYŠOU evo 9, avšak znalcem použité údaje se týkají jiných časových období (od roku 2013) a rovněž nesrovnatelného vozidla a posádky, na rozdíl od správcem daně zjištěných údajů.

Sám znalec ostatně uvádí, že nalézt plně srovnatelnou nabídku pro stanovení ceny obvyklé se mu nepodařilo (str. 136), tudíž jeho posouzení ve srovnání se správcem daně zjištěnými zcela srovnatelnými cenami nemůže být přesvědčivější.“