

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

Katedra veřejných financí

Studijní program: Zdanění a daňová politika



**Specifika převodních cen v daňových
kontrolách**

Autor práce: Bc. Tomáš Cink

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Rok obhajoby: 2023

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Specifika převodních cen v daňových kontrolách“ vypracoval samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označil a uvedl v příloženém seznamu.

V Praze dne 27. 05. 2023

Bc. Tomáš Cink

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval paní doc. Ing. Janě Tepperové, Ph.D. za skvělé vedení mé diplomové práce, zvláště pak za její odborné i lidské rady a vstřícný přístup při zpracování mé práce.

Dále děkuji svým rodičům a své přítelkyni za podporu během celého mého studia.

Abstrakt

Diplomová práce se věnuje specifickým převodním cen v daňové kontrole. Hlavním cílem práce je analyzovat rozsudky Nejvyššího správního soudu zabývající se problematikou převodních cen a na jejich základě označit nejčastější spory mezi poplatníky a správcem daně v této oblasti. První kapitola práce se věnuje obecnému zakotvení převodních cen, jejich právní úpravě a nastínění aktuálních otázek transfer pricingu. Druhá kapitola pojednává o daňové kontrole vč. analýzy dostupných statistických údajů, vymezuje daňovou kontrolu z hlediska jednotlivých fází a charakterizuje prostředky obrany daňového subjektu. Třetí stěžejní kapitola diplomové práce nejprve analyzuje zjištěné statistické údaje o daňových kontrolách na převodní ceny, poté shrnuje obsah rozsudků Nejvyššího správního soudu, a nakonec podrobně rozebírá nejčastější spory mezi poplatníky a správcem daně s uvedením jejich příčin, kdy jsou závěrem uvedena konkrétní doporučení pro předcházení těmto sporům.

Klíčová slova: převodní ceny, daňová kontrola, jinak spojené osoby, dokazování v převodních cenách

Abstract

My thesis deals with the specifics of tax audit on transfer pricing. The main objective of my thesis is to analyse judgments of the Supreme Administrative Court which deal with the issue of transfer pricing and on their basis to identify the most frequent disputes between taxpayers and the tax administrator in this particular area. The first chapter of my thesis is devoted to the general description of transfer pricing, its legal regulation and outlining current transfer pricing issues. The second chapter discusses tax audit, it analyses available statistical information, defines tax audit in its specific stages and presents the means of defence of the taxpayer. The third and key chapter of the thesis begins with analysis of the available statistical data on tax audits on transfer pricing, then summarises the content of the Supreme Administrative Court judgments, and finally in detail discusses the most frequent disputes between taxpayers and the tax administrator, together with indicating their causes, concluding with specific recommendations for preventing mentioned disputes.

Key words: transfer pricing, tax audit, purpose-built associated parties, evidence in transfer pricing tax audit

Obsah

Úvod	6
1 Převodní ceny	8
1.1 Stručný historický vývoj převodních cen	10
1.2 Právní úprava převodních cen.....	12
1.2.1 Zákon o daních z příjmů.....	12
1.2.2 Pokyny Generálního finančního ředitelství řady D	13
1.2.3 Směrnice OECD	14
1.2.4 Smlouva o zamezení dvojího zdanění	16
1.3 Princip tržního odstupu	19
1.4 Spojené osoby a sdružené podniky	21
1.5 Aktuální problémy v oblasti převodních cen	24
2 Daňová kontrola	26
2.1 Statistika počtu a efektivity daňových kontrol.....	27
2.2 Průběh daňové kontroly	29
2.2.1 Zahájení daňové kontroly	29
2.2.2 Dokazování.....	32
2.2.3 Ukončení daňové kontroly.....	35
2.2.4 Prostředky obrany daňového subjektu.....	36
3 Specifika daňových kontrol v převodních cenách.....	40
3.1 Statistika daňových kontrol v převodních cenách	40
3.2 Převodní ceny před Nejvyšším správním soudem	44
3.3 Dokazování v převodních cenách	46
3.3.1 Důkazní břemeno v daňové kontrole.....	46
3.3.2 Dokumentace k převodním cenám	54
3.3.3 Znalecký posudek.....	57

3.4 Jinak spojené osoby	61
Závěr.....	74
Zdroje.....	77
Seznam použitých zkratek	85
Příloha č. 1.....	87
Příloha č. 2.....	91
GFŘ	91
OFŘ	93
Ministerstvo financí.....	106
Nejvyšší správní soud.....	109

Úvod

Převodní ceny představují pojem, který musel v posledním desetiletí zaznamenat každý, kdo se pohybuje v oblasti zdanění. Rozmach globalizované světové ekonomiky umocněný ještě rychlejším vývojem moderních technologií umožnil zejména velkým světovým společnostem téměř bez omezení optimalizovat efektivní výši jejich zdanění a prostřednictvím přesunů základu daně napříč světem vybrat tu kterou zemi, v níž je způsob zdaňování pro daný případ nejpříznivější. Státy, u kterých prostřednictvím této optimalizace docházelo k odlivům zdanitelných zisků, tak oprávněně naléhaly na světové společenství na změnu zavedených pravidel, neboť korporace fakticky podnikající na území daného státu nijak nepřispívaly do jeho veřejných rozpočtů. Hlavním světovým gestorem v oblasti převodních cen se za tímto účelem stala OECD.

Negativem popisovaného vývoje pak lze vnímat to, že díky těmto iniciativám přibyly na straně poplatníků nové administrativní povinnosti spojené s dodržováním pravidla tržního odstupu, přičemž z recentního vývoje je evidentní, že těchto povinností bude nejspíše přibývat.

Daňové správy začaly převodním cenám přikládat velkou pozornost a v této oblasti razantně zintenzivnily svou kontrolní činnost. Daňová kontrola na převodní ceny je oproti jiným daňovým oblastem značně odlišná, neboť její podstatou je správně určit a interpretovat ekonomickou a obchodní podstatu zkoumané transakce a tu následně porovnat s obdobnými obchody na trhu za užití případných přílehlavých korekcí. Taková daňová kontrola má tedy svá jedinečná specifika.

Nosným tématem mé diplomové práce je praktické spojení problematiky převodních cen a daňové kontroly.

Hlavním cílem mé práce je na základě analýzy rozsudků správních soudů, s důrazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu, identifikovat nejčastější oblasti a příčiny sporů mezi daňovými subjekty a správcem daně v oblasti daňových kontrol na úseku převodních cen a současně zdůraznit možné výkladové a aplikační problémy, které se mohou s takovou specificky zaměřenou daňovou kontrolou pojít.

Díličními cíli této diplomové práce jsou představení a vysvětlení pojmu převodních cen z vnitrostátního i mezinárodního pohledu, jakož pak i vymezení daňové kontroly s jejími principy a její úlohou v daňovém řízení. Posledním dílčím cílem práce je shromáždit statistické údaje týkající se daňových kontrol a daňových kontrol na převodní ceny

a pokusit se tyto údaje interpretovat zejména co do jejich trendovosti, přičemž pro získání dat o daňových kontrolách zaměřených na převodní ceny jsou využity žádosti dle informačního zákona.

Má diplomová práce je rozdělena do dvou hlavních částí.

V první části (tvořené kapitolami 1 a 2) je v teoretické rovině uvozena problematika převodních cen spolu s objasněním jejich významu a účelu, a dále je přiblížen způsob jejich ukotvení v tuzemské účinné právní úpravě, přičemž je tento fenomén stručně popsán i z mezinárodní perspektivy OECD. První část následně pojednává o daňové kontrole, kdy jsou vymezeny a popsány základní fáze daňové kontroly spolu s představením možností obrany kontrolovaného daňového subjektu.

Druhá část (tvořená kapitolou 3) představuje hlavní část mé práce, v níž jsou analyzovány rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné v jeho veřejně přístupné internetové databázi. S použitím metody indukce a obsahové analýzy jsou na základě těchto rozsudků vytvořeny dílčí subkapitoly představující oblasti, ve kterých dochází k nejčastějším soudním sporům mezi daňovými subjekty a správcem daně na poli převodních cen. Účelem těchto podkapitol je ozřejmit podstatu daného typu sporu, přiblížit závěry zavedené soudní praxe a konečně navrhnout doporučení pro obě strany soudního řízení (a případně pro zákonodárce), jak danému typu sporu co nejlépe předcházet a jakých chyb v jejich činnosti je třeba se vyvarovat.

1 Převodní ceny

Pojem převodní ceny, v anglické terminologii „*transfer pricing*“, nabyl v daňovém prostředí zejména v poslední dekádě nebývalé na významu. Smysl a účel tohoto institutu, svým dopadem náležejícího výhradně do oblasti zdaňování příjmů a zejména pak zdaňování příjmů v mezinárodním měřítku, vymezili například Choi, Furusawa a Ishikawa (2020), kteří problematiku upravenou transfer pricingem formulují jako zkoumání přeshraničních transakcí, jež probíhají mezi spřízněnými entitami jedné nadnárodní skupiny (tj. jedná se o transakce vnitroskupinové). Tuzemský pokus o exaktní definici převodních cen jako takových lze nalézt například v Pokynu Generálního finančního ředitelství D – 34 (2019), kde stojí: „*Obecně lze konstatovat, že za převodní neboli transferové ceny lze považovat „ceny“ uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma a více daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými*“.

Byť uvedené definice nejsou zcela identické, je dle jejich obsahu možné shrnout, že převodní ceny upravují zkoumání a oceňování transakcí mezi dvěma či více *de iure* samostatnými a oddělenými subjekty, které jsou však ve skutečnosti subjekty propojené, a to ať skrze svoje kapitálové či personální uspořádání, přičemž toto zkoumání má následně důsledky v daňové povinnosti dotčených subjektů. Takto propojené subjekty označujeme jako spojené osoby (či v mezinárodní terminologii pojmem sdružené podniky) a transakce mezi nimi jako transakce řízené.

Solilová a Sobotková již v roce 2010 analyzovaly převodní ceny z pohledu České republiky jakožto malé otevřené ekonomiky. Z jejich práce vyplynula některá doporučení pro českou daňovou politiku, z nichž lze jmenovat například zakotvení povinnosti vypracovávat transfer-pricingovou dokumentaci velkými podniky a dále zavedení přímého odkazu na Směrnici OECD do znění zákona o daních z příjmů. Vztahu převodních cen a celního řízení se zabýval Sato (2013), který identifikoval některé nesoulady postupů daňových a celních orgánů. Současně pak do budoucna navrhl zaměřit pozornost na zkoumání, zda určená celní hodnota může sloužit jako spolehlivá základna pro výpočet ceny obvyklé.

Sochorová (2014) se věnuje otázkám dokazování v průběhu daňové kontroly zaměřené na převodní ceny, přičemž pak zejména akcentuje otázky spojené s prokazováním a stanovováním obvyklé ceny ze strany správce daně. O konceptu tzv. „safe harbours“ v prostředí OECD, EU i České republiky pojednával Kolář (2016). Z jeho práce

vyplývalo doporučení, aby tento koncept byl využíván ve více zemích, přičemž u jednoduchých a rutinních transakcí může tento způsob určování převodních cen odstranit některé administrativní náklady na straně poplatníka i správce daně.

Cristea a Nguyen (2016) podrobili empirickému zkoumání, jaký vliv má nedodržování pravidla tržního odstupu na příjmy dánského státního rozpočtu. Z jejich modelu vyplývalo, že dánské mateřské společnosti mají tendenci podhodnocovat jimi prodávané zboží svým dceřiným společnostem usazeným v zemích s nižším korporátním zdaněním, což v konečném důsledku snižuje výnos z korporátní daně pro Dánské království o přibližně 3 %.

Nutnost zavádět transfer-pricingová pravidla globálně zdůrazňuje i studie Amidu, Coffie a Acquah (2019), kteří se zabývali vyhýbání se daňové povinnosti v Ghanské republice. Mezi jejich zjištění patří například zajímavá skutečnost, že finanční nadnárodní korporace mají tendenci ovlivňovat svůj základ daně skrze transakce se spřízněnými osobami více než běžné (nefinanční) nadnárodní korporace.

Z recentních prací pak Kotlánová (2023) ve své práci analyzovala délku daňového nalézacího a navazujícího soudního řízení v České republice při zkoumání problematiky převodních cen a dospěla k závěru, že délka trvání celého sledovaného procesu se za poslední dva kalendářní roky prodloužila na více než 4 roky, a to bez započítání samotné prvotní daňové kontroly či navazujícího řízení před OFŘ po vydání zrušujícího rozsudku správním soudem.

Dílčím záměrem této kapitoly je uvést a zakotvit základní terminologii a stěžejní principy užívané ve oblasti převodních cen, které jsou klíčové pro jejich další analýzu.

1.1 Stručný historický vývoj převodních cen

Nejdřívější úpravy převodních cen se datují do roku 1915 do Spojeného království. V důsledku faktu, že v té době zasahovalo britské impérium do velké části tehdejšího světa, se snažila centrální britská vláda upravit zdanění zahraničních společností, které byly dceřinými společnostmi britských mateřských korporací – zisky těchto zahraničních entit se mohly dle nově zavedených pravidel danit na území Velké Británie, neboť se na tyto se pohlíželo jako na agenty domácích mateřských společností (Solilová, 2019).

První zmínky o komplexní úpravě převodních cen lze datovat do meziválečného období 20. století. V této době s rozmachem prvních mezinárodních společností (tedy společností odpovídající dnešním nadnárodním korporacím) totiž současně vzrůstal význam otázky, jak alokovat zisky takové nadnárodní korporace, resp. jak té které zemi přiřadit tu kterou část jejího zisku. Z toho důvodu se tedy ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění začaly objevovat články se snahou vyřešit tyto konflikty fiskálních zájmů více států (Kapoun, 2018).

Moderní přístup k celosvětové úpravě problematiky transfer pricingu poté nastal v 60. letech minulého století. S velkým rozvojem celosvětového obchodu, který současně probíhal nejvíce právě mezi nadnárodními společnostmi, začalo být zřejmé, že dosavadní pravidla týkající se převodních cen nejsou dostatečná. Na poli OECD (z iniciativy zejména Spojených států) tak začala probíhat debata o vytvoření jakýchsi vodítek, kterými by se měly následně všechny státy a jejich daňové správy řídit při řešení problematiky převodních cen (Hamaekers, 1995). OECD se tak stala vedoucí entitou na poli problematiky převodních cen, což přetrvalo až do současnosti. Výsledkem této debaty bylo vydání Zprávy o převodních cenách v roce 1979.

Zpráva z roku 1979 byla následně několikrát samostatnými dokumenty revidována a doplňována (například co se týče zdanění mezinárodních bankovních entit), kterýžto vývoj byl zakončen v roce 1995 celkově a komplexně shrnujícím a revidujícím dokumentem označeným jako „Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy“ (Solilová, 2019). Tento dokument, který je pojímán jako celosvětově nejdůležitější publikace pro převodní ceny, do dnešní doby prošel dalšími proměnami, kdy jeho nejnovější verze byla vydána v roce 2022.

Poslední velkou mezinárodní událostí na poli transfer pricingu byla iniciativa Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Jejím schválením v roce 2015 mělo dojít k zamezení či alespoň omezení možného vyhýbání se velké části daňové povinnosti ze strany nadnárodních korporací. Iniciativa BEPS pro dosažení tohoto cíle obsahovala celkem 15 doporučení, z nichž do oblasti převodních cen spadají doporučení 8 až 10, která identifikují vnitroskupinové transakce, kde je zvýšené riziko vyhýbání se daňové povinnosti (transfer nehmotného majetku, alokace rizika a kapitálu a v poslední řadě transakce z izolovaného pohledu jednoho konkrétního poplatníka sice neracionální, ale na druhé straně naopak ekonomicky a daňově racionální z pohledu celé skupiny; viz MFČR, 2016).

1.2 Právní úprava převodních cen

1.2.1 Zákon o daních z příjmů

Problematika převodních cen je výsostnou záležitostí daní příjmových a jejich regulace se nachází v části třetí zákona o daních z příjmů, tedy v rámci ustanovení společných pro zdanění fyzických i právnických osob.

Převodní ceny jsou v tuzemském právním řádu na zákonné úrovni pozitivně upraveny vlastně toliko v jednom ustanovení (resp. dokonce jednom odstavci), konkrétně v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, tedy se jedná o ustanovení zákona o daních z příjmů popisující úpravy základu daně. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP v prvních dvou větách stanovuje: *„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku“*. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP dále definuje spojené osoby (k tomu viz kapitola 1.4).

Legální definice pojmu převodních cen na zákonné úrovni navzdory jeho běžnému rozšíření a užívání v každodenní praxi absentuje. Rovněž pak ze shora citovaného ustanovení nevyplývá, jaké náležitosti by měly převodní ceny splňovat – zákon (konkrétně věta první ustanovení § 23 odst. 7 ZDP) se soustředí pouze na stanovení důsledků spojených s porušením tzv. pravidla tržního odstupu (viz kapitola 1.3).

Zákon o daních z příjmů v návaznosti na toto ustanovení upravuje už pouze minoritní a úzce vymezené otázky spojené s převodními cenami, jako např. závazné posouzení¹ způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami (§ 38nc ZDP), daňovou neuznatelnost určité výše úroků a jiných nákladů u vnitroskupinových půjček [§ 25 odst. 1 písm. w) ZDP], nebo např. zvláštní podmínky, za kterých lze uplatnit slevu na dani ve formě investiční pobídky v případě existence vnitroskupinových transakcí [§ 35a odst. 2 písm. d) ZDP].

¹ Závazné posouzení představuje nástroj posílení právní jistoty daňových subjektů v určitých taxativně stanovených případech, kdy správce daně vydá rozhodnutí, jehož obsah je posléze po stanovenou dobu závazný vůči správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti daňového subjektu ve věci, o níž bylo dané závazné posouzení vydáno (epravo.cz, 2018).

1.2.2 Pokyny Generálního finančního ředitelství řady D

Předchozí kapitole lze vyložit tak, že zákon o daních z příjmů nedává daňovým subjektům jasná vodítka pro interpretaci pojmu převodních cen, respektive poplatníkům nestanovuje žádné konkrétní zákonné limity, kterých by se měli při transakcích se spojenými osobami držet. Zákonodárce jako jediný hmatatelný bod stanovil povinnost dodržet pravidlo tržního odstupu. V prostředí České republiky tak mají v oblasti převodních cen velký význam tzv. pokyny řady D, které jsou vydávány Generálním finančním ředitelstvím².

Pokyn řady D lze v rovině správního práva označit jako abstraktní formu správní činnosti, konkrétně se jedná o vnitřní předpis orgánu veřejné správy. Vnitřní předpisy jsou obecně vydávány v rámci nadřízenosti a podřízenosti orgánů a jsou pro podřízené orgány vydávajícího orgánu závazné, přičemž vnitřní předpisy nesmí odporovat zákonu (Hendrych, 2016)³. Dle ustanovení § 1 odst. 2, odst. 3 zákona o finanční správě je Generálnímu finančnímu ředitelství podřízeno OFŘ i prvostupňové finanční úřady, pro než jsou tedy pokyny řady D při výkonu jejich působnosti závazné.

Pro poplatníky je však spíše důležitější praktický dopad těchto pokynů, a to konkrétně ten, že pokyny řady D vytvářejí tzv. správní praxi orgánů finanční správy: „*NSS souhlasí s KS, že na formování správní praxe (a dobré víry daňových subjektů) se mohou podílet též vnitřní předpisy, jako jsou třeba pokyny řady D vydávané finanční správou. Adresáři daňových povinností jsou totiž v dobré víře, že jednou zvolený postup při interpretaci práva nebudou orgány finanční správy bezdůvodně a libovolně měnit. Platí předpoklad, že pokyny ztělesňují ustálenou správní praxi. Pokud daňové orgány postupují v rozporu s těmito pokyny, mohou se jich daňové subjekty dovolávat*“ (rozsudek NSS ze dne 12. 02. 2020, č. j. 10 Afs 343/2019 – 49). Pro poplatníky snažící se vyhovět ustanovení § 23 odst. 7 ZDP jsou tak níže uvedené pokyny řady D důležité, neboť tito mají záruku, že pokud aplikují pravidla a postupy v nich uvedené, bude jejich postup ze strany správce daně aprobován. Správce daně se může ze správní praxe zavedené pokynem řady D odchýlit pouze v atypických a zcela unikátních případech, pakliže je takový postup vhodný a žádoucího výsledku nelze dosáhnout jinak (viz rozsudek NSS ze dne 28. 04. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57).

² Do roku 2011 vydávalo pokyny D Ministerstvo financí ČR

³ To rovněž potvrzuje i judikatura, srov. například rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 – 59

Pro oblast převodních cen existují následující pokyny řady D:

- Pokyn GFŘ D – 10 (ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky), který upravuje vnitroskupinové služby, které netvoří hlavní náplň činnosti zkoumaných subjektů a představují pouze rutinní funkce;
- Pokyn GFŘ D – 32 (k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami), který upravuje některé specifické náležitosti v řízení o závazném posouzení;
- Pokyn GFŘ D – 34 (k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny), který představuje nejdůležitější pokyn v oblasti transfer pricingu, neboť by měl v komplexní rovině zajistit jednotnost postupů při stanovování a úpravách základů daně ovlivněných vnitroskupinovými transakcemi;
- pokyn MF D – 334 (k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami), který stanovuje doporučení pro náležitosti a obsah dokumentace k tvorbě převodních cen;
- pokyn GFŘ D – 59 (k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů), který sice není pokynem zabývajícím se speciálně oblastí převodních cen, nicméně staví najisto, že při posuzování, zda jsou vnitroskupinové transakce v souladu s principem tržního odstupu, se postupuje primárně dle Směrnice OECD.

1.2.3 Směrnice OECD

Historická geneze převodních cen určila OECD jako hlavního strůjce pravidel a postupů v oblasti převodních cen. Tento přístup, tedy *de facto* delegace tvorby pravidel rozhodných pro stanovení daně ze suverénních států na mezinárodní organizaci, je v tomto případě logickým a bezesporu žádoucím, neboť oblast převodních cen je úzce spojena s mezinárodním obchodem a působením nadnárodních organizací, a je tak vhodné, aby pravidla pro stanovení převodních cen byla v co největší části světa shodná či alespoň koordinovaná. Jen tak totiž může být světové tržní prostředí pro podnikatelské subjekty předvídatelné.

Naprosto stěžejním dokumentem OECD pro oblast transfer pricingu je Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (v angličtině zkráceně

„Transfer Pricing Guidelines“) , jež přímo navazuje na Zprávu o převodních cenách z roku 1979. Poslední aktualizace Směrnice byla provedena v roce 2022, kdy do ní byly implementovány např. pravidla k obtížně ocenitelným nehmotným aktivům nebo změny v oblasti posuzování finančních transakcí (GFŘ, 2022).

Obsah Směrnice

Hlavním smyslem Směrnice je koordinovat postupy orgánů finančních správ a nadnárodních podniků v oblasti převodních cen napříč všemi členskými státy OECD, a to tak, aby bylo předcházeno vzniku konfliktů a na ně navazujících soudních sporů. Z toho vyplývá, že Směrnice je určena jak pro správce daně, tak i pro daňové poplatníky (Solilová, 2019).

Směrnice si sama sobě jako cíl klade vytvořit balanc mezi zájmy daňových správ (tedy snahou maximalizovat daňový výnos) a zájmy daňových poplatníků (tedy snahou minimalizovat daňový odvod). Směrnice v tomto ohledu upravuje pouze nejvýznamnější nebo nejčastější otázky a problémy, které se na poli transfer pricingu vyskytují.

Směrnice se za tímto účelem člení na 10 kapitol:

- kapitola I – Princip tržního odstupu
- kapitola II – Metody pro stanovení převodních cen
- kapitola III – Srovnávací analýza
- kapitola IV – Přístupy zabráňující vzniku sporů a jejich řešení
- kapitola V – Transfer-pricingová dokumentace
- kapitola VI – Zvláštnosti týkající se nehmotných aktiv
- kapitola VII – Zvláštní úplata za vnitroskupinové služby
- kapitola VIII – Ujednání o sdílení příspěvků a rizik
- kapitola IX – Aspekty převodních cen v restrukturalizacích
- kapitola X – Zvláštnosti týkající se finančních transakcí

Právní povaha Směrnice

Byť jsem uvedl, že Směrnice je jedním z nejdůležitějších dokumentů pro převodní ceny, je nutné explicitně zdůraznit, že se jedná o právně nezávazný dokument, tedy o tzv. *soft-law*. Směrnice totiž byla přijata toliko jako doporučení členům OECD dle článku 5 písm. b) Konvence o OECD, tedy členi OECD jsou k uplatňování Směrnice vyzváni autoritou samotné OECD a ostatních členů bez jakékoliv následné právní vymahatelnosti (Vega, 2012). Tuto skutečnost pak potvrzuje tuzemská judikatura,

srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. 06. 2007, č. j. 8 Afs 152/2005 – 72, i samotná Směrnice v bodě 16 předmluvy.

Státy na povahu Směrnice reagují různě, kdy (i) některé přímo odkazují na Směrnici z vnitrostátního právního předpisu, (ii) některé zavazují orgány finanční správy k jejímu dodržování interním pokynem a (iii) někde se Směrnice vyskytuje pouze v judikatuře tamějších soudů (Kačaljak, 2022).

Česká republika se řadí do skupiny výše označené pod bodem (ii), neboť jak bylo uvedeno v kapitole 1.2.2, povinnost správce daně postupovat v souladu se Směrnicí OECD je výslovně zakotvena v pokynu GFŘ D – 59. Daňový subjekt na druhé straně není při nastavení svých převodních cen Směrnicí nikterak vázán, neboť pro něj jsou závazná pouze pravidla stanovená přímo v zákoně nebo určená alespoň na jeho základě (viz článek 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), do kteréžto kategorie Směrnice ani pokyn řady D svou povahou nepatří. Pokud je však předem jisté, že správce daně se prakticky nemůže od Směrnice odchýlit a musí jí téměř vždy dodržovat, lze daňovému subjektu respektování vytvořených doporučení ve Směrnici paušálně doporučit, neboť se tím velmi efektivně vyhýbá riziku vzniku sporu se správcem daně.

1.2.4 Smlouva o zamezení dvojího zdanění

Z kapitoly o historickém vývoji převodních cen vyplynulo, že jejich první úpravy byly prováděny skrze smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Pro výklad v této kapitole je tak nejdůležitějším dokumentem Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, z níž vychází drtivá většina uzavřených SZDZ. Konkrétně vyzdvihují její článek 9, který v odst. 1 obecně stanovuje, že *„pokud se v daném případě jedná o sdružené podniky⁴ a jestliže v daném případě jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které sjednaly nebo jim byly uloženy a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou jakékoliv zisky, které by, nebýt těchto podmínek, byly docíleny jedním z podniků, ale vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.“*

Článek 9 odst. 1 Modelové smlouvy OECD tedy dává jednotlivým státům právo zdanit zisky, kterých by podnik dosáhl, kdyby nedošlo k transakci se zahraniční spojenou osobou. Takovou situaci lze ilustrovat následovně.

⁴ ke sdruženým podnikům v detailu viz kapitola 1.4

Společnost Alfa má sídlo ve Spolkové republice Německo a společnost Beta má sídlo v České republice, přičemž tyto společnosti lze považovat za sdružené podniky ve smyslu článku 9 Modelové smlouvy OECD patřící do jedné nadnárodní skupiny. Pokud společnost Alfa prodává své výrobky společnosti Beta za bezdůvodně nízkou cenu oproti standardním tržním cenám, není společností Alfa realizován zisk, kterého by dosáhla za běžných tržních podmínek (a který by současně byl zdanitelný ve prospěch Německa). V takovém případě je tedy Německo oprávněno zvýšit společnosti Alfa zisk na úroveň, které by dosáhla při prodeji výrobků za standardní tržní ceny.

Obrázek 1 - Aplikace čl. 9 Modelové smlouvy OECD



Zdroj: vlastní zpracování

Z povahy SZDZ, tedy mezinárodní smlouvy mezi dvěma či více suverénními státy, plyne, že v nich zavedená pravidla jsou dvoustrannými opatřeními, jejichž cílem je zabránit přesunům zisků a jiným nepřipustným daňovým optimalizacím na mezinárodní úrovni (Sojka, 2013). Pokud totiž navážeme na příklad shora, v případě, kdy by byla míra korporátního zdanění v České republice znatelně nižší než v Německu, mohla by nadnárodní skupina společností Alfa a Beta cíleně přesouvat zisk do České republiky, neboť společnost Beta nakupuje oproti zbytku trhu za výrazně nižší ceny (pro ni představující náklady), ale na druhé straně prodává konečným zákazníkům za standardní tržní ceny (pro ni představující výnosy), a tedy realizuje velmi vysoký zisk, který je zdanitelný pouze v České republice. V daném příkladu by tedy Německo v důsledku nastíněného jednoduchého optimalizačního schématu přicházelo o daňový příjem ve prospěch České republiky.

Na tomto místě je rovněž vhodné zdůraznit, že SZDZ dává státům toliko právo zdanění provést, kdy je už ale na každém jednotlivém státu, zda toto právo promítne i do své vnitrostátní zákonné úpravy a tedy zda jej začne efektivně vůči daňovým poplatníkům vymáhat (Solilová, 2019). Česká republika tak učinila právě zejména skrze ustanovení § 23 odst. 7 ZDP.

Oproti historické koncepci úpravy, která se soustředila čistě na spravedlivou alokaci zisku nadnárodní entity mezi dva státy, se nynější nahlížení na čl. 9 Modelové smlouvy OECD změnilo, konkrétně jeho primárním cílem by mělo být zejména ocenění řízené transakce v souladu s ekonomickou a tržní realitou, která by probíhala mezi dvěma nespřízněnými subjekty (Solilová, 2019).

Situace předestřená výše může pak v konečném důsledku vést k dvojímu zdanění téhož příjmu (resp. zisku). Pokud totiž skutečně dojde k úpravě základu daně na straně jednoho státu a jednoho podniku, v druhém státě a druhém podniku se tento důsledek nijak neprojeví, a tedy zdanění v tomto druhém podniku bude existovat stále v původní výši (Modelová smlouva OECD, 2017). Pro tyto situace je v odstavci druhém čl. 9 Modelové smlouvy OECD zakotvena povinnost druhého státu upravit zisk druhého podniku v opačném směru, než došlo k úpravě zisku prvního podniku ze strany prvního státu, čímž by mělo z globálního pohledu dojít k neutralizaci dvojího zdanění téhož zisku (Sojka, 2013). Česká republika však k tomuto odstavci učinila a i doposud zastává výhradu, přičemž v nejnovějších SZDZ se tak objevuje v čl. 9 odstavec třetí, který uvádí: „*Ustanovení odstavce 2 se nepoužijí v případě podvodu, hrubé nedbalosti nebo vědomého zanedbání.*“ Odstavec třetí tedy *de facto* penalizuje sdružené podniky, pokud se dostanou do rozporu s principem tržního odstupu dle čl. 9 odst. 1 Modelové Smlouvy OECD v důsledku jejich podvodného nebo hrubě nedbalostního jednání, neboť v takovém případě nedojde k zrcadlové úpravě zisku v druhém podniku – penalizací pro provinivší se skupinu podniků je tedy nezvratná existence dvojího zdanění téhož zisku.

1.3 Princip tržního odstupu

Ve všech předcházejících kapitolách byl zmiňován jeden hlavní pojem, okolo něhož se převodní ceny pohybují – tímto pojmem je princip tržního odstupu (v anglické terminologii „*arm's length principle*“), který lze označit za klíčový motiv celé zkoumané disciplíny. Právě princip tržního odstupu nám totiž ve svém jádru říká, jak má poplatník při uskutečňování transakcí se spojenými osobami adekvátně nastavit a určit převodní cenu, resp. celou řízenou transakci.

Ač může být na mnoho aspektů a dílčích problémů transfer pricingu v praxi nahlíženo různě, samotné vymezení principu tržního odstupu je naproti tomu zcela jednotné a unifikované. Dle mého názoru podstatu tohoto principu velmi trefně shrnuje zákon o daních z příjmů, konkrétně věta první již zmíněného ustanovení § 23 odst. 7 ZDP: „*Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek...*“ Principem tržního odstupu tedy rozumíme takové uspořádání ekonomických interakcí mezi spojenými osobami, které vyústí v ceny či zisky, jež se neliší od cen a zisků, které by bývaly byly sjednány nebo dosaženy mezi osobami vzájemně nespojenými (Solilová, 2019).

Subjekty, které jsou nespojené nebo jsou na sobě zcela nezávislé, budou mezi sebou interagovat zpravidla dle standardních ekonomických pravidel (volně řečeno dle pravidla nabídky a poptávky). Jejich úmysl směřuje totiž výhradně k prosté směně výrobků či služeb za peníze, a proto tyto subjekty budou porovnávat svůj potencionálně získaný užitek ze zakoupeného výrobku se ztrátou peněz v podobě kupní ceny. Spojené osoby naproti tomu mohou vzájemnými transakcemi sledovat i jiný cíl než prosté zakoupení výrobku či služby – tímto cílem může být například snaha o manipulaci zisku v podobě jeho přesunu do země s nižším zdaněním, či jiná operace, jež je činěna výhradně za účelem získání úspory na daňové povinnosti (a to ať již povinnosti individuální z pohledu jednoho poplatníka, či povinnosti globální z pohledu celé skupiny spojených osob; viz. Směrnice OECD, 2022). „*Podstatou § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu. Obchodní transakce mezi osobami blízkými totiž mohou být ovlivňovány osobním vztahem smluvních stran, a proto*

jejich motivem není vždy samotná snaha o získání majetkového či jiného prospěchu, jako je tomu v běžných obchodních vztazích za podmínek fungující soutěže“ (rozsudek NSS ze dne 20. 02. 2015, č. j. 5 Afs 38/2014 – 37). Toto klíčové téma, tedy zamezit zkreslování a ovlivňování zisků mezi spojenými osobami (typicky v rámci jedné nadnárodní skupiny podniků) prostřednictvím řízených transakcí, pak provází převodní ceny od jejich vzniku až do současnosti.

Základním mechanismem aplikace transfer pricingu je tedy porovnávání ceny, kterou v dané konkrétní transakci mezi sebou sjednaly spojené osoby, s cenou, kterou by mezi sebou sjednaly dva na sobě nezávislé subjekty v běžných tržních podmínkách. Pro tuto nezávislou cenu se pak vžilo označení ceny obvyklé. Stanovení ceny obvyklé pak probíhá skrze tzv. srovnávací analýzu, která slouží k nalezení transakcí mezi nezávislými subjekty, jež svou povahou, smluvním nastavením, rozložením rizik mezi zúčastněné osoby apod. nejvíce odpovídá zkoumané řízené transakci (Kamdar, 2021). Srovnávací analýza zkoumá řízenou transakci v daném místě a čase, z čehož vyplývá, že v ní hrají velkou roli i nedaňové vnější vlivy – ekonomický cyklus, politické rozpoložení, aktuální nálada na finančních trzích apod.

Pakliže tuto obvyklou cenu nelze skrze srovnávací analýzu spolehlivě určit, stanoví věta druhá ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, že se použije cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku⁵.

⁵ tím se rozumí zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku

1.4 Spojené osoby a sdružené podniky

Převodní ceny jako takové v tuzemské právní úpravě svou exaktní definici nemají. Jiným případem je však pojem spojených osoby, u něhož je situace zcela opačná a u něhož je zjevná snaha jej co nejpřesněji vymezit. Pakliže totiž máme sledovat a případně upravovat cenu sjednanou mezi spojenými osobami, nelze tak učinit bez jasné specifikace, kdo jsou tyto spojené osoby.

Dokumenty OECD, tedy Modelová smlouva OECD a Směrnice OECD, pracují v českém překladu namísto spojených osob s pojmem sdružených podniků (v anglické terminologii „*associated enterprises*“), přičemž Směrnice OECD odkazuje pro vymezení tohoto pojmu na Modelovou smlouvu OECD

Spojené osoby

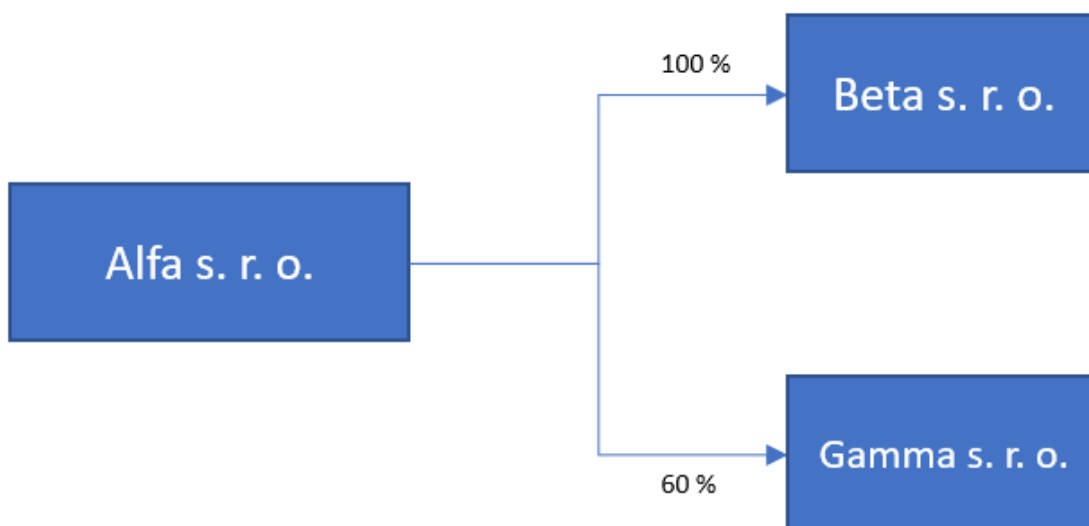
Legální definici spojených osob v České republice nalezneme v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Zde stojí, že spojenými osobami se rozumí kapitálově spojené osoby [§ 23 odst. 7 písm. a) ZDP] a jinak spojené osoby [§ 23 odst. 7 písm. b) ZDP].

Kapitálová propojenost osob nastává (alternativně):

- jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob (přímá kapitálová spojenost);
- jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob (vzájemná kapitálová spojenost).

Ilustrovat kapitálovou propojenost osob, lze na následujícím schématu. Společnost Alfa je mateřskou entitou společností Beta a Gamma, přičemž její podíl ve společnostech Beta i Gamma je vyšší než 25 %. V demonstrováném uspořádání jsou pak dvojice společností Alfa – Beta a Alfa – Gamma přímo kapitálově spojenými osobami, a dvojice společností Beta – Gamma je pak dvojice vzájemně kapitálově spojených osob.

Obrázek 2 - Kapitálově propojené osoby



Zdroj: Pokyn D – 34 (2019)

Jiná propojenost osob nastává (alternativně):

- když se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby;
- když se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, vyjma situace, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob;
- v případě ovládající a ovládané osoby a také v případě osob ovládané stejnou ovládající osobou (ve smyslu ustanovení § 74 an. zákona o obchodních korporacích);
- u osob blízkých (ve smyslu ustanovení § 22 občanského zákoníku);
- jestliže osoby vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Jak je ze shora uvedeného patrné, pro kvalifikaci osob jakožto osob spojených není jakkoli rozhodná jejich daňová či administrativní rezidence a ani právní forma těchto osob. Pakliže tedy v úvodu kapitoly 1 byla zmíněna práce Choi, Furusawa a Ishikawa (2020), lze jejich vymezení problematiky transfer pricingu (jakožto přeshraničních

transakcí, jež probíhají mezi spřízněnými entitami jedné nadnárodní korporace) označit v podmínkách právní úpravy České republiky za úzké, neboť v České republice se převodními cenami musejí zabývat veškeré právnické i fyzické osoby, které dle zákona o daních z příjmů náleží do kategorie osob spojených a které spolu vstupují do ekonomických či právních vztahů. Jinými slovy, pole působnosti převodních cen dopadá dle české úpravy i na transakce vnitrostátní mezi dvěma společnostmi se sídlem v České republice, které současně nemusejí být součástí žádné nadnárodní korporace. Shrnutím tedy je, že česká právní úprava neizoluje problematiku převodních cen toliko na transakce přeshraniční, ale dopadá v plné míře i na vztahy vnitrostátní.

Sdružené podniky

V novějších smlouvách o zamezení dvojímu zdanění se jedná o sdružené podniky, jestliže (alternativně)⁶:

- se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého smluvního státu;
- tytéž osoby se podílejí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu.

Při srovnání definic spojených osob a sdružených podniků je evidentní, že spojené osoby dle zákona o daních z příjmů jsou množinou širší než sdružené podniky dle Modelové smlouvy OECD, neboť jednak spojené osoby zahrnují transakce vnitrostátní i přeshraniční a jednak pod spojené osoby spadají i další typové situace, které nejsou upraveny na úrovni sdružených podniků, ale je v nich nutno pamatovat na pravidlo tržního odstupu (např. osoby blízké, nebo vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty).

⁶ konkrétně je prezentována definice sdružených podniků ze SZDZ mezi ČR a San Marinem (2022), Jižní Koreou (2019), nebo Ghanou (2020)

1.5 Aktuální problémy v oblasti převodních cen

Oblast převodních cen je sice disciplínou daňovou, nicméně do žádné jiné problematiky spojené s tématem daní nevstupují tržní, hospodářské a další vnější ekonomické vlivy s tak velkou intenzitou. Vždyť ostatně celý princip tržního odstupu stojí na zkoumání, jak by se v danou chvíli bývaly chovaly subjekty v běžném tržně orientovaném prostředí, které vždy podléhá aktuálním ekonomickým výkyvům a tržním fluktuacím. Je proto vhodné alespoň stručně zmínit několik aktuálních otázek, kterým nyní musejí čelit daňoví poplatníci (a ostatně i správci daně) v oblasti transfer pricingu.

Společným tématem recentních otazníků na poli převodních cen je především abnormální vývoj v globální ekonomice, který je způsobený postupným dozvukem všech opatření zavedených kvůli pandemii covid-19 a který je nadto umocněný trvajícím válečnou agresí Ruska vůči Ukrajině.

Tématem, jež rezonovalo napříč laickou i odbornou veřejností v posledním kalendářním roce a dolehlo více či méně na všechny daňové poplatníky, byla inflace. Ačkoliv v letech 2017 až 2019 byla každoroční globální inflace přibližně 3,5 %, v roce 2022 byla více než dvaapůlkrát vyšší (Mezinárodní měnový fond, 2023). Dopad inflace na převodní ceny lze ilustrovat na následujícím příkladu. Entita v určité zemi má dle historického skupinového nastavení převodních cen dosahovat při své činnosti mírné ziskovosti (např. se jedná o lokálního distributora výrobků pocházejících od zahraničních spojených osob z dané nadnárodní skupiny), kteréžto nastavení bylo v dřívějších letech označeno jako souladné s principem tržního odstupu. V souvislosti s nepředvídaným vývojem a v důsledku vysoké inflace ovšem tento distributor dosáhne nečekaně vysokých zisků, které však neodpovídají dřívějšímu nastavení převodních cen. Nadnárodní skupina pak může čelit otázce, zda ponechá této entitě takovou vysokou ziskovost s argumentací, že inflace působí i na ostatní společnosti v dané zemi a proto je tato mimořádná ziskovost v souladu s principem tržního odstupu (tedy taková ziskovost by v souladu s tržními podmínkami bývala nastala i u nespojených subjektů), nebo zda naopak upraví její ziskovosti zpět na původní hodnotu dle historického nastavení s argumentací, že vysoká ziskovost není reálná a plyne pouze z důvodu skokového zvýšení cenové hladiny (KPMG, 2022).

Velmi specifickým tématem pro některé poplatníky mohou být otázky spojené s mezinárodními sankcemi. Konkrétně v důsledku válečného konfliktu došlo ze strany

Ruské federace pro její poplatníky například k uvalení zákazu splácení zahraničních dluhů v jiných měnách než ruském rublu. Pro poplatníky zapojené do takové finanční transakce bude nutné v reakci na tuto nečekanou událost analyzovat smluvní podmínky sjednaného závazku za nových okolností (a to včetně otázky, zda má vůbec být za takových podmínek závazek dále plněn), či zejména pak v případě pokračujícího plnění bude nutné znovu vypočítat výši splátky a úrokovou míru v nové měně, aby došlo k naplnění principu tržního odstupu při zohlednění nové tržní úrokové míry ruského rublu po uvalení zákazu (Cataldi a Severi, 2022).

Společným motivem obou nastíněných témat z pohledu poplatníka je však velká možnost vzniku sporu se správcem daně, u kterého nelze jakkoliv předjímat jeho výsledek, neboť chybí srovnatelné případy podobného druhu z minulosti. Nadto je důležité zdůraznit, že mnoho států je v rozpočtové rovině rovněž citelně zasaženo zmíněným negativním ekonomickým vývojem, a proto nelze spoléhat ani na případnou solidaritu ze strany daňových správ při vedení daňových kontrol, neboť naopak lze spíše očekávat snahy o snížení schodků veřejných rozpočtů skrze zvýšený výběr daní (a tedy maximalizaci případných doměrků).

Z mého pohledu by tedy bylo vhodné, aby národní finanční správy (potažmo státy koordinovaně na úrovni OECD) na tyto situace nastínily (byť neformálně) své názory a možné varianty jejich řešení, což by riziko sporů alespoň částečně eliminovalo. V České republice by k tomuto účelu bylo dle mého názoru příhodné využít koordinačních výborů.

2 Daňová kontrola

Daňová kontrola je základním nástrojem, jakým může správce daně ověřit dodržování daňových zákonů daňovými poplatníky. Tato její funkce by mohla implikovat, že skrze daňovou kontrolu (resp. skrze její pravděpodobnost, četnost atd.) může správce daně ovlivňovat míru, se kterou jsou daňové zákony dodržovány. Aby však byla tato implikace skutečně pravdivá, musí dle Kaspera a Alma (2022) správce daně provádět daňové kontroly velmi pečlivě a rozsáhle, aby při nich zjistil veškerá pochybení poplatníka, neboť v opačném případě poplatníci tendují naopak k větším daňovým manipulacím, protože se z jejich pohledu zvyšuje pravděpodobnost neodhalení jejich nezákonného jednání.

Daňová kontrola někdy bývá zaměňovaná s pojmem daňového řízení, nicméně se nejedná o ztotožnění zcela přesné. Daňovým řízením se rozumí takový úsek ve správě daní, při kterém je daň zjišťována, stanovována, kontrolována a vybírána, přičemž během daňového řízení jsou využívány veškeré dílčí postupy, jež podrobněji upravuje daňový řád (Důvodová zpráva k DŘ, 2008). Daňové řízení tedy představuje období, v němž je možné užít souhrn procesních postupů a opatření, jež by měly v konečném důsledku vést ke stanovení konkrétní daně konkrétního poplatníka za konkrétní zdaňovací období a k následnému zajištění či vymožení úhrady této stanovené daně (Novotná, 2019). Ze shora uvedeného pak vyplývá, že daňové řízení nereprezentuje *stricto sensu* řízení, ale jedná se o určitý časový úsek, v němž je možné dílčí postupy zahájit a provádět – daňové řízení ze své povahy tedy neumožňuje správci daně zasahovat do práv a povinností daňových subjektů, neboť do těchto práv a povinností je zasahováno až právě v rámci jednotlivých dílčích řízení (postupů), mezi něž se řadí i daňová kontrola. Daňové řízení obecně trvá od vzniku daňové povinnosti do zániku práva daň vyměřit nebo zániku povinnosti daň uhradit (Lichnovský, 2021).

Dílčím cílem této kapitoly je v obecné rovině popsat standardní průběh daňové kontroly, zejména pak vymezit její jednotlivé fáze, a přitom upozornit na některé teoretické i aplikační problémy současné právní úpravy.

2.1 Statistika počtu a efektivity daňových kontrol

Následující tabulka shrnuje údaje finanční správy „*Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol*“, které zaznamenávají údaje o počtu ukončených daňových kontrol ve sledovaných kalendářních letech.

Tabulka 1 - Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol

Rok	Ukončeno daňových kontrol (celkem)	Ukončeno daňových kontrol s doměrkem (celkem)	Ukončeno daňových kontrol s doměrkem (v %)
2014	37 123	15 735	42
2015	27 447	12 947	47
2016	18 940	10 198	54
2017	13 970	8 449	60
2018	11 713	7 030	60
2019	10 398	6 406	62
2020	6 728	4 574	68
2021	6 534	4 584	70

Zdroj: Finanční správa (2022) - vlastní zpracování

Jak je z prezentovaných dat evidentní, celkový počet ukončených daňových kontrol se od roku 2014 dramaticky snížil, konkrétně při porovnání s rokem 2021 o 82,4 %. Na druhé straně je ale současně patrné, že procento ukončených daňových kontrol, v nichž došlo ke změně daňové povinnosti kontrolovaného poplatníka (tedy obrazně řečeno poměr daňových kontrol, v nichž správce daně odhalil nějaké pochybení poplatníka), se naopak signifikantně zvyšuje. V roce 2021 toto zvýšení činilo 28 procentních bodů oproti roku 2014, což znamená, že v roce 2021 bylo 70 % všech daňových kontrol ukončeno doměrkem.

Tento opačný trend u sledovaných statistik lze nejspíše vysvětlit efektivnější činností finanční správy, přesněji že správce daně dokáže lépe předběžně odhalovat chyby poplatníků a tedy že zahajuje daňovou kontrolu až s konkrétním a důvodným podezřením

na poplatníkův lapsus⁷. Pro toto vysvětlení rovněž hovoří i nové instrumenty a technologie zavedené do činnosti finanční správy [pro ilustraci např. kontrolní hlášení (od ledna 2016), evidence tržeb (od prosince 2016), DAC 4 (od září 2017)⁸, nebo DAC 7 (od ledna 2023)⁹], které si kladou za cíl mj. právě vyrovnat informační deficit správce daně. Z této skutečnosti plyne pro poplatníky jednoznačné doporučení, aby zahájené daňové kontrole na jejich daňovou povinnost věnovali již od počátku zvýšenou pozornost (a případně za tímto účelem využili služeb daňového poradce nebo advokáta), neboť je velká pravděpodobnost, že správce daně má racionální důvody pro zahájení takového kontrolního postupu.

Pro správnou interpretaci uváděných dat je nutné zdůraznit, že data pracují pouze s daňovou kontrolou, tedy s kontrolním postupem prováděným správcem daně prvního stupně, z čehož vyplývá, že v datech ani jejich hodnocení není nijak reflektován následný přezkum výsledků provedené daňové kontroly v rámci odvolacího řízení nebo správního soudnictví.

⁷ Ve světle rozsudku NSS ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46 (a na něj navazujících), však i nadále platí, že správce daně může daňovou kontrolu zahájit libovolně, tedy kdykoliv a v jakémkoliv rozsahu, a to i bez přechozího podezření na nesprávné stanovení daně.

⁸ povinný reporting určitých informací o tržbách a ziscích od nadnárodních skupin podniků

⁹ oznamování aktivit jednotlivců na digitálních platformách od provozovatelů těchto digitálních platform (Airbnb, Vinted apod.)

2.2 Průběh daňové kontroly

Daňová kontrola je postupem celistvým, nicméně ji lze pomyslně rozdělit na 3 základní pasáže, které se vyznačují určitými specifiky. Těmito pasážemi jsou (i) zahájení daňové kontroly, (ii) vlastní průběh daňové kontroly sestávající se zejména z dokazování a (iii) ukončení daňové kontroly.

2.2.1 Zahájení daňové kontroly

Důvody vedoucí k zahájení daňové kontroly

České daňové řízení, respektive ta jeho část týkající se stanovení a vyměření daně, stojí na takzvaném principu samovyměření (viz ustanovení § 135 odst. 2 daňového řádu). Tento princip ukládá každému daňovému subjektu povinnost vypočítat si svou daňovou povinnost, tuto daňovou povinnost vyčíslit v daňovém tvrzení (spolu s uvedením všech údajů vedoucích k jejímu vyčíslení) a následně toto daňové tvrzení ve stanovené lhůtě podat u věcně a místně příslušného správce daně.

Pokud správce daně ze své činnosti neshledá v podaném daňovém tvrzení žádný rozpor či žádnou nesrovnalost, vyměří daňovému subjektu platebním výměrem daň ve výši uvedené v daňovém tvrzení (Rozeňal, 2021). Platební výměr se v takovém případě dle ustanovení § 140 odst. 1 daňového řádu daňovému subjektu nedoručuje a pouze se založí do spisu¹⁰.

Jiná situace nastává, pokud správce daně sezná, že daňová povinnost tvrzená daňovým subjektem není správná a neodpovídá realitě, a to ať už z jakékoliv příčiny. V takovém případě je správce daně oprávněn daňovou povinnost daňového subjektu přezkoumat a ověřit skrze kontrolní postupy, tedy právě především skrze daňovou kontrolu¹¹. S ohledem na základní materiální korektiv daňového řízení v ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. že „*správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní...*“, se sluší dodat, že spíše bychom však měli hovořit o povinnosti správce daně daňovou kontrolu zahájit, nežli toliko o jeho oprávnění, neboť je jeho zákonnou povinností zajistit správné stanovení daně v každém případě.

¹⁰ Tento způsob se zažitě stále nazývá jako „konkludentní vyměření daně“, nicméně *stricto sensu* se o „konkludentní“ činnost správce daně nejedná, neboť platební výměr vydáván je, ale pouze není daňovému subjektu doručován (Matyášová a Grossová, 2015).

¹¹ k danému účelu rovněž slouží postup k odstranění pochybností, nicméně v této práci se mu nebudu blíže věnovat

Oznámení o zahájení daňové kontroly

Samotné zahájení daňové kontroly doznalo velkých změn, a to novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 283/2020 Sb. s účinností od 01. 01. 2021. Daňová kontrola je od účinnosti novelizace ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu zahajována prostým doručením oznámení o zahájení daňové kontroly daňovému subjektu. Nyní již tedy není nutná fyzická přítomnost daňového subjektu u zahajovacího úkonu, což mu v podstatě znemožňuje zahájení daňové kontroly obstruovat¹², a celkové trvání daňové kontroly by se tak mělo touto změnou zkrátit. Nová úprava současně ale stále umožňuje správci daně zahájit daňovou kontrolu při osobním setkání s daňovým subjektem (kde mu bude oznámení o zahájení kontroly doručeno dle ustanovení § 39 odst. 1 písm. a) daňového řádu), pokud to bude pro obě strany vhodnější a hospodárnější (Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., 2020).

Dle ustanovení § 85 odst. 5 daňového řádu platí, že „*Oznámení doručované v souvislosti s daňovou kontrolou neobsahuje odůvodnění...*“. Lichnovský (2021) tuto absenci odůvodnění oznámení o zahájení daňové kontroly vidí za problematickou, a to zejména s ohledem na limitaci případné obrany daňového subjektu proti šikanózním daňovým kontrolám. S tímto jeho názorem však nesouhlasím.

V kapitole 2.1 jsem s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že daňovou kontrolu může správce daně zahájit bez jakýchkoliv důvodných pochybností, tj. může se jednat o kontrolu zcela namátkovou. V takovém nastavení tedy logicky nemá smyslu trvat na odůvodnění vydaného oznámení o zahájení kontroly, neb v tomto případě odůvodnění nemá žádnou vypovídající hodnotu a znělo by ve svém souhrnu „daňová kontrola je zahájena z důvodu namátkového ověření vykázané daňové povinnosti“. Pokud se dle judikatury nelze bránit namátkově zahájené daňové kontrole, není pro obranu daňového subjektu relevantní, zda je takové namátkové zahájení odůvodněno či nikoli.

Pokud by byla daňová kontrola zahájena správcem daně zřetelně nezákonně (tedy např. po uplynutí lhůty pro stanovení daně, nebo jako opakovaná daňová kontrola), pak daňový subjekt tuto nezákonnost odhalí (resp. ji může odhalit) i bez odůvodnění oznámení o zahájení kontroly, protože okolnosti způsobující nezákonnost takové daňové kontroly existují povětšinou fakticky „vedle“ samotného oznámení o zahájení daňové

¹² k (ne)úspěšnosti takové procesní strategie daňového subjektu viz např. rozsudek NSS ze dne 07. 03. 2023, č. j. 5 Afs 352/2020 – 52

kontroly. Kupříkladu nepřipustnou opakovanou daňovou kontrolu daňový subjekt pozná z popisu rozsahu a předmětu daňové kontroly a proti nepřipustné daňové kontrole zahájené po uplynutí lhůty pro stanovení daně se daňový subjekt může bránit po srovnání okamžiku uplynutí lhůty pro stanovení daně s momentem doručení oznámení o zahájení daňové kontroly. Z toho tedy plyne, že ani v tomto případě neznamena absence odůvodnění oznámení o zahájení daňové kontroly zásah do procesních práv daňového subjektu.

V poslední řadě, co se týče přímo Lichnovským (2021) zmíněných šikanózních daňových kontrol, pak ani v tomto ohledu nemám za to, že by povinnost odůvodnit oznámení o zahájení daňové kontroly byla pro daňový subjekt klíčová. Pakliže totiž úřední osoba bude cíleně chtít proti daňovému subjektu postupovat v rozporu se zákonem, pak se nelze domnívat, že by jí v tom zabránila povinnost takový vědomě protiprávní postup odůvodnit. Odůvodnění by v takovém případě bylo přizpůsobeno cílenému poškozujícímu postupu dané úřední osoby, nebo by bylo vědomě ledabylé. Samotnou šikanóznost pak Lichnovský (2019) definuje následovně: „...*lze za šikanózní kontrolu považovat také takovou, která následuje po předcházející kontrole jiného zdaňovacího období bez nálezu. Nelze totiž připustit, aby správce mohl zahajovat další kontroly jenom proto, aby se konečně něco našlo.*“ V tomto ohledu lze plně odkázat na předchozí odstavec, kdy informaci o dřívější daňové kontrole daňový subjekt získá primárně jinak než ze samotného oznámení o zahájení kontroly, z čehož plyne, že absence jeho odůvodnění není ani v tomto případě daňovému subjektu nikterak na újmu.

Tento svůj závěr shrnující podpírám poukazem na recentní rozsudek NSS ze dne 21. 09. 2022, č. j. 7 Afs 189/2022 – 23, který mou oponenturu k Lichnovskému (2021) sdílí: „*Uvedením závěrů aktuální judikatury Ústavního soudu a NSS se navíc krajský soud současně obsahově vypořádal i s odlišným stanoviskem Pavla Holländera ke stanovisku pléna Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, jehož se dovolávala ve správní žalobě nejen stěžovatelka, ale i jí citovaná komentářová literatura, a příležitost tam prezentovaného závěru vyvrátil.*“

Předmět a rozsah daňové kontroly

Naopak zcela zásadní a integrální součástí oznámení o zahájení daňové kontroly je specifikování jejího předmětu a rozsahu.

Předmět daňové kontroly daňový řád v ustanovení § 85 odst. 1 definuje jako „*daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění*

a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení“. Předmětem daňové kontroly je tedy jedna konkrétní daň za jedno zdaňovací období (např. daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017). Rozsah daňové kontroly je pak pojmem užším, kdy dle ustanovení § 85 odst. 3 daňového řádu *„Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu.“* Rozsah daňové kontroly může být buď neomezený (tedy ověření daňové povinnosti jako celku specifikované toliko předmětem kontroly), nebo může být úžeji zaměřený (např. kontrola vyplácení cestovních náhrad zaměstnancům, kontrola nastavení převodních cen se spojenými osobami, ověření splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu apod.; Aulická, 2016).

Správné a přesné vymezení rozsahu daňové kontroly má klíčový dopad do možnosti daňovou kontrolu opakovat. Opakovanou daňovou kontrolou rozumí daňový řád takovou kontrolu, jejíž rozsah se shoduje s již v minulosti provedenou a ukončenou daňovou kontrolou. Důvodem pro omezení možnosti daňovou kontrolu opakovat je limitace tak intenzivního zásahu do práv daňového subjektu, jakým daňová kontrola je (Lichnovský, 2021). Při opakování daňové kontroly je s ohledem na tuto ochranu práv daňového subjektu, na rozdíl od obecného pravidla, nutné oznámení o zahájení opakované daňové kontroly precizně odůvodnit, a to právě s důrazem na uvedení příčiny nutnosti jejího opětovného provádění (Rozehnal, 2021).

2.2.2 Dokazování

Samotný faktický průběh daňové kontroly závisí na mnoha okolnostech, např. zda je nutné provádět výslech svědků, zda postačí k ověření prověřovaných skutečností pouze listinné podklady, zda správce daně musí provést ohledání konkrétní věci či konkrétního místa, zda je nutné do řízení přibrat znalce apod. Všechny procesní úkony popsané v předchozí větě však mají jedno esenciální jádro, jež je všem těmto postupům společné – je jimi prováděno dokazování. Dokazování tedy lze bezpochyby označit za základní stavební kámen každé daňové kontroly nehledě na její předmět a rozsah¹³. Vlastní dokazování dle ustanovení § 92 odst. 1 daňového řádu vždy provádí správce daně.

Dokazování představuje proces, v jehož první fázi je nutné shromáždit všechny možné osoby, informace, listiny a údaje, které se mohou prověřované daňové povinnosti týkat (tzv. důkazní prostředky). V druhé fázi probíhá provádění těchto důkazních prostředků

¹³ Výjimečnou situací je stanovení daně prostřednictvím pomůcek, tj. situace, kdy nelze daň stanovit dokazováním. Tento institut však nebude v této práci blíže rozebírán.

správce daně, kdy dochází např. k jejich ohledání, výslechu nebo přečtení, přičemž poznatky z nich získané jsou správcem daně přezkoumatelně zaznamenávány (z důkazního prostředku se tímto stává důkaz). V třetí fázi poté dochází ke spojení všech nashromážděných důkazů a na základě nich učiní správce daně své konečné rozhodnutí (Sochorová, 2014). Všechny výše popsané fáze se týkají otázek skutkových, tedy správce daně se jimi snaží najít odpověď na otázku, zda se údaje daňového subjektu uvedené v jím podaném daňovém tvrzení zakládají na pravdě a zda odpovídají skutečnosti. V konečném důsledku k tomuto postupu ale vždy musí současně přistoupit dokazování otázek právních, tedy musí dojít k aplikaci (správné) právní úpravy na zjištěný skutkový stav. Až tyto právní normy totiž stanovují, jaké důsledky mají konkrétní skutková zjištění správce daně (Landgráf, 2016).

Daňový řád v ustanovení § 93 odst. 1 in fine uvádí demonstrativní výčet možných důkazních prostředků, kde *„jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci“*, a současně v zákonné podobě normuje provádění některých z nich (vypracování znaleckého posudku, výslech svědka apod.). Tato toliko demonstrativní úprava je logická, protože zákonodárce není nikdy schopen vyčerpávajícím způsobem identifikovat konečný a úplný výčet možných důkazních prostředků a způsob jejich provádění, neboť rozmanité podnikatelské aktivity moderní doby přinášejí zcela unikátní situace, které bude nutné prokazovat a ověřovat různými způsoby, na něž správce daně třeba nemusel doposud nikdy narazit.

Z obecné důkazní teorie je nutné pro účely dokazování v daňové kontrole vymezit zejména dva stěžejní pojmy – povinnost tvrzení a důkazní břemeno. Povinností tvrzení rozumíme procesní odpovědnost účastníka určitého řízení, že uvede podstatné skutečnosti a informace pro vydání finálního rozhodnutí ve věci samé. Důkazním břemenem je pak specifická forma procesní odpovědnosti účastníka řízení, která mu ukládá povinnost jím tvrzené skutečnosti prokázat, resp. činí jeho (ne)úspěšnost v řízení závislou právě na tom, zda byla jeho tvrzení prokázána či nikoliv (Winterová, 2018). Fakt, že dokazování provádí správce daně, je tedy nutné zásadně odlišovat od toho, kdo nese ve vztahu ke konkrétním zkoumaným skutečnostem důkazní břemeno.

Primární důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, neboť dle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“* Skrze daňové tvrzení a další podání daňový subjekt realizuje povinnost tvrzení a v případě potřeby je jeho povinností

tato tvrzení i patřičným způsobem prokázat (tedy ke skutečnostem, jež je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních, nese současně i důkazní břemeno). Za tímto účelem je daňový subjekt oprávněn v průběhu daňové kontroly činit důkazní návrhy, kdy buď konkrétní důkazní prostředek nezaměnitelným způsobem označí (např. uvede identifikační údaje konkrétního svědka a navrhne jeho vyslechnutí), anebo důkazní prostředek přímo správci daně předloží (např. mu poskytne své účetnictví či jiné záznamy). Na druhé straně daňový řád uvádí případy, kdy důkazní břemeno nese naopak správce daně (např. prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“ dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu).

Důkazní břemeno není veličinou statickou, ale v průběhu daňové kontroly dochází k jeho přesunu mezi daňovým subjektem a správcem daně v souvislosti s jejich procesní aktivitou (k tomu v podrobnostech viz kapitola 3.3.1).

Třetí fáze dokazování je pak pravděpodobně tou nedůležitější částí celé daňové kontroly. Správce daně shrne všechny nashromážděné důkazy, vyhodnotí je a na základě tohoto vyhodnocení vydá své konečné rozhodnutí. V konečném důsledku je to tedy správce daně, kdo rozhoduje o tom, zda bylo či nebylo uneseno důkazní břemeno (Rozeňal, 2021). Tento aspekt je poněkud problematický v tom, že správce daně je jednak v určitých situacích nositelem důkazního břemene a jednak současně vyhodnocuje, zda ho unesl či nikoliv. Tento mechanismus tak v určité míře porušuje obecný právní princip *nemo iudex in causa sua*, tj. že nikdo nemůže být soudcem ve vlastní věci.

Správce daně při konečném hodnocení důkazů postupuje v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu dle své vlastní (vnitřní) úvahy, přičemž musí vyhodnotit všechny získané důkazy jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech. Jak však uvádí rozsudek NSS ze dne 28. 07. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75 (zkráceno): „*Zásadu volného hodnocení důkazů nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto*

důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena.“

2.2.3 Ukončení daňové kontroly

Konec daňové kontroly doznal novelizací daňového řádu provedenou zákonem č. 283/2020 Sb. podobných změn jako její zahájení. Nově je daňová kontrola dle ustanovení § 88a daňového řádu ukončena prostým doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole se tak již nemusí projednávat s daňovým subjektem, což by opět dle názoru zákonodárce mělo přispět k zrychlení celé daňové kontroly, neboť daňový subjekt nemůže moment ukončení kontroly svou vědomou nečinností a nekontaktností oddalovat (KPMG, 2021).

Zpráva o daňové kontrole sama o sobě není rozhodnutím – zpráva pouze přezkoumatelným způsobem popisuje průběh daňové kontroly, provedené důkazní prostředky, jejich vyhodnocení a z toho vyplývající závěry správce daně (Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., 2020). Navazující aktivita správce daně na vydání zprávy o daňové kontrole závisí na důvodech vedoucích k zahájení daňové kontroly.

Pokud byla daňová kontrola zahájena na popud podaného daňového tvrzení, tedy na základě daňové kontroly dojde k prvotnímu vyměření daně, pak jejím konečným důsledkem musí být vždy vydání platebního výměru. Pokud správce daně neodhalí provedenou kontrolou žádné poplatníkově pochybení, bude platební výměr znít na částku totožnou s tou, která byla tvrzena poplatníkem v daňovém tvrzení (Rozehnal, 2021). V takovém případě nemůže být daň stanovena „konkludentně“, ale platební výměr musí být vždy daňovému subjektu řádně doručen (Lichnovský, 2021).

V ostatních případech záleží, zda správce daně bude na podkladě daňové kontroly doměřovat daň. Pokud ne (tedy není důvod se odchylovat od dříve vyměřené daně), pak je řízení o doměření daně ukončeno samotným doručením oznámení o ukončení daňové kontroly (viz ustanovení § 88a odst. 3 daňového řádu)¹⁴. Pokud naopak ano, pak je řízení o stanovení daně ukončeno až vydáním rozhodnutí o stanovení daně, kterým je platební výměr. Ten je v takovém případě typicky odůvodněn odkazem na zprávu

¹⁴ oznámení o ukončení daňové kontroly má tedy ex lege účinky rozhodnutí o zastavení řízení (Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., 2020)

o daňové kontrole, která je faktickým podkladem pro určení výše doměřované daně (Rozeňal, 2021).

2.2.4 Prostředky obrany daňového subjektu

Obrana proti zahájení daňové kontroly

Pokud má daňový subjekt za to, že daňová kontrola je z určitého důvodu od samotného počátku prováděna nezákonně, bude se s největší pravděpodobností chtít bránit již v momentu doručení oznámení o jejím zahájení. Dle ustanovení § 85 odst. 5 daňového řádu platí, že „*Oznámení doručované v souvislosti s daňovou kontrolou neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky.*“ Jelikož opravné prostředky (jimiž rozumíme odvolání či rozklad) daňový řád ex lege zapovídá, prostředkem obrany daňového subjektu zůstává žaloba ve správním soudnictví a stížnost.

Listina základních práv a svobod ve svém čl. 36 odst. 2 stanoví: „*Kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak.*“ Tento článek na ústavní úrovni zakotvuje činnost správního soudnictví, která je pak podrobněji upravena zejména v soudním řádu správním. Správní soudnictví dává fyzickým a právnickým osobám možnost, jak se bránit před svévolí a nezákonnými zásahy veřejné správy do jejich veřejných subjektivních práv, resp. jak se bránit tomu, když veřejná správa vybočí ze zákonných mantinelů své činnosti (Kühn, 2019). Jedná se tedy o formu kontroly moci výkonné ze strany moci soudní. Správní soudnictví je zajišťováno skrze krajské soudy a Nejvyšší správní soud.

Soudní řád správní upravuje několik zvláštních druhů řízení, jež k této ochraně slouží, přičemž v oblasti daňového práva zaujímají hlavní roli žaloba proti rozhodnutí správního orgánu a žaloba o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu. Je primárně na žalobci (tedy na daňovém subjektu), aby zvolil správný žalobní typ, kdy v případě nesprávně zvoleného žalobního typu se vystavuje riziku odmítnutí žaloby¹⁵.

Právě možnost odmítnutí žaloby činí ze shora nastíněné distinkce žalobních typů ryze praktickou otázku, která může mít zásadní vliv na konečnou (ne)úspěšnost podané

¹⁵ po zásahu Ústavního soudu nálezem ze dne 14. 08. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18, by však správní soud měl před odmítnutím žaloby žalobce poučit o tom, že hodlá vycházet z jiného právního posouzení věci, a umožnit mu tak vadu napravit

žaloby. Fakt, že komentářová literatura je ve věci soudní ochrany proti zahájení daňové kontroly rozpolcená, je tedy velmi neblahou skutečností. Lichnovský (2021) totiž uvádí, že zavedením oznámení o zahájení daňové kontroly je nyní nutné bránit se takto zahájené daňové kontrole žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Rozehnal (2021) naopak tvrdí, že správným žalobním typem zůstává jako doposud žaloba proti nezákonnému zásahu.

Možnou odpověď na tento spor přinesl rozsudek KS v Ostravě ze dne 11. 05. 2022, č. j. 25 A 230/2021 – 39. V tomto rozsudku KS konstatoval, že oznámení o zahájení daňové kontroly není rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 SŘS ani ve smyslu ustanovení § 101 odst. 1 DŘ, neboť přímo nezasahuje do práv a povinností daňového subjektu, ale do těchto práv je zasaženo až při samotném provádění daňové kontroly. Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb. (2020) sice oznámení charakterizuje jako „*zvláštní typ procesního rozhodnutí*“, nicméně k této jeho charakteristice nedává žádnou argumentaci ani vysvětlení. Správným žalobním typem při obraně proti oznámení o zahájení daňové kontroly by tedy dle názoru KS v Ostravě měla být žaloba proti nezákonnému zásahu.¹⁶

Daný závěr má pak důležitý dopad i na institut stížnosti. Stížnost je univerzálním a zároveň subsidiárním prostředkem ochrany, neboť jí lze napadnout každý postup správce daně, neposkytuje-li daňový zákon žádný jiný prostředek ochrany (srov. ustanovení § 261 daňového řádu an.). Stížnost se podává u správce daně, jehož postup je stížností napadán, přičemž byla-li stížnost shledána důvodnou, pak správce daně učiní nezbytná opatření k nápravě vadného postupu.

A právě pro nezbytná opatření k nápravě je povaha oznámení o zahájení daňové kontroly zásadní. V polovině roku 2022 došlo k aktualizaci metodického pokynu k procesním aspektům daňové kontroly¹⁷, který se rovněž věnuje aspektům podání stížnosti proti oznámení o zahájení daňové kontroly. Metodický pokyn stanovuje, že stížnost není prostředkem obrany proti rozhodnutí, pokud by jediným prostředkem nápravy vadného stavu mělo být zrušení daného rozhodnutí, nebo jeho změna – tato nápravná opatření jsou totiž vlastní zejména odvolání a přezkumnému řízení. Metodický pokyn tedy uzavřel, že v takovém případě je stížnost proti oznámení o zahájení daňové kontroly nepřípustná

¹⁶ nutno dodat, že tento rozsudek KS byl napaden kasační stížností, jež je u NSS vedena pod sp. zn. 2 Afs 142/2022 a jež nebyla do doby uzavření rukopisu této práce rozhodnuta

¹⁷ právní povaha a závaznost metodického pokynu je stejná jako u pokynů řady D, viz kap. 1.2.2

a posoudí se jako podnět k zahájení přezkumného řízení (neboť podání odvolání proti oznámení o zahájení daňové kontroly je daňovým řádem explicitně vyloučeno).

Pokud však výše citovaný rozsudek KS v Ostravě výslovně vyloučil, že by oznámení o zahájení daňové kontroly bylo rozhodnutím dle ustanovení § 101 odst. 1 DŘ, pak je metodický pokyn v dané části zjevně v rozporu se zákonem. Stížnost totiž v takovém případě nesměruje proti rozhodnutí a je tedy současně jediným možným prostředkem obrany daňového subjektu, přičemž správci daně (potažmo jeho nadřízenému orgánu) nic nebrání ve zrušení nebo změně oznámení o zahájení daňové kontroly v případě konstatování jeho nezákonnosti či nesprávnosti.

Obrana proti výsledku daňové kontroly

Proti negativnímu výsledku daňové kontroly, tedy proti vydanému (dodatečnému) platebnímu výměru, se daňový subjekt může bránit odvoláním, což je nejuniverzálnější a nejběžnější opravný prostředek v daňovém procesním právu. Odvolání je možné podat proti každému rozhodnutí, pokud není zákonem stanoveno jinak (srov. ustanovení § 109 an. daňového řádu). Odvolání standardně nemá suspenzivní účinek, z čehož plyne, že povinnost uložená rozhodnutím je vykonatelná bez ohledu na to, zda příjemce rozhodnutí odvolání podá či nikoliv (daňový subjekt je tedy nucen tuto povinnost splnit bez ohledu na podané odvolání).

U (dodatečného) platebního výměru však zákonodárce v ustanovení § 139 odst. 3, resp. v ustanovení § 143 odst. 5, daňového řádu výslovně podmínil jeho splatnost na nabytí právní moci daného (dodatečného) platebního výměru. Jelikož odvolání vždy odsouvá právní moc (dodatečného) platebního výměru až do okamžiku skončení odvolacího řízení, dochází podáním odvolání proti (dodatečnému) platebnímu výměru současně k odložení jeho splatnosti a tedy i vykonatelnosti až do okamžiku pravomocného rozhodnutí o odvolání (Dubšeková, 2022).

Odvolací řízení v daňovém právu je na rozdíl od odvolacích řízeních v jiných procesních úpravách velmi nezávislou instancí. Odvolací řízení dle daňového řádu není svázáno koncentračním principem, a to z obou pohledů, tedy odvolatel může až do momentu vydání rozhodnutí podané odvolání měnit a doplňovat a současně správce daně může pro své rozhodnutí provádět jakékoliv dokazování (Dubšeková, 2022). „(Odvolací) řízení je totiž vedeno zásadou úplné apelace, připouštějící skutkové i právní novoty“ (rozsudek NSS ze dne 24. 06. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 – 52). Odvolací orgán rovněž není vázán návrhem odvolatele a tedy v daňovém odvolacím řízení se neuplatní ani zákaz *reformatio*

in peius, kdy odvolací orgán může v odvolacím řízení odvolatelovo postavení oproti výsledku daňové kontroly ještě zhoršit.

Proti rozhodnutí odvolacího orgánu se může odvolatel bránit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu ve správním soudnictvím, kdy napadeným rozhodnutím bude právě rozhodnutí o odvolání. Žalobu je nutné podat do 2 měsíců ode dne doručení rozhodnutí o odvolání. V soudním řízení se na rozdíl od odvolání již uplatní koncentrační princip a je tak nutné ve lhůtě pro podání žaloby současně přesně vymezit žalobní body (tedy vylíčit a označit tvrzené vady rozhodnutí o odvolání). Pakliže bude žaloba shledána důvodnou, bude napadené rozhodnutí o odvolání správním soudem zrušeno, věc se vrátí odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, kdy tento bude vázán právním názorem správního soudu. V opačném případě bude žaloba zamítnuta (Dubšeková, 2022).

Rozhodnutí správního soudu je konečně možné napadnout kasační stížností, o které rozhoduje Nejvyšší správní soud. Na rozdíl od správní žaloby může kasační stížnost podat daňový subjekt i správce daně. Kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti rozhodnutí správního soudu (nikoliv proti rozhodnutí odvolacího orgánu), a proto by svým obsahem neměla představovat pouze kopii argumentace v dříve podané žalobě, nýbrž by měla směřovat výhradně proti nesprávnému postupu či nesprávnému právnímu hodnocení krajského soudu.

3 Specifika daňových kontrol v převodních cenách

Třetí kapitola mé diplomové práce představuje její stěžejní část. Nejdříve stručně představím dostupné statistické údaje na úseku daňových kontrol v převodních cenách a následně provedu v souladu s cílem mojí práce analýzu rozsudků Nejvyššího správního soudu.

3.1 Statistika daňových kontrol v převodních cenách

Za účelem úvodní statistické analýzy daňových kontrol na úseku převodních cen jsem využil informačního zákona a prostřednictvím mnou připravených a formulovaných žádostí o poskytnutí informace jsem odeslal několik těchto žádostí, jež byly adresovány institucím, které by mohly disponovat jakýmkoliv relevantními statistickými údaji o problematice zkoumané v mojí práci. Těmito institucemi byly OFŘ, GFŘ, Nejvyšší správní soud a Ministerstvo financí. Příslušné žádosti o informace jsem odesílal ze své datové schránky a jsou obsaženy v Příloze č. 2, stejně jako odpovědi od dotazovaných povinných subjektů.

Ve svých žádostech jsem se příslušných institucí dotazoval na širokou paletu informací, které by mohly být podstatné z hlediska mojí práce a mohly by být dále zkoumány. Zejména se jednalo o následující okruhy informací:

- jaký byl počet daňových kontrol na úseku převodních cen a s jakým výsledkem (zda vedly k doměření daně, jak velké bylo doměření daně, kolik kontrol bylo ukončeno bez doměrku, jaká byla průměrná délka daňové kontroly zaměřené na převodní ceny atp.);
- jaký byl počet odvolacích řízení, jejichž předmětem bylo přezkoumání dodatečných platebních výměrů vydaných prvoinstančním správcem daně z důvodu porušení pravidla o zachování tržního odstupu a jaký byl jejich výsledek (kolik odvolání bylo zamítnuto, kolika odvoláním bylo alespoň částečně vyhověno atp.);
- kolik bylo o převodních cenách vedeno soudních sporů a s jakým výsledkem (kolik bylo podáno správních žalob, kolik bylo podáno kasačních stížností a kým, jaké byly výsledky správních žalob a kasačních stížností, jaká byla průměrná délka řízení o správní žalobě a kasační stížnosti atp.).

Z odpovědí na mé žádosti o informace vyplynulo, že drtivá většina těchto informací není žádnou institucí agregátně sledována ani shromažďována, čímž je jakákoliv podrobnější statistická analýza prakticky nemožná. Dle odpovědí na mé žádosti jsou tyto informace vedeny toliko separátně na úrovni jednotlivých finančních úřadů a krajských soudů, přičemž by bylo nutné provést jednotlivé sběry dat z každé vedené daňové kontroly či soudního sporu. Pokud nedojde v tomto ohledu k systémové či koncepční změně, je nutno pro vypracování byť i základní analýzy zaměřující se na shora popsané oblasti počítat s velkými administrativními a časovými náklady na ruční zpracování informací. Současně s ohledem na mlčenlivost správce daně a neveřejnost daňového řízení může být takové zpracování prováděno nejspíše pouze správcem daně, což platí i o soudním řízení. Tato má zjištění jsou významně limitujícími možnostmi pro hlubší datové zkoumání daňových kontrol zaměřených na transfer pricing.

Z odpovědi GŘ jsem nicméně získal údaje o počtu ukončených daňových kontrol v jednotlivých kalendářních letech a o výsledcích těchto daňových kontrol v peněžním vyjádření. Od roku 2017 lze pozorovat vzestupnou tendenci počtu daňových kontrol v převodních cenách (z 314 ukončených kontrol v roce 2017 na 614 ukončených kontrol v roce 2022). Jedinou výjimkou byl rok 2020, který byl pravděpodobně narušen vypuknutím pandemie covid-19, nicméně v tomto roce paradoxně došlo k celkově největšímu daňovému doměrku ve výši přes 1,3 miliardy korun. Pokud bychom údaje o vzrůstajícím počtu kontrol na převodní ceny vykládaly v kontextu stále nižšího počtu daňových kontrol obecně (viz kapitola 2.1), je možné vyslovit zjednodušený závěr o stále větším podílu transferpricingových kontrol na všech daňových kontrolách (z 2,2 % v roce 2017 na 6,7 % v roce 2021, přičemž dle trendu a vývoje zkoumaných dat lze z mého pohledu za rok 2022 očekávat tento podíl ve výši okolo 10 %).

Tabulka 2 - Daňové kontroly na úseku převodních cen; údaje v celých Kč

Rok	Ukončeno daňových kontrol (celkem)	Doměřená daň (v Kč)	Zvýšení základu daně (v Kč)	Snížení daňové ztráty (v Kč)
2014	347	59 402 410	259 612 320	244 221 586
2015	377	446 263 377	2 431 935 440	390 970 153
2016	348	886 116 252	4 783 203 802	8 502 980 932
2017	314	189 426 141	1 047 736 706	216 256 686
2018	360	1 215 780 302	5 345 882 863	12 692 002 401
2019	436	355 727 959	2 003 023 023	1 127 107 607
2020	249	1 361 957 662	7 009 851 203	851 460 154
2021	437	604 890 165	2 528 639 791	908 412 747
2022	614	1 038 932 417	4 783 925 162	1 113 634 237

Zdroj: Sdělení k žádosti o informace dle zákona č. 106/1999 Sb. (GFŘ, 2023)

Z odpovědi OFŘ jsem dále získal údaje o počtu zahájených odvolacích řízení, jejichž předmětem bylo přezkoumání dodatečných platebních výměrů z důvodu porušení pravidla tržního odstupu. Tyto údaje jsou Odvolacím finančním ředitelstvím evidovány pouze na úseku daně z příjmů právnických osob, nicméně dle mého názoru se v rámci této daně odehrává převážná většina daňových kontrol na převodní ceny, protože je možné získané údaje ztotožnit na celkový počet transferpricingových daňových kontrol. Získané informace by teoreticky bylo možné interpretovat jako poměrně velkou neochotu kontrolovaných poplatníků iniciovat odvolací řízení proti doměření daně, nicméně pro validaci takového závěru bych musel mít k dispozici přesný údaj o počtu daňových kontrol na převodní ceny, ve kterých došlo k doměření daně (neboť v situaci, kdy daň není doměřována, se kontrolovaný poplatník zpravidla odvolávat nebude). Bez dalších doplňujících informací pak současně nejsem schopen vysvětlit důvody pro takto malý přezkum činnosti prvoinstančních správců daně.

OFŘ rovněž eviduje data označená jako „počet žalobních sporů proti rozhodnutím o odvolání, ve kterých byl uplatněn žalobní bod „převodní ceny, mezinárodní zdanění a aplikace SZDZ“. Stejně jako u odvolacích řízeních jsou tato data shromažďována pouze

pro daň z příjmů právnických osob, kdy tento aspekt nepovažují za problematický, nicméně zobecňující kategorie „převodní ceny, mezinárodní zdanění a aplikace SZDZ“ činí shromážděná data dále nepoužitelná pro nemožnost jednoznačné eliminace nesouvisejících soudních sporů z jiných oblastí než převodních cen.

Tabulka 3 – Počet zahájených odvolacích řízení a žalobních sporů

Rok	Počet zahájených odvolacích řízení (celkem)	Počet zahájených soudních řízení (celkem)
2014	10	-
2015	18	-
2016	32	-
2017	60	15
2018	62	21
2019	38	27
2020	46	15
2021	42	12

Zdroj: Částečné poskytnutí informací dle zákona č. 106/1999 Sb. (OFŘ, 2023)

3.2 Převodní ceny před Nejvyšším správním soudem

Abych mohl identifikovat nejčastější příčiny a problémy, se kterými se lze v převodních cenách optikou soudního přezkumu setkat, bylo nutné nejdříve analyzovat, čím se Nejvyšší správní soud v reálných případech zabýval.

Za tímto účelem jsem vyhledal relevantní rozsudky Nejvyššího správního soudu, a to skrze veřejně přístupný vyhledávač na jeho internetových stránkách (<https://vyhledavac.nssoud.cz/Home/Index?formular=4>). Vyhledávacím klíčem bylo zvolení kritéria soudu (Nejvyšší správní soud) a kritéria právního předpisu (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Výsledkem zadaných kritérií bylo ke dni 22. 04. 2023 celkem 77 unikátních rozsudků Nejvyššího správního soudu.

Tuto množinu 77 rozsudků jsem prvotně stručně prostudoval, abych u každého rozsudku mohl označit meritum daného sporu. Výsledek mé analýzy je následující. U 6 případů nedošlo k přezkumu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, neboť daný rozsudek se věnoval jinému tématu a § 23 odst. 7 ZDP byl pouze zmíněn (např. problematika doměření daně z přidané hodnoty), anebo námitky stěžovatele nebyly kasačním soudem přezkoumatelné (s ohledem na ustanovení § 104 odst. 4 SŘS). V 8 rozsudcích se NSS věnoval velmi specifickému tématu, tj. jednalo se o jednorázový spor s úzkým problémovým okruhem (např. vyložení rozdílu mezi § 23 odst. 7 ZDP a doktrínou zneužití práva). Ve 25 případech se Nejvyšší soud zabýval aplikací a smyslem ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Zdaleka nejvíce (48 případů) Nejvyšší správní soud věnoval otázkám spojeným s „prokazováním a stanovováním obvyklé ceny“, tedy otázkám spojeným s dokazováním všeho druhu – kdo nese důkazní břemeno ke konkrétní skutečnosti, v jaké intenzitě lze své důkazní břemeno unést, jak by měla být stanovena nezávislá cena apod. Převodními cenami optikou splnění podmínek pro slevu na dani ve formě investičních pobídek se Nejvyšší soud zabýval celkem pětkrát. V poslední řadě lze za tematický okruh zmínit užití a přípustnost znaleckého posudku v rámci kontroly transfer pricingu, který se objevil v 17 případech.¹⁸ Podrobný seznam rozsudků je uveden v Příloze č. 1.

Z úvodní analýzy jsem tedy určil témata, která z ní vyplývají jako stěžejní pro oblast převodních cen – (i) dokazování v rámci převodních cen, (ii) možnost využití znaleckého

¹⁸ Počet tematických případů je vyšší než 77 (množina vyfiltrovaných rozsudků), protože v některých rozsudcích bylo více klíčových oblastí - takový rozsudek byl započítán do všech oblastí.

posudku v daňové kontrole na úseku převodních cen a (iii) ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů (tzv. jinak spojené osoby). Těmto tématům se budu podrobněji věnovat dále v této mé práci.

Pro úplnost je třeba dodat, že v rámci tohoto navazujícího podrobnějšího popisu jsou užity i rozsudky, které nejsou zahrnuty ve shora vymezené množině 77 rozsudků. Tyto rozsudky se v množině nenacházely, ač formálně splňovaly obě kritéria mnou užitého filtru. Jedná se tak o nedokonalost vyhledávače Nejvyššího správního soudu, jejíž příčina mi není známa. Zmiňovaných 77 rozsudků jsem tedy použil zejména jako kritérium pro zvolení oblastí, jimž se budu dále ve své práci podrobně věnovat, nicméně k samotnému podrobnému studiu zvolených oblastí jsem využil i další, v seznamu neuvedené, rozsudky, které jsem získal skrze zmínky v rozsudcích ze seznamu nebo skrze obecný internetový vyhledávač.

3.3 Dokazování v převodních cenách

Dokazování je jádrem daňové kontroly. Při dokazování se správce daně dozvídá podstatné skutečnosti, na základě kterých následně postaví svůj kontrolní závěr (tj. závěr o tom, zda kontrolovaný poplatník porušil některou svou zákonem uloženou povinnost). Pokud je daňová kontrola vedena na úseku převodních cen, platí pro dokazování některé odchylky a některá specifika, a to zejména v rozložení důkazního břemene a v míře použití některých specifických důkazních prostředků.

3.3.1 Důkazní břemeno v daňové kontrole

Přesné vymezení subjektu, který v daňové kontrole nese důkazní břemeno, je klíčovou otázkou, jež musí být v každém případě naprosto jasně zodpovězena. Takový subjekt totiž musí čelit v plné míře všem následkům, jež se s neunesením důkazního břemene pojí. Pokud své důkazní břemeno neunesení daňový subjekt, musí akceptovat negativní následek v podobě doměření daně správcem daně spolu se souvisejícím příslušenstvím. Pokud naopak břemenu nedostojí správce daně, nemůže kontrolovanému subjektu daň ani příslušenství doměřit a musí kontrolu ukončit.

Standardní důkazní břemeno

V běžné daňové kontrole nese důkazní břemeno zpočátku vždy daňový subjekt, a to dle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu: „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*“ Pokud tedy daňový subjekt v daňovém přiznání uvede, že vynaložil určitý daňově účinný náklad, je na něm, aby správci daně takový náklad objasnil a prokázal, tedy zejména že ho opravdu vynaložil a že takový náklad splňuje všechny požadavky dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů¹⁹. Nyní je na správci daně, aby posoudil všechny argumenty a důkazní prostředky předložené daňovým subjektem. Pokud budou tyto z jeho pohledu v pořádku, daňový subjekt své důkazní břemeno unesl a dokazování zde končí ve prospěch daňového subjektu. Pokud však správce daně bude mít o předložených vyjádřeních a důkazních prostředcích jakékoliv pochybnosti, pak důkazní břemeno v plné míře přejde na správce daně ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: „*Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející*

¹⁹ § 24 odst. 1 ZDP věta první zní: „*Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*“

věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“, tedy dojde k tzv. přenosu důkazního břemene.

Nyní je na správci daně, aby unesl své důkazní břemeno a spolehlivě vyvrátil důkazní prostředky předložené daňovým subjektem (tedy např. aby prokázal, že klíčový svědek není věrohodný). Pokud se mu to nepodaří, dokazování zde opět končí ve prospěch daňového subjektu. Pokud své důkazní břemeno unese, přechází toto břemeno opětovně zpět na kontrolovaný subjekt, který se nyní musí bránit skutečností zjištěným správcem daně. Pokud toto své (v pořadí druhé) důkazní břemeno neunese, dokazování v tomto případě končí ve prospěch správce daně, což vyústí k vyloučení takového daňově účinného nákladu ze základu daně kontrolovaného poplatníka.

Důkazní břemeno v převodních cenách

Pokud se daňová kontrola odehrává na poli převodních cen, je shora popsáný postup zásadním způsobem modifikován a změněn, kdy judikatura Nejvyššího správního soudu tyto modifikace postupně ujasnila a zpřesnila. V případě, že správce daně zamýšlí kontrolovanému poplatníkovi dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů upravit základ daně (tedy nepřímě řečeno doměřit daň), musí postupovat přesně stanoveným způsobem. Zaprvé musí určit, že zkoumaná transakce byla sjednána a uskutečněna mezi osobami náležejícími pod definici spojených osob, a zadruhé musí určit, že se převodní cena mezi těmito spojenými osobami lišila od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných (tržních) obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. K oběma těmito krokům nese správce daně od počátku v plné míře důkazní břemeno (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2022, č. j. 10 Afs 2/2022 – 49). První nutnou podmínkou je prokázání existence spojených osob: *„V první řadě musí být prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, tedy že jde o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojením ekonomickému či personálnímu“* (rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2022, č. j. 5 Afs 141/2021 – 37). Tento krok nebývá v praxi problémem, neboť kapitálovou či osobní propojenost osob lze zpravidla jednoduše seznat z veřejných rejstříků²⁰, a podmínka spojených osob tak ani nebývá ze strany daňového subjektu sporována

²⁰ zvláště usnadňujícími pro správce daně jsou pak informace dostupné z evidence skutečných majitelů, kde jsou evidovány např. údaje identifikující osobu skutečného majitele, nebo dále údaje objasňující, na čem je pozice skutečného majitele založena, včetně údajů o případné struktuře vztahů (Finanční analytický úřad, 2021)

(proti této skutečnosti ostatně nelze nijak efektivně brojit). Jedinou výjimkou z této nekonfliktnosti bude prokazování existence tzv. jinak spojených osob dle ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů (k tomu v podrobnostech viz kapitolu 3.4).

Druhou nutnou podmínkou, které správce daně musí dostát, je samotná podstata transfer pricingu – správce daně musí postavit na jisto, že se ceny sjednané mezi sledovanými spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných (tržních) obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (viz např. rozsudek NSS ze dne 21. 11. 2022, č. j. 4 Afs 381/2021 – 40). V tomto kroku je nejprve nezbytné detailně zanalyzovat zkoumanou řízenou transakci, což znamená popsat v jakém čase se odehrála, co bylo jejím předmětem, jaké byly smluvní podmínky mezi stranami smlouvy atd. Jakmile bude řízená transakce takto popsána, přistoupí správce daně ke stanovení ceny, která by byla pro obdobné plnění v obdobném čase sjednána mezi nezávislými subjekty v tržním prostředí (k tzv. určení referenční ceny). Stanovení referenční ceny provádí správce daně (stejně jako daňový subjekt) prostřednictvím srovnávací analýzy.

Nejjednodušším případem je ten, kdy správce daně dokáže nalézt naprosto identickou transakci, v jaké byl účasten i daňový subjekt. Příkladem mohou být komodity obchodované na burze (např. ropa), přičemž správce daně pouze z historických dat komoditní burzy vyčte cenu jednoho barelu ropy ve stejném časovém období a tuto hodnotu postaví do protikladu ceně, za kterou jeden barel ropy obchodoval kontrolovaný subjekt. Tento způsob dle mého názoru nejvíce koreluje s veřejným zájmem na aplikaci tržního prostředí ve vnitroskupinových vztazích a zároveň je takový způsob stanovení referenční ceny zcela transparentní a přezkoumatelný, což dohromady představuje pro daňový subjekt takřka nulovou možnost účinné procesní obrany. Pakliže se daňový subjekt účastní obchodů se spojenými osobami s takovými komoditami, lze mu z mého pohledu důrazně doporučit sledovat tato veřejně dostupná data a stanovovat cenu v souladu s nimi, protože v opačném případě se vystavuje velmi vysokému riziku úpravy základu daně při případné daňové kontrole.

Pokud se nejedná o takovou „veřejně“ přístupnou transakci, musí se správce daně pokusit nalézt co možná nejbližší přílehlavý obchod, který probíhal mezi nespojenými osobami. Správce daně však takovou podobnou transakci nemůže převzít bez dalšího a musí její referenční cenu příslušně upravit v závislosti na charakteru a podstatnosti odlišností.

Jádro transakce, na základě níž stanovuje správce daně referenční cenu, ale musí být vždy alespoň rámcově srovnatelné s posuzovanou transakcí kontrolovaného subjektu (rozsudek NSS ze dne 29. 01. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018 – 63). Zákodárce dává správci daně v tomto případě prostor pro aplikaci správního uvážení, neboť mu svěřuje plnou odpovědnost za posouzení srovnatelnosti posuzované i tržní transakce a za provedení následnou modifikaci a úpravu zjištěné referenční ceny.

Třetím způsobem stanovení referenční ceny ze strany správce daně je dle dřívější judikatury její logický a racionální odhad, zejména pokud nejsou dostupná žádná alespoň částečně srovnatelná plnění (rozsudek NSS ze dne 27. 01. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81). K tomuto způsobu určení referenční ceny mám však výhrady. Správce daně disponuje v nynější době s ohledem na jeho pravomoci a rozsah prováděné úřední činnosti značným množstvím informací, tudíž je z mého pohledu prvně velmi obtížné nalézt transakci, se kterou by se doposud nesetkal a zároveň by vůči ní nebyl schopen zajistit alespoň rámcově porovnatelné údaje. Pokud k tomu však dojde, musí se svou povahou jednat o naprosto unikátní a jedinečný obchod, přičemž je pak naivní představou, že i přes sebelepší odůvodnění takového odhadu správce daně dojde k ceně odpovídající té, kterou by mezi sebou sjednaly dva nezávislé subjekty v tržním prostředí. V novějších rozsudcích (zejména pak rozsudku NSS ze dne 29. 01. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018 – 63) je tento způsob stanovení ceny zapovídán, neboť pro něj není v ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zákonný podklad, který je pro použití takové metody správcem daně nezbytný (v souladu s čl. 2 odst. 2 LZPS).

Poslední metodou pro stanovení referenční ceny namísto odhadu tedy zůstává cena určená dle zákona o oceňování majetku, která se označuje jako tzv. administrativní cena. Jakmile správce daně určí referenční cenu, porovná ji s cenou, jež mezi sebou sjednaly spojené osoby a zjistí tak rozdíl mezi těmito cenami. Pokud cena řízené transakce odpovídá referenční ceně, dokazování v tomto okamžiku končí ve prospěch daňového subjektu, neboť zjištěná cena sjednaná se spojenou osobou odpovídá té, kterou by mezi sebou sjednaly dva nezávislé subjekty za tržních podmínek. V případě existence rozdílu má však správce daně naplněny zákonné podmínky pro provedení úpravy základu daně kontrolovaného poplatníka ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Podobně jako u běžné daňové kontroly ale i v tomto případě dochází k přechodu důkazního břemene na druhého „účastníka“ daňové kontroly, kterým je v tomto případě daňový subjekt: „*Má-li [správce daně] za prokázané, že smluvními stranami příslušného*

právního jednání jsou spojené osoby, a že si sjednaly ceny odlišně od cen obvyklých, nemůže ještě bez dalšího základ daně upravit. Subjektu, jemuž má být základ daně upraven, musí totiž poskytnout prostor, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlil“ (rozsudek NSS ze dne 19. 04. 2023, č. j. 1 Afs 104/2022 – 44). Daňový subjekt se tedy přenosem důkazního břemene ocitne v situaci, kdy musí uspokojivým způsobem doložit a odůvodnit odchýlení se od referenční (tržní) ceny ve sledované transakci se spojenou osobou. V souladu s rozsudkem NSS ze dne 23. 01. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31, musí daňový subjekt objasnit správci daně odchýlení se od tržní ceny určitými specifiky kontrolované transakce, které z ekonomického pohledu racionálně vysvětlují příčinu vzniku tohoto rozdílu. V citovaném rozsudku například daňový subjekt takové odchýlení vysvětlovat tím, že prodával produkty (konkrétně ryby) spojené osobě za netržně nižší ceny, protože tyto ryby byly s ohledem na jejich stav na běžném trhu víceméně neprodejné.

Pokud poplatník odchýlení se od tržní ceny spolehlivě doloží, dokazování končí ve prospěch daňového subjektu. Pokud však není zkoumaná převodní cena dostatečně objasněna, dokazování končí ve prospěch správce daně a ten provede příslušnou úpravu základu daně kontrolovaného poplatníka.

Závěry plynoucí z rozložení důkazního břemene

Jak je evidentní z provedené analýzy příslušné judikatury Nejvyššího správního soudu, rozložení důkazního břemene není pouze odbornou akademickou disputací, ale má zásadní dopady do výběru správné strategie správce daně při provádění daňové kontroly na straně jedné a do zvolení vhodné a efektivní procesní obrany kontrolovaného daňového subjektu na straně druhé. Nositel důkazního břemene totiž musí své důkazní břemeno řádně splnit a je tedy nezbytná jeho procesní aktivita, zejména pak opatřování, označování a předkládání důkazních prostředků, na jejichž základě prokazuje podstatné skutečnosti pro unesení své důkazní povinnosti. Daňová kontrola v převodních cenách je svým rozložením důkazního břemene specifická, a to tedy předurčuje i zvláštní nároky na její účastníky, pokud v ní chtějí být úspěšní.

Daňový subjekt by z mé analýzy mohl nabýt dojmu, že i pokud si neopatrí ke zkoumané transakci žádné doklady či jiné důkazy, pak i přesto má určitou teoretickou šanci na obhájení zkoumané převodní ceny, neboť prvotní důkazní břemeno nese správce daně a on bude svou procesní obranu pro absenci podkladů stavět na námitkách vůči unesení tohoto důkazního břemene správcem daně. Tento úsudek je však nesprávný. I v případě

zahájení daňové kontroly zaměřené na převodní ceny je prvotně vždy nutno postavit najisto, že daný náklad splňuje podmínky dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy zejména že byl skutečně vynaložen a že směřuje k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, což potvrzuje i rozsudek NSS ze dne 16. 11. 2010, č. j. 5 Afs 85/2009 – 67: *„V dané věci správce daně neuznal výdaj, který stěžovatel vynaložil ..., jelikož stěžovatel neprokázal, že se jedná o výdaj vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Zde je třeba zdůraznit, že tuto definici musí naplnit každý náklad, který má být posouzen jako výdaj daňově uznatelný, a to bez ohledu na skutečnost, zda se příslušný obchodní případ, v rámci kterého byl takový náklad vynaložen, uskutečnil mezi osobami ekonomicky nebo personálně spojenými či nikoli.“* Daňový subjekt tedy musí v první řadě počítat s tím, že bude vždy nucen prokázat splnění podmínek pro daňovou uznatelnost sledované transakce se spojenou osobou, která se posuzuje v rámci standardního rozložení důkazního břemene, jež prvně nese v plné míře daňový subjekt. Nelze rovněž předpokládat, že by správce daně tuto okolnost pominul, neboť má v tomto běžném rozložení důkazní povinnosti příznivější postavení než v samém jádru daňové kontroly zaměřené na převodní ceny a při absenci jakýchkoliv podkladů může teoreticky daňovou kontrolu uzavřít ve svůj prospěch již v momentě, kdy daňový subjekt své standardní důkazní břemeno ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neunesse.²¹

Pokud však daňový subjekt tuto svou povinnost splní a dojde ke zkoumání ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musí větší část procesní aktivity vyvinout správce daně, přičemž musí postupovat ve shora zmíněných přesně stanovených krocích: (i) zjištění spojených osob, (ii) stanovení referenční ceny, (iii) výpočet rozdílu, (iv) poskytnutí prostoru k vysvětlení případného rozdílu. Procesní obrana daňového subjektu v takové daňové kontrole bude směřovat výhradně do bodů (ii) a (iv) popsaného schématu.

Daňový subjekt může prvotně brojit proti vypočtené referenční ceně. Daňový subjekt může například namítat nevhodně zvolenou či použitou metodu pro výpočet obvyklé ceny správcem daně (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 02. 2020, č. j. 7 Afs 472/2018 – 57), dále může oponovat tomu, že správce daně nepoužil dostupné údaje o srovnatelných transakcích, ale stanovil referenční cenu administrativním způsobem (rozsudek NSS

²¹ úplná absence důkazních prostředků může současně vést ke stanovení daně za použití pomůcek dle ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu, nicméně tento institut nebudu v mé práci blíže zkoumat

ze dne 29. 01. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018 – 63), nebo lze své výtky směřovat proti nesprávnému výběru srovnatelných transakcí (rozsudek NSS ze dne 25. 04. 2018, č. j. 3 Afs 105/2017 – 22). Úspěšnost takové obrany daňového subjektu závisí v tomto případě zejména na kvalitě provedené kontroly ze strany správce daně. Pro správce daně plyne mé jednoznačné doporučení správně a důsledně uplatňovat postupy spojené s výpočty referenční ceny stanovené zejména ve Směrnici OECD a příslušných pokynech řady D. Jak je z provedené analýzy seznatelné, judikatura Nejvyššího správního soudu obsahuje řešení a odpověď na mnoho námitek a sporných situací v oblasti stanovování referenční ceny, z nichž některé jsou ze strany správce daně zcela zbytečné a nemohou vyústit než ve zrušení napadaného rozhodnutí (např. když správce daně užije jako vzorovou tržní transakci tu, která probíhá mezi jinými navzájem spojenými osobami). Se stejnou měrou je nutné apelovat na správce daně, aby své úvahy a výpočty promítnul v patřičné odůvodnění. Pokud správce daně sice metodicky postupuje správně a jeho referenční cena objektivně odpovídá ceně tržní, nicméně ve zprávě o daňové kontrole (a v rozhodnutí o odvolání) nepopíše postup vedoucí ke zjištěné referenční ceně (užité metody, srovnatelné transakce, důvody pro vyloučení některých transakcí, vypořádání odchylek poplatníka apod.), čímž fakticky znemožní soudu napadený postup přezkoumat, dojde rovněž ke zrušení napadaného rozhodnutí (viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2022, č. j. 2 Afs 66/2021 – 51).

Pokud dojde ke zrušení napadaného rozhodnutí pro pochybení již ve druhém kroku testu dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je třeba referenční cenu přepočítat (či patřičně doplnit odůvodnění) a následně opětovně provést kroky (iii) a (iv) testu, aby byla zajištěna všechna procesní práva daňového subjektu. Tento scénář však může například kolidovat s během lhůty pro stanovení daně dle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu. Správce daně (či spíše odvolací orgán) se tak i kvůli zdánlivě bezvýznamnému pochybení může dostat do časové tísně a v konečném důsledku může být nucen napadené platební výměry zrušit dle ustanovení § 111 odst. 6 daňového řádu a odvolací řízení zastavit.

Kromě obrany proti stanovení referenční ceny správcem daně může daňový subjekt zaměřit svou pozornost na dodatečné vysvětlení odchylky od tržní ceny [shora označený jako bod (iv) schématu], k čemuž mu správce daně musí vždy dát prostor. *„Aby byly důvody rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou tržní dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu 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“ (rozsudek NSS ze dne 18. 03. 2015, č. j. 6 Afs 176/2014 – 24). Například v rozsudku NSS ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018 – 61, poplatník prodal pozemky spojené osobě za netržně nižší cenu, kdy jeho argumentací pro odchýlení se od tržní ceny byla obtížná prodejnost pozemků za vzniknuvší časové a finanční tísně vyvolané blížící se splatností dluhu při absenci jiného způsobu získání adekvátní výše peněžních prostředků. V rozsudku KS v Brně ze dne 30. 09. 2021, č. j. 30 Af 37/2019 – 100 pak poplatník prodával spojené osobě zemědělské stroje, kdy rozdíl cen vysvětloval jejich velmi špatným technickým stavem.

Břemeno tvrzení i břemeno důkazní k tomuto vysvětlení nese plně daňový subjekt. Je tedy na něm, aby nejen správci daně rozdíl cen objasnil (tedy sdělil mu důvody, proč se od tržních cen odchýlil a objasnil jejich ekonomický smysl), ale především aby mu tyto důvody podložil odpovídajícími důkazními prostředky. To vyplývá např. z rozsudku KS v Brně ze dne 14. 12. 2022, č. j. 29 Af 93/2019 – 90, kde se poplatník snažil rozdíl mezi zkoumanou a referenční cenou ozřejmit uskutečněním kompletačních a servisních činností, nicméně provedení těchto dodatečných služeb žádným věrohodným způsobem neprokázal. Daňoví poplatníci by tedy měli být připraveni na unesení tohoto důkazního břemene a při vědomém sjednání netržní ceny by měli provést shromáždění patřičných důkazních prostředků za účelem podložení vzniklé odchylky.

Hodnocení, zda jsou důvody pro odchýlení se od tržní ceny ekonomicky racionální, provádí správce daně. Pro jeho úvahu bohužel nelze ani zčásti vytvořit jakoukoliv metodickou pomůcku, neboť toto jeho hodnocení bude vždy hodnocením *ad hoc* – zcela identické důvody pro odchýlení se od tržní ceny totiž mohou být v jednom případě opodstatněné a v druhém případě naopak nedůvodné. Paušálně lze ale apelovat na správce daně, aby jeho myšlenkové procesy a postupy promítnul v patřičné odůvodnění. Posouzení, zda se kontrolovanému poplatníku rozdíl mezi cenami podařilo uspokojivě vysvětlit, totiž správce daně vysvětluje pouze v odůvodnění zprávy o daňové kontrole (či v odůvodnění rozhodnutí o odvolání). Takové odůvodnění musí vypořádat a vyhodnotit všechny argumenty daňového subjektu a musí se rovněž opírat o objektivní ekonomické argumenty (v opačném případě je dán důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, jak plyne z rozsudku NSS ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018 – 61).

3.3.2 Dokumentace k převodním cenám

Zcela běžným způsobem, jakým poplatníci mohou dostat svému důkaznímu břemenu při daňové kontrole na úseku převodních cen, je vytvoření tzv. dokumentace k převodním cenám (někdy též TP dokumentace). Dokumentace by měla dle OECD (2022) směřovat k naplnění 3 základních cílů, konkrétně (i) aby poplatníci při jejím vyhotovování věnovali převodním cenám patřičnou pozornost, (ii) aby správce daně měl podklady pro daňovou kontrolu zaměřenou na způsob určení převodních cen a (iii) aby správce daně při studiu více dokumentací různých poplatníků mohl na základě nich dávat podněty zákonodárci k úpravě legislativy pro převodní ceny či přímo náměty pro úpravu náležitostí TP dokumentací.

Obsah a struktura dokumentace k převodním cenám

Informace, jež by měly být obsaženy v příslušné dokumentaci k převodním cenám a jejich struktura, jsou upraveny primárně ve dvou mezinárodních dokumentech – Směrnici OECD a v Kodexu EU o dokumentaci. Do českého prostředí jsou tyto mezinárodní dokumenty přeneseny skrze pokyn MF D – 334, který se věnuje rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami. Dle zmiňovaného pokynu MF D – 334 by úplná dokumentace k převodním cenám měla být tvořena dvěma základními částmi s označením *Masterfile* a *Localfile*.

Masterfile by měl poskytovat základní informace o celé skupině, jejímž je poplatník členem. V Masterfilu by měla být uvedena struktura skupiny s jejím personálním i kapitálovým propojením, seznam smluv mezi spojenými osobami, seznam transakcí mezi jednotlivými členy skupiny a případně zásadní změny v činnosti skupiny oproti minulosti. Masterfile je tedy spíše dokumentem obecnějšího rázu, který bude shodný pro všechny členy skupiny ve všech státech, kde skupina působí.

Localfile naproti tomu představuje velmi konkrétní a detailní rozbor z pohledu každého individuálního člena skupiny. V Localfilu by měly být podrobně popsány jednotlivé řízené transakce, jichž se daný člen skupiny účastní, dále by měly být dané transakce přiblíženy z pohledu rozložení rizik mezi strany dané transakce včetně historických důvodů pro sjednání zkoumané transakce apod. Závěrem Localfilu by mělo být přezkoumatelné odůvodnění nastavené převodní ceny pro danou transakci – měl by být popsán důvod pro zvolení konkrétní metody spolu s popisem způsobu jejího uplatnění a metodikou výpočtu převodní ceny. Localfile se tedy s ohledem na jeho konkrétnost vyhotovuje pro každou konkrétní zemi, kde člen skupiny působí. V některých velmi

složitých a jedinečných transakcích lze uvažovat i o Localfilu obsahujícím pouze tuto jednu unikátní transakci (pokyn MF D – 334).

Dokumentace k převodním cenám by svým obsahem měla primárně směřovat k prokázání toho, že ceny sjednané mezi spojenými osobami se neliší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Její další využití může nastat například v momentě, kdy se poplatník rozhodne zažádat o závazné posouzení pro danou konkrétní řízenou transakci (Solilová, 2019).

TP dokumentace v daňové kontrole

Dle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*“ V případě zahájení daňové kontroly u jednoho člena skupiny v rozsahu ověření, zda transakce se spojenými osobami (tedy typicky jinými členy stejné skupiny) byly uskutečněny za podmínek odpovídajících podmínkám, které by mezi sebou sjednaly nezávislé subjekty, je tedy dokumentace převodních cen důkazním prostředkem, jakým může kontrolovaný subjekt své důkazní břemeno bez větších obtíží unést. Pokud se bude poplatník držet obsahových i formálních náležitostí vymezených v pokynu D – 334 (s podpůrným využitím Směrnice OECD či Kodexu EU), neměl by se v případě zahájení daňové kontroly na převodní ceny ocitnout v důkazní nouzi, neboť TP dokumentace je k tomuto účelu vyhotovována. Správce daně příslušným pokynem současně založil závaznou správní praxi, od které by se neměl odchylovat (viz kapitola 1.2.2). Příprava dokumentace však na druhé straně nesmí být podceněna, protože z podobnosti dokumentací napříč všemi poplatníky lze předpokládat, že správce daně bude s dokumentací umět velmi dobře pracovat a rychle odhalí jakákoliv pochybení vzniklá při jejím vyhotovování. Obecně lze ale poplatníkům zapojeným do vnitroskupinových transakcí vytvoření dokumentace k převodním cenám doporučit.

Žádný právní předpis však daňovým poplatníkům nestanovuje povinnost TP dokumentaci vyhotovovat, a to ani pokud jsou členy skupiny (kdy lze téměř s jistotou předpokládat, že u nich dochází k transakcím se spojenými osobami). To ostatně vyplývá i přímo z pokynu MF D– 334, který zavádí toliko „*doporučení pro rozsah dokumentace k tvorbě převodních cen mezi spojenými osobami*“, a stejnou doporučující povahu mají o Směrnice OECD a Kodex EU. Tento přístup je v porovnání se zeměmi EU velmi benevolentní, neboť v členských zemích EU je zavedená praxe vůči poplatníkům spíše přísnější – může

být dána povinnost dokumentaci k převodním cenám vždy vyhotovit a ve lhůtě odevzdat správci daně (např. Dánsko, Lotyšsko), nebo může být dána povinnost dokumentaci vyhotovit a správci daně předložit na vyžádání ve stanovené lhůtě pod hrozbou pokuty (např. Estonsko, Finsko), nebo sice není dána povinnost dokumentaci vytvořit, ale na druhé straně je stanovena pokuta za její nepředložení na vyžádání správce daně (např. Chorvatsko) (KPMG, 2023). Netradiční přístup pak zvolil zákonodárce v Itálii, kde není povinnost dokumentaci vyhotovit či předložit, ale pokud poplatník dobrovolně dokumentaci připraví a opatří časovým razítkem dokládajícím přípravu ve stanoveném termínu, případný doměrek na převodních cenách mu bude v určité míře snížen (Mazars, 2022).

Z mého pohledu je česká úprava správná a bylo by chybou ji měnit, přičemž mě k tomuto závěru vedou dva důvody. Ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu stanovuje, že *„jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení.“* Z citovaného ustanovení plyne základní pravidlo pro dokazování v rámci daňového řízení, kterým je naprostá volnost důkazních prostředků – jakoukoliv zkoumanou skutečnost lze prokázat jakýmikoliv důkazními prostředky. Nevidím důvod, proč specificky v oblasti převodních cen by mělo být toto pravidlo porušeno a poplatník by měl být nucen prokazovat okolnosti související s transakcemi se spojenými osobami výhradně prostřednictvím předepsaného Masterfilu a Localfilu. Jeví se mi vhodnějším řešením, aby poplatník měl zcela svobodnou možnost volby a aby v každém konkrétním případě zvolil takový důkazní prostředek, který bude s ohledem na konkrétní okolnosti případu s to prokázat, že v daném případě dostál své povinnosti řádně aplikovat princip tržního odstupu.

Druhým (a ryze praktickým) důvodem je zbytečná administrativní a finanční zátěž pro poplatníky související s přípravou dokumentace převodních cen. Pokud daňový subjekt dostojí své hypotetické povinnosti, kde bude nucen třeba i každoročně vyhotovovat komplexní dokumentaci se všemi požadovanými náležitostmi, přičemž správce daně u tohoto daňového subjektu neprovede daňovou kontrolu, neměla příprava takové komplexní dokumentace žádný význam a daňový subjekt zbytečně vynaložil časové i peněžní náklady na její přípravu. Související náklady totiž nejsou pro poplatníky zanedbatelné – z výzkumu Solilové a kol. (2017) vyplynulo, že téměř 44 % jejich

respondentů zabere příprava dokumentace k převodním cenám mezi 100 a 300 hodinami a finanční náklady na přípravu dokumentace se u 72 % respondentů jejich studie se pohybují v intervalu od 75 000 do 225 000 Kč. Z pohledu daňového subjektu je tak rozhodně účelnějším a zejména levnějším řešením, aby tento v jakékoliv formě výlučně pro své potřeby určil pro řízenou transakci převodní cenu v souladu s principem tržního odstupu, a v případě zahájení daňové kontroly by následně tento dřívější pracovní dokument zasadil (rozšířil) do požadovaného formátu standardní TP dokumentace.

Z těchto argumentů plyne mé jednoznačné doporučení pro zákonodárce směřující k zachování stávajícího stavu, neboť ten je pro použití dokumentace k převodním cenám v daňových kontrolách zcela postačující a nevykazuje žádné zásadní nedostatky ani limitace.

3.3.3 Znalecký posudek

Pod pojmem „znalec“ rozumíme fyzickou osobu, která má v určitém oboru a odvětví vysokou úroveň odbornosti a která je zapsaná do seznamu znalců vedeného ministerstvem spravedlnosti. Znalecká činnost je zákonem o znalcích definována jako *„provádění znaleckých úkonů, zejména zpracování a podání znaleckého posudku, jeho doplnění nebo vysvětlení, a činnost, která bezprostředně směřuje k podání znaleckého posudku, jeho doplnění nebo vysvětlení“*.

Znalecký posudek je daňovým řádem upraven v ustanovení § 95 jako jeden z možných důkazních prostředků v rámci daňového řízení. Odstavec první zmiňovaného ustanovení stanovuje situace, za kterých je možné ustanovit znalce z iniciativy správce daně, kdy hlavním důvodem pro přibrání znalce je případ závisející na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, jimiž správce daně nedisponuje. Je tedy zejména na správci daně, aby vyhodnotil, zda pro rozhodnutí ve věci potřebuje odborné vědomosti a zkušenosti znalce, či takové vědomosti na potřebné úrovni má on sám. Byť daňový řád pracuje s fakultativním přibráním znalce, pokud správce daně dospěje k závěru, že potřebné vědomosti nemá, měl by znalce ustanovit vždy. Úlohou znalce v daňovém řízení je poskytnout odpověď na otázky zadavatele ve znaleckém zadání, přičemž znalec je oprávněn posuzovat pouze otázky faktické, nikoliv otázky právní – jejich vyřešení vždy přísluší pouze správci daně (Lichnovský a Křístek, 2016).

V oblasti daňové kontroly na převodní ceny je možná role znalce poměrně úzce předurčená. Je totiž ryze právní otázkou, zda se spojené osoby ve svém obchodním vztahu

odchýlily od tržní (referenční) ceny. Tento závěr tedy musí vždy učinit správce daně a nemůže k jejímu vyhodnocení povolát znalce. Pro samotné stanovení referenční (tržní) ceny by přibrání znalce teoreticky v úvahu přicházelo, nicméně úlohou znalce je přinést do řízení objasnění problémů, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. S ohledem na úřední činnost správce daně však lze důvodně předpokládat, že pro účely prostého vyhledání a následného sumarizování srovnatelných transakcí je správce daně vybaven zcela dostatečně. Nicméně nelze takovou situaci vyloučit, jak plyne např. z rozsudku NSS ze dne 22. 01. 2021, č. j. 5 Afs 310/2019 – 49: „*V první řadě zaslal [správce daně] výzvy patnácti bankám a dvěma poskytovatelům spotřebitelských úvěrů k poskytnutí informací, jaký úrok by při obdobných podmínkách požadovaly. Z odpovědí však nebylo možné obvyklý úrok určit, neboť oslovené instituce by za stejných podmínek úvěr vůbec neposkytly. Správce daně tedy ke stanovení obvyklé výše úroků ustavil znalce...*“ Předkládání znaleckých posudků v transferpricingových daňových kontrolách tedy lze očekávat spíše ze strany kontrolovaných poplatníků, jejichž prostřednictvím budou poplatníci obhajovat správcem daně vytykané odchylky od referenční ceny, případně budou napadat referenční cenu určenou správcem daně jako takovou.

Pro úspěch této procesní strategie je klíčové, aby byl znaleci správně zadán a vymezen pokyn pro vypracování znaleckého posudku, tedy aby znalec svou činností a jejími závěry vůbec mohl podpořit pozici daňového subjektu v daňové kontrole. Takové zadání může znít např. na určení funkčního a rizikového profilu poplatníka (rozsudek NSS ze dne 27. 04. 2022, č. j. 7 Afs 398/2019 – 49), na vypracování revizního posudku na posudek zadaný správcem daně (již citovaný rozsudek NSS č. j. 5 Afs 310/2019 – 49), nebo na stanovení cenového rozpětí pro obvyklou cenu sjednaného plnění (rozsudek NSS ze dne 13. 02. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019 – 26). Z posledně zmiňovaného rozsudku rovněž plyne, že znalec je nezávislou třetí osobou, která poskytuje své nezaujaté odborné vyjádření na určené zadání, a může se tedy stát, že jeho závěry nekonvenují zájmům kontrolovaného daňového subjektu. V takovém případě nelze než doporučit poplatníkovi, aby akceptoval neúčelné vynaložení nákladů na zpracování takového nepříznivého znaleckého posudku a do daňové kontroly pro něj nepříznivý posudek vůbec nezakládal. Pokud je daňovým subjektem během daňové kontroly předložen jím zadaný znalecký posudek, je takový znalecký posudek zcela standardním listinným důkazem, který není *ex lege* nadán zvýšenou vypovídající hodnotou či zvýšenou důkazní silou oproti jiným

důkazům (jak plyne např. z rozsudku NSS ze dne 28. 05. 2020, č. j. 10 Afs 282/2018 – 44). V každém případě je ale stále nutné respektovat postavení znalce – jedná se o subjekt, který má vysoce nadprůměrné odborné znalosti a vědomosti o dané problematice, přičemž jeho názory a závěry v posudku vyjádřené musejí být brány správcem daně vždy jako velmi relevantní argumenty podporující tvrzení daňového subjektu: „Znalecké posudky pak požívají statut vyššího důkazu proto, že zpravidla osvědčují vysoce odborné otázky, k jejichž zodpovězení nemá rozhodující orgán (správce daně, či správní soud) tak vysokou erudici jako právě znalec, či znalecký ústav z toho kterého oboru“ (rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013 – 21).

Pokud bude závěr znalce narozdíl od dosavadních zjištění správce daně vyhovovat tvrzením daňového subjektu (tedy znalecký posudek bude pro poplatníka příznivý), neznamená předložení takového důkazního prostředku automatické zvrácení výsledků daňové kontroly ve prospěch daňového subjektu. Jak jsem již uvedl, konečné vyhodnocení zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly je otázkou ryze právní, jejíž konečné vyřešení přísluší pouze a jenom správci daně. Správce daně musí být v tento moment být připraven předložit kvalifikované a racionální argumenty, o něž opře svou přezkoumatelnou úvahu o setrvání na svých závěrech a o nepřiklonění se na stranu znalce, respektive na stranu tvrzení daňového subjektu. Správnost takového postupu vyplývá např. z rozsudku NSS ze dne 25. 11. 2020, č. j. 4 Afs 125/2020 – 61, ve kterém Nejvyšší správní soud aproboval postoj správce daně o odchýlení se od znaleckého posudku o výpočtu obvyklé ceny předmětného reklamního plnění, neboť znalec pro své výpočty použil nevhodná srovnatelná plnění (jiná forma reklamní prezentace, jiná povaha akcí, jiná časová období atd.). Závěry znalce tedy nepředstavují v daňové kontrole nepřekročitelné dogma – správce daně je oprávněn se vůči poplatníkovi znaleckému posudku vymezit a zastávat jiný názor, nicméně se musí jednat o názor smysluplný a podpořený dalšími provedenými důkazními prostředky. Za takových okolností ani není třeba nechat vypracovávat další znalecký posudek, který by stanovisko správce daně dodatečně potvrdil (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2022, č. j. 5 Afs 141/2021 – 37).

Hrubou chybou správce daně by naopak byla strategie postavená na ignoraci daňovým subjektem předloženého znaleckého posudku či na pouhém blanketním vyslovení nesouhlasu s jeho závěry: „Stěžovatel v novém řízení sice provedl novou srovnávací analýzu a zohlednil určité ekonomické okolnosti (viz bod 37 tohoto rozsudku), nicméně se nevypořádal s odlišnými závěry znaleckého posudku, i přes to, že již během jednání

před krajským soudem vyjádřil svůj nesouhlas se závěry znalce. Stěžovatel může dospět k odlišným závěrům, než ke kterým dospěl soudem určený znalec, ale pokud se tak stane, je třeba, aby se v novém rozhodnutí konkrétně vypořádal s odlišnými závěry, k nimž znalec dospěl, a vysvětlil, proč jsou závěry samotného stěžovatele správné“ (rozsudek NSS ze dne 18. 06. 2020, č. j. 2 Afs 282/2018 – 41).

Z prezentovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu, jakož i z vyjádření samotných znalců (epravo.cz, 2021), tak plyne, že využitelnost a četnost znaleckých posudků v oblasti daňových kontrol na převodní ceny je neoddiskutovatelná. Pro daňové subjekty představují znalecké posudky potenciálně velmi silný argumentační prostředek, nicméně nesmí dle mého názoru podlehnout dojmu, že znalecký posudek je správcem daně nenapadnutelný a že znalecký posudek bude izolovaně postačovat jako důkazním prostředkem pro celou daňovou kontrolu. Na správce daně jsou současně s vypořádáním důkazního prostředku ve formě znaleckého posudku kladeny zvýšené nároky, neboť znalci představují profesionály a odborníky v daném odvětví. Z mé analýzy příslušné judikatury dle mého názoru plyne, že pokud správce daně nenajde relevantní důvody, kterými by názory takového odborníka překonal, nezbývá mu než přijmout jeho závěry a v tom směru provizorní výsledek daňové kontroly korigovat. Prostý paušální nesouhlas správce daně se znaleckým posudkem bez patřičného odůvodnění totiž velmi pravděpodobně neobstojí v následném soudním přezkumu.

3.4 Jinak spojené osoby

Tzv. jinak spojené osoby představují specifickou oblast v převodních cenách, která se svou logikou z určitého pohledu vymyká obecným pravidlům transfer pricingu, neboť dopadá i na první pohled nezávislé subjekty. Tento institut je zakotven v ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů a je definován následovně: „*Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*“ Zákonodárce tedy vytvořil právní fikci, jež i z nespojených a nijak nepropojených subjektů vytváří pro účely ZDP osoby spojené, které se musí řídit pravidlem tržního odstupu.

Smysl a účel jinak spojených osob

Samotnou podstatu institutu jinak spojených osob shrnul historicky Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26. 03. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012 – 50: „*Účelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů.*“ Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP tedy chrání daňové zájmy státu před manipulacemi základů daně z příjmů skrze umělé navyšování či snižování sjednávaných cen – ani nespojení poplatníci tedy na základě tohoto pravidla nesmí přizpůsobovat fakturované ceny za účelem získání daňové výhody v podobě přesouvání části základu daně.

V mezinárodním kontextu je toto ustanovení pravděpodobně smysluplné. Pokud poplatník ze země s nízkým zdaněním prodá výrobky českému poplatníkovi, který za tyto výrobky uhradí nepřiměřeně vysokou cenu, pak došlo prostřednictvím této cenové manipulace k odčerpání základu daně z České republiky do země s nízkým zdaněním. Český poplatník totiž prodává konečnému zákazníkovi výrobek za stále stejnou (tržní) cenu a při vysokých nákladech vykazuje menší zisk, a tedy i menší základ daně.

Nicméně je nutné zohlednit skutečnost, že úprava převodních cen v českém prostředí nedopadá pouze na přeshraniční transakce, ale poplatníci jsou povinni nastavená pravidla dodržovat i v kontextu vnitrostátních obchodů. A právě v kontextu běžných obchodů mezi českými poplatníky se domnívám, že institut jinak spojených osob je nastaven nesprávně, resp. je v zákoně o daních z příjmů vlastně nadbytečně a v praxi dochází k jeho nesprávné aplikaci. Pro odůvodnění mého názoru dále blíže rozvedu několik modelových situací, ve kterých budou figurovat dvě české společnosti podléhající zdanění v České republice (společnost Alfa a společnost Beta), které nebudou nijak kapitálově ani ekonomicky propojené. Společnost Alfa bude v mých příkladech společností Beta poskytovat reklamní služby, neboť ze studovaných rozsudků je zřejmé, že problematika jinak spojených osob se vyskytuje velmi často právě v tomto podnikatelském odvětví. Z výše citovaného rozsudku č. j. 9 Afs 87/2012 – 50 současně implicitně předpokládám alespoň základní spolupráci mezi společnostmi Alfa a Beta, neboť bez toho je přelévání zisků a cenová spekulace těžko představitelná.

V první modelové situaci chtějí společnosti Alfa a Beta co nejvíce snížit svoji daňovou povinnost. Za tímto účelem je vytvořena umělá transakce, kdy společnost Alfa nedodá společnosti Beta žádné reklamní služby, ale i přesto jsou vystaveny fiktivní faktury na reklamní služby, které společnosti Alfa a Beta zahrnou do svého účetnictví. Tento příklad si lze představit např. v situaci, kdy Beta vykazuje kladný základ daně (a tedy bude nucena z tohoto základu daně uhradit daň z příjmů) a Alfa současně v daném zdaňovacím období může naposledy uplatnit historickou daňovou ztrátu. Prostřednictvím těchto fiktivních reklamních služeb se společnost Beta naprosto účelově sníží základ daně a tedy i její výsledná daň z příjmů a současně společnost Alfa žádnou daň hradit nebude, protože na získaný zdanitelný výnos aplikuje odčitatelnou položku v podobě historické daňové ztráty. Na tento modelový příklad institut jinak spojených osob nedopadá, neboť fiktivní reklamní služby primárně vůbec nenaplnují podmínku pro jejich daňovou uznatelnost dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP a správce daně je tak dle tohoto ustanovení vyloučí ze základu daně společnosti Beta bez dalšího.²²

Druhá modelová situace předpokládá, že Alfa a Beta mají jako stejně v prvním případě zájem především na snížení své výsledné daňové povinnosti, nicméně nyní Alfa skutečně poskytne a dodá společnosti Beta určité reklamní služby (nejedná se tedy o fiktivní

²² Je nasnadě, že popisované jednání by mohlo současně naplňovat skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ustanovení § 240 odst. 1 trestního zákoníku. Trestněprávní aspekty všech mnou popisovaných příkladů jsou v realitě významné, nicméně v mé práci se jimi zabývat nebudu.

plnění). Podmínku „fakticity“ takového nákladu dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP tedy v tomto modelovém příkladě beru za splněnou. I v tomto případě Beta vykazuje kladný základ daně (a tedy bude nucena z tohoto základu daně uhradit daň z příjmů) a Alfa v daném zdaňovacím období může naposledy uplatnit historickou daňovou ztrátu. Pro maximalizaci optimalizačního efektu celé transakce Alfa a Beta sjednají co nejvyšší cenu za poskytované reklamní plnění, která se vymyká běžným tržním cenám (reklama je tedy nadhodnocená). Ani v tomto případě dle mého názoru není místo pro aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Celá transakce mezi Alfou a Betou totiž byla vytvořena převážně za účelem přesunutí zdanitelného zisku mezi společnostmi Alfa a Beta, přičemž reklamní plnění bylo toliko prostředkem pro uskutečnění tohoto záměru - jinak řečeno reklamní plnění bylo pouze formální, nevýznamné, doplňkové a bylo pouze vedlejším efektem celého schématu (zejména za účelem splnění požadavků z ustanovení § 24 odst. 1 ZDP). Na plnění tohoto charakteru je z mého pohledu správné užít doktrínu zneužití práva či institut krácení daně jiným způsobem.

Zneužití práva upravuje ustanovení § 8 odst. 4 daňového řádu, a to tak, že správce daně by měl ignorovat taková právní jednání, jejichž prevažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem daňového zákona. V tomto ohledu lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018 – 46: *„[s] ohledem na ochranu legitimního podnikání lze plátcí daně odepřít nárokové právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení. Nejde přitom vůbec o zastírání určitého právního jednání jednáním jiným (simulaci a disimulaci), ale o umělé vytvoření podmínek směřujících k získání daňové výhody. Daňový subjekt nic nezastírá, ale od počátku jedná tak, aby na daňové zvýhodnění dosáhl.“* V druhém modelovém případě nastala právě ona popisovaná situace, kdy společnosti Alfa a Beta mezi sebou sice skutečně obchodovaly reklamní plnění, nicméně toto reklamní plnění nemělo žádný reálný ekonomický účel (tj. společnost Beta nechtěla zvýšit povědomost o její značce), ale pouze směřovalo k získání daňové výhody v podobě přesunutí základu daně do společnosti Alfa a následnému využití dřívější daňové ztráty.

Úprava základu daně pro krácení daně jiným způsobem představuje nástroj správce daně zavedený ustanovením § 23 odst. 10 ZDP, který mu umožňuje postihovat taková jednání poplatníků daně z příjmů, která směřují výhradně k vyměření nižší nebo žádné daňové

povinnosti, a to zejména skrze umělé struktury či účelové transakce (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 07. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004 – 73). Plná aplikovatelnost tohoto ustanovení na můj druhý modelový případ plyne z rozsudku NSS ze dne 08. 03. 2021, č. j. 5 Afs 316/2019 – 74. V tomto rozsudku byla reklamní prezentace stěžovatele opravdu uskutečněna, nicméně s ohledem na okolnosti daného případu (obecné smlouvy, extrémně vysoká cena bez vazby na rozsah plnění, nekontaktní dodavatelé atd.) došel správce daně k závěru, že stěžovatel prostřednictvím poskytnuté reklamy krátil daň jiným způsobem. NSS v tomto rozsudku zároveň shrnul, že ustanovení § 23 odst. 10 ZDP „je samostatným titulem pro následnou úpravu základu daně, kdy se zcela odhlíží od stavu vyplývajícího z účetnictví daňového subjektu. K takové úpravě může tedy správce daně přistoupit i v případě, kdy účetnictví je v souladu s účetními předpisy, ale správce daně dospěje k závěru, že daňový subjekt postupoval účelově tak, aby daňovou povinnost krátil.“

Zmiňované dvě alternativy, zvláště pak ustanovení § 23 odst. 10 ZDP, vnímám v druhém modelovém případě jako ustanovení speciální vůči ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP z mého pohledu má sice skutečně zabraňovat spojeným osobám v manipulaci se svou (či skupinovou) daňovou povinností skrze vnitroskupinové transakce, nicméně transfer pricing ve svém jádru vždy míří na oceňování skutečných a reálných tržních transferů. V druhém modelovém případě ale k transferu hodnot *de facto* vůbec nedošlo, nebo tento proběhl pouze *pro forma*. Dále je nutno zohlednit funkcionalitu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP – pokud se spojené osoby odchýlí od referenční (tržní) ceny, pak dojde k úpravě základu daně o daný rozdíl. Podle mého úsudku v druhém modelovém případě nutně narážíme na limity ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, neboť pokud primárním či převažujícím cílem účastníků obchodu není uskutečnit ekonomickou transakci, ale pouze snížit svou daňovou povinnost, jak má být v takovém případě stanovena referenční cena? V druhém modelovém případě je samotná transakce zcela irelevantní, neboť slouží pouze jako prostředek optimalizačního schématu (namísto reklamních plnění by mohly být vykazovány například servisní služby, konzultační služby, služby informačních technologií apod.). V takovém případě je nemožné spolehlivě stanovit tržní cenu plnění, neboť se jedná o povahu poskytovaných služeb (která je zvolena vlastně náhodně) a jedná o podmínky a okolnosti dané zakrývací transakce (protože nejpodstatnějšími podmínkami a vlastnostmi transakce bylo pouze umožnění přesunu základu daně, kteréžto vlastnosti není z logiky věci na trhu možno nalézt).

V tomto ohledu přikládám rozsudek NSS ze dne 26. 04. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021 – 42 (zkráceno): „[d]aňové orgány neměly problém s výší sjednané smluvní pokuty (tedy „cenou“ podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Naopak zásadní pro ně byl postup, kterým se stěžovatelka k úhradě smluvní pokuty vůbec dostala (tj. uzavření dohody s MG PROJEKT včetně smluvní pokuty a následné vytvoření podmínek pro její uložení) a který následně posoudily jako zneužití práva. Použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů by bylo namístě, kdyby bylo stěžejní otázkou určení obvyklé výše smluvní pokuty a její porovnání s výší pokuty sjednané mezi stěžovatelkou a MG PROJEKT. Naopak situaci, ve které daňový subjekt účelově vytvoří podmínky pro uložení smluvní pokuty, jejíž úhradu pak uplatní jako daňový náklad, je potřeba posuzovat právě jako případné zneužití práva. Není tak třeba uměle pod § 23 odst. 7 zákona podřazovat případy zneužití práva a řešit je tím, že správce daně upraví základ daně o celou úhradu smluvní pokuty (jak navrhovala stěžovatelka).“

Třetí a poslední modelový případ předpokládá, že společnosti Alfa a Beta mají reálný zájem na poskytnutí reklamního plnění (tedy reklamní plnění není poskytováno pouze účelově) a toto plnění současně využijí k přesunutí základu daně ze společnosti Beta do společnosti Alfa. V tomto případě by se aplikace ustanovení upravující jinak spojené osoby nabízela. V prvních dvou modelových příkladech jsem při jejich posuzování nebral v potaz ekonomický zájem společností Alfa a Beta, neboť ho pro mé závěry nebylo zapotřebí. V třetím modelovém případě je však zapojení ekonomické reality skutečného světa nezbytné a po jejím zohlednění se domnívám, že ani v třetím modelovém případě nejsou splněny předpoklady pro aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.

Třetí modelový příklad prvně dle mého soudu neobstojí již po prostém jazykovém výkladu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Institut jinak spojených osob totiž vychází z premisy, že společnosti Alfa a Beta jsou spojenými osobami jenom na podkladě zájmu o získání daňové výhody, tj. jedná se o kapitálově i personálně nezávislé a nepropojené osoby, které navázaly právní vztah „převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty“. Slovo „převážně“ zakládající status spojených osob z mého pohledu vyjadřuje úmysl zákonodárce spojit pouze takové subjekty, jejichž převažujícím záměrem je získat daňovou výhodu. Příslovce „převážně“ tak nelze než vykládat v tom smyslu, že účinky plynoucí ze snížení základu daně jsou pro zapojené poplatníky důležitější než účinky z provedení samotného obchodu, a tedy pokud

by nebyla přítomna daňová výhoda, transakce by se nejspíše neuskutečnila. Za tohoto výkladu tedy není převažujícím cílem jinak spojených poplatníků provést ekonomickou transakci, ale zejména upravit základ daně, přičemž poté je žádoucí takovou situaci podřadit pod můj druhý modelový případ a tedy pod ustanovení § 23 odst. 10 ZDP (nebo subsidiárně zneužití práva), neboť samotná transakce má pouze vedlejší povahu a primárním smyslem celé transakce je přesunout základ daně. Pokud by naopak bylo prokázáno, že převažující povaha získání daňové výhody v konkrétním případě absentuje (tedy že společnosti Alfa a Beta mají převážně zájem na poskytnutí reklamního plnění), není naplněna hypotéza normy § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP, poplatníky by nebylo možné považovat za spojené a aplikace pravidla o tržním odstupu by byla *prima facie* vyloučena. Z jazykového výkladu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP tedy dle mého soudu plyne, že vlastně nikdy nemohou být nastoleny podmínky, za kterých se tato norma uplatní.

Dále se odkazuji na již zmiňovanou ekonomickou realitu, při jejímž zohlednění jsem také názoru, že třetí modelový příklad *de facto* nikdy nastat nemůže a bude se tedy jednat buď o nespojené osoby, nebo o první dva modelové příklady. Jak jsem již uvedl, jinak spojené osoby jsou takové osoby, které nelze podřadit pod jiná kritéria spojených osob (tedy nelze u nich seznat žádné kapitálové či personální propojení). Má argumentace ekonomickou realitou spočívá v myšlence, že prosté přesunutí základu daně mezi dvěma nespojenými osobami bez dalšího nemůže představovat daňovou výhodu plynoucí ze snížení základu daně – tato daňová výhoda ve skutečnosti totiž plyne až z dalších navazujících operací a transakcí mezi zapojenými společnostmi, které však opět implikují přesun k prvním dvěma modelovým příkladům.

Svoji úvahu si dovoluji opětovně přiblížit na společnosti Beta. Společnost Beta vykazuje základ daně 1 000 Kč a disponuje peněžními prostředky ve výši 1 000 Kč. Ve standardní situaci by z tohoto základu daně odvedla daň z příjmu právnických osob ve výši 190 Kč, tedy by po úhradě daně vykazovala disponibilní zisk po zdanění 810 Kč a peněžní prostředky ve výši 810 Kč. Tento disponibilní zisk (a peněžní prostředky) ve výši 810 Kč by společnost Beta mohla rozdělit mezi své společníky, nebo je využít pro investice do svého dalšího podnikání. Za účelem získání daňové výhody v podobě přesunu základu daně (jak předvídá ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP) využije nespojenou společnost Alfa, ke které „přesune“ celý svůj základ daně, kdy od společnosti Alfa nakoupí předražené reklamní služby. Po této optimalizaci vykazuje základ daně 0 Kč

a peněžní prostředky 0 Kč. Optikou ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP došlo mezi společnostmi Alfa a Beta k právnímu jednání, jehož převažujícím cílem bylo snížit základ daně, tyto osoby jsou jinak spojené a správce daně by mohl upravit základ daně společnosti Beta (vyloučením části nakoupených „optimalizačních“ reklamních služeb). Pohledem ekonomické reality společnosti Beta však lze tomuto zkratovitému závěru oponovat – jaký totiž výsledný efekt měla taková operace z pohledu společnosti Beta? Společnost Beta sice skutečně po provedení transakce nemusí hradit žádnou daň z příjmů právnických osob (tedy získala určitou daňovou výhodu), nicméně za tímto účelem přesunula do společnosti Alfa veškeré své peněžní prostředky a veškerý svůj zisk. Společnost Beta tedy nyní nemá žádný disponibilní zisk, nemá co rozdělit svým společníkům, nemá žádné možnosti investic do dalšího podnikání a nemá žádné peněžní prostředky. Pokud tedy skutečně nepředpokládáme žádnou propojenost a žádnou navazující spolupráci společností Alfa a Beta, pak je nutné učinit kategorický závěr, že pouhé přesunutí základu daně není pro společnost Beta ekonomicky výhodné a žádný racionální podnikatel v postavení společnosti Beta by takovou transakci neprovedl, protože ekonomická ztráta z transakce převažuje získanou daňovou výhodu.

Pokud by měla z takového jednání plynout společnosti Beta jakákoliv výhoda, muselo by k přesunutí základu daně přistoupit navazující a koordinované jednání společnosti Alfa. Například by společnost Alfa získaný výnos vůbec nepodrobila zdanění, celou částku 1 000 Kč by převedla do hotovostní podoby a následně by se stala nekontaktní, přičemž část peněžních prostředků by inkasovali společníci společnosti Beta a část by zůstala osobám jednajícím za společnost Alfa (jako určitá provize). Společníci společnosti Beta by tímto získali výplatu zisku ze společnosti Beta s výrazně menším daňovým zatížením (velikost zatížení by závisela na podílu osob jednajících za společnost Alfa). Alternativně pokud by společnost Alfa vykazovala historickou daňovou ztrátu, pak by mohla formálně získaný výnos podrobit zdanění na úrovni společnosti, neboť daň z příjmu právnických osob by byla znegována uplatněním dřívější daňové ztráty, a následně by provedla jeho výplatu společníkům společnosti Alfa, kteří by sjednanou část převedli společníkům společnosti Beta (v tomto případě by společnost Alfa sice musela odvést srážkovou daň při výplatě podílu na zisku, nicméně by bylo odstraněno zdanění zisku na úrovni společnosti). Tuto svou úvahu podpírám o rozsudek NSS ze dne 18. 08. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021 – 67: *„I v uvedeném rozhodnutí nicméně vycházel Nejvyšší správní soud ze skutečnosti, že primárně musí existovat právní vztah, který vznikl za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. To však žalovaný neprokázal*

a z obsahu napadeného rozhodnutí není ani zřejmé, jakým způsobem měl stěžovatel na věci profitovat. V této souvislosti neobstojí tvrzení krajského soudu, že stěžovatel si snižoval základ daně o částky mnohonásobně převyšující běžnou cenu za obdobné služby. Pokud totiž stěžovatel (společnost D. D. D. SERVIS) cenu skutečně uhradil a současně nebylo prokázáno, že by se mu finanční prostředky vracely zpět, postrádalo by zaplacení předražené služby pouze za účelem uplatnění vyšších výdajů jakoukoliv racionalitu, neboť by bylo finančně nevýhodné (stěžovatel by na reklamu vynaložil více prostředků, než o kolik si následně snížil daňové zatížení).“

Pouhá „předraženost“ nakoupených služeb tedy dle mého názoru nikdy nemůže vést k úpravě základu daně skrze ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, neboť vynaložení zbytečně vysokého nákladu sice skutečně vede ke snížení základu daně (což by bylo možné označit za určitou daňovou výhodou), ale bez dalších postranních úmyslů a koordinačních aktivit nemá v ekonomické realitě takové schéma racionální opodstatnění. Poplatník si sice výrazně sníží základ daně, ale současně si citelně snižuje zisk, který je následně rozdělován společníkům či investován zpět do podnikání. Pokud poplatník pouze uhradí zbytečně vysokou cenu za poskytnutou službu bez dalšího, je ihned „potrestán“ právě enormním snížením zisku, neboť u jiného dodavatele by mohl nakoupit totožnou službu za nižší cenu a stále by realizoval zisk. Zároveň je nutné zdůraznit i to, že nepřiměřeně vysoký náklad představuje u dodavatele služby značný výnos, který plně podléhá zdanění. Pokud tedy analyzujeme celou situaci optikou dvou společností zdaňovaných v České republice, pak z celkového hlediska veřejné rozpočty o žádnou daň nepřichází, neboť z nadhodnocené reklamní služby je povinen její dodavatel odvést adekvátně vysokou daň.

Pokud se k nepřiměřeně vysoké ceně přidají další aktivity, které mají za cíl účelovým přesunutím základu daně snížit daňovou povinnost poplatníka (tedy účelově získat daňovou výhodou), je jistě záhodno takové jednání neutralizovat a stanovit daň ve výši, jak by byla stanovena bez účelové transakce. K tomu však dle mého názoru není určeno ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, ale zejména zmiňované ustanovení § 23 odst. 10 ZDP upravující úpravu základu daně pro krácení daně jiným způsobem, které by mělo být v takovém případě aplikováno přednostně. Zapojením navazujících koordinačních aktivit mezi oběma společnostmi se totiž celá situace výrazně přibližuje mému druhému modelovému příkladu.

Shrnutí mých tří modelových příkladů je následující. Jak u ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP tak u ustanovení § 23 odst. 10 ZDP nese důkazní břemeno v plné míře správce daně. Ten by měl v první řadě postavit na jisto, zda bylo plnění reálně uskutečněno. Pokud ne, daňová kontrola tím okamžikem končí ve prospěch správce daně pro nesplnění obecných podmínek daňové uznatelnosti dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Pokud ale byla transakce opravdu provedena, musí správce daně dle mého názoru následně zkoumat především to, zda lze z okolností daného případu seznat vědomou spoluprací mezi zapojenými subjekty či přítomnost a existenci určitých koordinačních aktivit po přesunu základu daně. Pokud se mu to podaří prokázat, měl by celý případ kvalifikovat primárně jako krácení daně jiným způsobem dle ustanovení § 23 odst. 10 ZDP. Pokud však žádná taková zjištění z daňové kontroly nevzejdou, nemůže pouhá předřazenost zkoumaných plnění odůvodnit jakoukoliv úpravu základu daně na základě ustanovení § 23 ZDP, neboť, jak jsem vysvětlil shora, pouhé vynaložení sebevíc nepřiměřeného nákladu nepředstavuje nepřípustnou manipulaci se základem daně ani získání jakékoliv daňové výhody pro ekonomickou nevýhodnost takového schématu.²³

Praktickým důsledkem mnou navrhované koncepční změny by bylo například i to, že správce daně by nemusel vynakládat prostředky na výpočet a spolehlivé určení referenční ceny, protože odchýlení se od tržní ceny není jakkoliv podstatným znakem jednání zkracujícího daň dle ustanovení § 23 odst. 10 ZDP a současně úprava základu daně není vázána na existenci rozdílu ceny sledované transakce od ceny tržní.

Subjektivní stránka řetězce jinak spojených osob

Na svou argumentaci v předchozí subkapitole naváží i v oblasti subjektivní stránky zapojení poplatníka do řetězce jinak spojených osob, tedy v oblasti zkoumání vědomého či nevědomého zapojení do řetězce jinak spojených osob dle ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Judikatura je v této oblasti neměnná a konstantní, přičemž se ustálila na názoru, že správce daně nemusí zkoumat a prokazovat vědomost zapojení kontrolovaného poplatníka do řetězce osob profitujících z jednání, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty: „*Na tom nic nemění ani domněnka stěžovatelky, že finanční ředitelství je povinno prokázat*

²³ Taková zjištění by však nejspíše nešlo považovat za automatický úspěch daňového subjektu, protože správce daně by po těchto zjištěních pravděpodobně změnil svou procesní strategii a směřoval by k vyloučení alespoň části zkoumaného nákladu pro nesplnění podmínek jeho daňové uznatelnosti z hlediska přiměřenosti (blíže např. rozsudek NSS ze dne 04. 08. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 – 60, a na něj navazující). Tento aspekt na tomto místě zdůrazňuji, nicméně se již jedná o jiné hledisko nespádající do tématu mé práce.

jí subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřela s vědomím možného snížení svého základu daně. Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém)... V tomto směru postačí, pokud správní orgány doloží a prokáží, byť i pouze nepřímými důkazy, že zde je řetězec dodavatelů, že je v něm stěžovatelka zapojena, průběh toku finančních prostředků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň prokáží odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami. Tyto skutečnosti byly v daňovém řízení dostatečně objasněny.“ (rozsudek NSS ze dne 13. 06. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30).

Pokud jsem v předchozí subkapitole dospěl k závěru, že podstatou optimalizačního schématu přesouvajícího základ daně není toto samotné přesunutí základu daně, ale existence navazujících a koordinačních aktivit mezi jednotlivými subjekty, musím zde označit zavedenou a ustálenou judikaturu vztahující se k otázce (ne)vědomosti účasti v řetězci osob manipulujících základ daně za zcela neudržitelnou.

Pokud by nastala hypotetická situace, kdy by se mezi mnou uváděné společnosti Alfa a Beta shodou okolností vklínila třetí (jim cizí) společnost Gama, je z mého pohledu otázka prokázání její vědomosti o podstatě a účelu transakce mezi Alfou a Betou klíčová. Pokud by transakce směřovala od Alfou ke Gamě a následně od Gamy k Betě, a společnost Gama by se společnostmi Alfa a Beta reálně nijak nespolupracovala a ani by se s nimi nijak dále nekoordinovala, je její zapojení do řetězce nutno posoudit jako prosté zakoupení předdraženého plnění. Takové jednání však s odkazem na mou předešlou argumentaci nepředstavuje žádné daňové zvýhodnění společnosti Gama, neboť ta je penalizována již vynaložením takto zbytečně vysokého nákladu, který by mohla u jiného dodavatele pořídit s výrazně nižšími náklady. Jakákoliv úprava základu daně u společnosti Gama tedy v případě neprokázání její vědomosti o manipulaci se základem daně mezi společnostmi Alfa a Beta z mého pohledu nemá ekonomické opodstatnění a správce daně by se k ní neměl uchýlit. Pokud tedy v rozsudku NSS ze dne 29. 05. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018 – 59, soud argumentuje, že „zapojení do obchodního řetězce přinášelo stěžovateli výhodu, jelikož si podstatným zvýšením výdajů snížil základ daně“, není tato argumentace soudu správná. Prostá přítomnost v řetězci s předraženým plněním (resp. pouhé, byť podstatné, zvýšení výdajů) nepředstavuje žádnou daňovou výhodu, neboť samotná úhrada předdraženého plnění je bez navazujících koordinačních aktivit

naopak pro kontrolovaný subjekt negativní ekonomickou skutečností, jelikož u něho touto úhradou dochází ke zbytečnému snížení zisku.

Tento svůj nesouhlas se zavedeným judikaturním proudem vyjadřuji i přes to, že z logiky věci jsem si samozřejmě vědom, že v případě koordinovaného snižování daňové povinnosti ze strany společností Alfa a Beta lze implicitně předpokládat zapojení rovněž společnosti Gamma, protože společnosti Alfa a Beta neohrozí odhalení své protiprávní činnosti zapojením nestranné a nespolutracující třetí osoby. Tato skutečnost však nemůže představovat výjimku ze zásady zákonnosti a činnost správce daně musí být striktně ovládána pouze literou zákona, nikoliv předpoklady a domněnkami. Pokud je podmínkou pro úpravu základu daně účast na jednání zkracujících daň či na jednáních činěných převážně za účelem snížení základu daně, musí být tato okolnost spolehlivě prokázána u každého jednotlivého subjektu, který je správcem daně kontrolován. Prostá úhrada vysokého výdaje z mnou nastíněných ekonomických příčin účast na popisovaných jednáních nezakládá, poněvadž daňová výhoda je získávána až zapojením do koordinačních aktivit mezi jednotlivými články řetězce, kdy musí být dle mého názoru postaveno na jisto, že kontrolované články řetězce o těchto koordinačních aktivitách věděly či s nimi byly alespoň srozuměny. Až poté je záhodno přistoupit k úpravě základu daně.

Rozšířený senát NSS

Jinak spojenými osobami se bude zabývat také rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který se bude věnovat několika okruhům, které jsem ve své práci vymezil a ke kterým jsem zaujal své stanovisko. Usnesením ze dne 22. 12. 2021, č. j. 2 Afs 132/2020 – 56, byly druhý senátem předloženy rozšířenému senátu níže popsaná témata.

Hlavním důvodem pro předložení věci rozšířenému senátu je neshoda v judikatuře na tom, zda pouhé zjištění předraženosti fakturovaných plnění izolovaně postačí pro vyslovení závěru, že osoby jsou jinak spojené ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Druhý senát je toho názoru, že „*prokázání spojení osob... , tedy, že vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je obtížné, ale nepostačí k němu pouze zjištění přemrštěnosti ceny*“. Jak plyne z mojí práce, s tímto názorem souhlasím – rozšířený senát by měl dle mého úsudku dokonce vyslovit, že jakákoliv výše ceny je pro existenci spojení osob za účelem získání daňové výhody zcela irelevantní a nemá smyslu se jí vůbec zabývat, neboť daňová

výhoda nepochází z předraženosti plnění *per se*, ale vzniká až navazujícími koordinačními aktivitami mezi zapojenými osobami. Nemohu už tedy souhlasit s navazujícím názorem druhého senátu, že „*Výjimkou by mohl být jen případ zcela zjevné přemrštěnosti ceny u zboží či služeb, jejichž běžná cena je všeobecně známá nebo lehce zjistitelná...*“.

Částečně pak nesouhlasím ani se souvisejícím názorem druhého senátu, který uvádí: „*Ke zjištění nepřiměřenosti ceny ve smyslu cit. ustanovení - tedy k prokázání účelově spojených osob musí přistoupit další okolnosti na straně daňového subjektu, z nichž lze na takto cílené spojení usuzovat; i to prokazuje správce daně.*“ I na jinak spojené osoby totiž platí obecná pravidla pro dokazování v rámci daňové kontroly zaměřené na převodní ceny, zejména pak judikaturou stanovený postup, sestávající se ze (i) zjištění spojených osob, (ii) stanovení referenční ceny, (iii) výpočtu rozdílu a (iv) poskytnutí prostoru k vysvětlení rozdílu. Jednotlivé kroky na sebe navazují a musejí být činěny přesně v určeném pořadí. Prokazování spojenosti osob tak předchází stanovování referenční (tržní) ceny a zjišťování rozdílu od ceny sjednané mezi spojenými osobami. Bez spojenosti osob nemá správce daně důvod určovat referenční cenu. Pakliže by dle vyjádření druhého senátu odchylka od referenční ceny měla být jednou z indicíí pro založení spojenosti osob, dochází v systematické dokazování k předřazení druhého a třetího kroku před krok první – nejprve by bylo nutno určit referenční cenu a odchylku od ceny sjednané, poté by na základě těchto zjištění byla založena spojenost osob a konečně by se opětovně vracelo k vysvětlování odchylky mezi sjednanou a referenční cenou. Tento postup odporuje zavedeným pravidlům dokazování a je nesprávný, protože by rozšířený senát měl zaujmout názor, že pro deklaraci jiné spojenosti osob nemá být zjišťována předraženost ceny, ale výhradně zmiňované další okolnosti na straně daňového subjektu, z nichž lze vědomé spojení usuzovat.

Konečně pak druhý senát spíše mimoběžně zmiňuje ustálený názor na nerozhodnosti subjektivní stránky zapojení daňového subjektu do řetězce spojených osob (aniž by k ní zaujímal své stanovisko). S odkazem na důvody v předchozí subkapitole mé práce by bylo vhodné, aby rozšířený senát naznačil nesprávnost těchto dlouhodobě přijímaných závěrů a otevřel tak cestu ke změně zavedeného judikaturního proudu.

Pokud by rozšířený senát rozhodl v intencích mých shora popsaných návrhů, byl by to dle mého úsudku další významný důvod pro koncepční změnu celé problematiky jinak spojených osob, neboť takové závěry rozšířeného senátu by jednoznačně podporovaly

mnou vyřčenou tezi o vhodnějším posuzování jinak spojených osob za účelem získání daňové výhody dle ustanovení § 23 odst. 10 ZDP namísto ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP.

Závěr

Tato diplomová práce se věnovala specifikům daňové kontroly v oblasti převodních cen. Hlavním cílem mé práce bylo na základě analýzy rozsudků Nejvyššího správního soudu označit nejčastější oblasti a příčiny sporů mezi daňovými subjekty a správcem daně v oblasti daňových kontrol na úseku převodních cen. Ze zvolených vyhledávacích kritérií bylo za tímto účelem analyzováno celkem 77 rozsudků Nejvyššího správního soudu, přičemž nejčastěji docházelo ke sporům v oblasti spojené s dokazováním a stanovováním obvyklé ceny (48 případů), v oblasti jinak spojených osob dle ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP (25 případů) a konečně v otázce užití a přípustnost znaleckého posudku v rámci daňové kontroly na transfer pricing (17 případů). Z podrobného vyhodnocení těchto tematických okruhů jsem došel k následujícím zjištěním a doporučením.

Z mé diplomové práce vyplývá, že v oblasti dokazování v daňové kontrole na převodní ceny je zcela klíčovou otázkou správné pochopení a správná interpretace rozložení důkazního břemene, které je v takové daňové kontrole oproti běžné kontrole nastaveno opačně. Daňový subjekt může zvolit několik procesních strategií proti postupu správce daně, nicméně musí být vždy prvotně připraven prokázat, že sledovaná transakce se reálně uskutečnila, aby mohlo být vůbec přistoupeno k otázce aplikace pravidla tržního odstupu. Pro správce daně v této oblasti panuje jednoznačné doporučení striktně následovat judikaturou Nejvyššího správního soudu poměrně precizně vymezený postup, kterým se má v daňové kontrole na převodní ceny provádět dokazování, neboť takový postup má přesně definované a na sebe navazující kroky, a i při nepatrné odchylce od tohoto zavedeného procesu má daňový subjekt velkou šanci na úspěch při případné žalobě proti odchýlnému postupu správce daně.

Za specifické důkazní prostředky pro dokazování v převodních cenách byly v mé práci označeny znalecký posudek a dokumentace k převodním cenám.

Dokumentace k převodním cenám je nástroj, který by měl urychlit průběh daňové kontroly. Právní předpisy a mezinárodní dokumenty totiž definují obsahové i formální náležitosti takové dokumentace, což by mělo výrazně zjednodušit práci s tímto důkazním prostředkem. V České republice je vyhotovení TP dokumentace pro poplatníky na rozdíl od jiných států EU nepovinné, přičemž jsem dospěl k názoru, že takový stav je vhodný a není žádoucí ho měnit, protože by to představovalo další administrativní povinnost

pro kontrolované poplatníky a zasáhlo by to do systematiky důkazních prostředků v daňovém řádu.

Znalecký posudek představuje sice co do síly běžný důkazní prostředek, nicméně jedná se o dokument vyhotovený osobou s mimořádnými znalostmi v daném odvětví. Ze strany daňového poplatníka i správce daně je tedy nutné tuto vlastnost znaleckého posudku během daňové kontroly respektovat. Z mé práce vyplývá, že znalecký posudek může být velmi silným podkladem pro argumentaci daňového subjektu, pokud je současně vhodně formulováno jeho zadání. Správce daně bude během daňové kontroly na převodní ceny pracovat zejména s posudky předloženými kontrolovanými poplatníky, přičemž má práce označuje za chybný takový postup, kdy by správce daně paušálně odmítl jeho závěry respektovat bez bližšího odůvodnění. Správce daně není povinen se znaleckým posudkem řídit, nicméně musí objasnit důvody pro takové jeho rozhodnutí v podobě přezkoumatelné úvahy.

V mé práci jsem se rovněž věnoval institutu jinak spojených osob dle ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Ač v mezinárodním kontextu má toto ustanovené své opodstatnění, v oblasti vnitrostátních transakcí jsem v mé práci dospěl k závěru, že toto ustanovení nemá praktické využití. Dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu totiž vůbec nereflektuje ekonomickou podstatu zkoumaného ustanovení, kdy při jejím zohlednění musí být na jednání jinak spojených osob optimalizujících základ daně skrze cenovou manipulaci nahlíženo buď jako na krácení daně jiným způsobem dle ustanovení § 23 odst. 10 ZDP (potažmo jako na zneužití práva), nebo by nemělo být správcem daně postihováno vůbec. Nejsilnějším důvodem pro úpravu základu daně je dle nynější judikatury zjištěná předraženost zkoumaných plnění, což však z ekonomické podstaty věci nepostačuje k získání daňové výhody a ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP je tak dle mého názoru v praxi užíváno a aplikováno nesprávně. S tím jsem rovněž došel k paralelnímu závěru, že neudržitelný je i konstantní názor NSS o nepotřebnosti zkoumání subjektivní stránky zapojení kontrolovaných osob do řetězce společností optimalizujících základ daně skrze cenovou manipulaci.

Dílčím cílem mojí práce bylo shromáždit statistické údaje týkající se daňových kontrol a daňových kontrol na převodní ceny.

Z dat dostupných k daňovým kontrolám jednoznačně plyne, že se zvyšuje kontrolní efektivita finanční správy. Zatímco v roce 2014 bylo s doměrkem daně ukončeno 42 %

daňových kontrol, v roce 2021 se jednalo již o 70 % daňových kontrol, a to vše za současného výrazného poklesu absolutního počtu vedených daňových kontrol.

Pro získání údajů o daňových kontrolách zaměřených na převodní ceny jsem využil informačního zákona a prostřednictvím žádostí o informace jsem od relevantních veřejných institucí poptal dostupné statistické údaje v této oblasti. Z odpovědí na mé žádosti vyplývá, že informace v mnou zkoumané oblasti nejsou žádným orgánem agregovaně shromažďovány a pro komplexní analýzu by bylo nutné provést rozsáhlý sběr dat z každé individuální daňové kontroly na převodní ceny a z každého individuálního soudního řízení. Jediná dostupná data se týkají počtu ukončených daňových kontrol v jednotlivých letech s uvedením celkové výše doměřené daně či snížení daňové ztráty. Získaná data nevykazují žádný evidentní trend, nicméně lze alespoň rámcově sledovat vzrůstající počet kontrol na převodní ceny (jak v absolutním vyjádření, tak procentuálním vyjádření ve vztahu ke všem daňovým kontrolám), nicméně tomuto trendu nijak nekoreluje výše doměřené daně, která je v čase zcela proměnlivá.

Pro další výzkum v oblasti převodních cen bych navrhoval podrobněji prozkoumat vztah institutu jinak spojených osob dle ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP (respektive krácení daně jiným způsobem dle ustanovení § 23 odst. 10 ZDP) a institutu daňových podvodů na dani z přidané hodnoty, neboť při aplikaci mých závěrů by se dle mého úsudku měly tyto dvě (resp. tři) oblasti přibližovat zejména v oblasti vyhodnocování subjektivní stránky postihovaných jednání a zjišťování existence tzv. objektivních okolností.

Zdroje

Publikace a odborné články

AMIDU, Mohammed, COFFIE, William a Philomina ACQUAH. Transfer pricing, earnings management and tax avoidance of firms in Ghana. *Journal of Financial Crime*, 2019, Vol. 26 No. 1. ISSN: 1359-0790

AULICKÁ, Jana. Judikatura NSS: Daňová kontrola. *Soudní rozhledy*, 2016, č. 9. ISSN: 1211-4405

CATALDI, Matteo a Mirko SEVERI. International Transfer Pricing Aspects of Sanctions against Countries. *International Transfer Pricing Journal*, 2022, Vol. 29 No. 4. ISSN: 1385-3074

CRISTEA, Anca D a Daniel X. NGUYEN. Transfer pricing by multinational firms: New evidence from foreign firm ownerships. *American Economic Journal: Economic Policy*, 2016, vol. 8, No. 3. ISSN: 1945-774X

DUBŠEKOVÁ, Lenka. Meritum Daňový řád 2022. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN: 978-80-7676-266-4

HENDRYCH, Dušan, a kol. Správní právo. Obecná část. 9. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN: 978-80-7400-624-1

CHOI, Jay Pil; FURUSAWA, Taiji; ISHIKAWA, Jota. Transfer pricing regulation and tax competition. *Journal of International Economics*, 2020, vol. 127. ISSN: 0022-1996

KAČALJAK, Matej. Súdne spory v oblasti transferového oceňovania na Slovensku – relevancia OECD smernice o transferovom oceňovaní. *Acta Universitatis Carolinae Iuridica*, 2022, vol. 4. ISSN: 0323-0619

KAPOUN, Vítězslav. Úvod do převodních cen. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2018, ročník XXVI., č. 4/2018. ISSN: 2570-5601

KASPER, Matthias a James ALM. Audits, audit effectiveness, and post-audit tax compliance. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 2022, vol. 195. ISSN: 0167-2681

KOLÁŘ, Michal. Přehled využití konceptu safe harbour pro stanovení převodních cen. *Ekonomika a management*, 2016, č. 4. ISSN: 1802-8934

KÜHN, Zdeněk. Soudní řád správní: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-479-1

LANDGRÁF, Roman. Dokazování v daňovém právu - vybrané doktrinní a komparativní poznámky. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*, 2016, vol. 2. ISSN: 1211-9946

LICHNOVSKÝ, O., a kol. Daňový řád. Komentář. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021. ISBN: 978-80-7400-838-2

LICHNOVSKÝ, Ondřej a Lukáš KŘÍSTEK. Znalectví v daních aneb odborné otázky při správě daní. *Právní rozhledy*, 2016, č. 13-14. ISSN: 1210-6410

MATYÁŠOVÁ, Lenka a Marie Emílie GROSSOVÁ. Daňový řád: s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015. ISBN 978-80-7502-081-9

NOVOTNÁ, Monika, a kol. Daňové řízení. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019. ISBN: 978-80-7400-730-9

OECD. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paříž: OECD Publishing, 2022. ISBN: 978-92-64-52691-4

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. Paříž: OECD Publishing, 2017. ISBN: 978-92-64-28795-2

ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád: praktický komentář. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. ISBN 978-80-7598-963-5

SATO, Alexej. Celní hodnota a transferové ceny. *Český finanční a účetní časopis*, 2013, č. 2. ISSN: 1802-2200

SOCHOROVÁ, Vendula. Specifika dokazování v daňovém řízení. Praha: C.H. Beck, 2014. ISBN 978-80-7400-520-6

SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6

SOLILOVÁ, Veronika, a kol. Compliance costs of transfer pricing in case of SMEs: Czech case. *European Financial and Accounting Journal*, 2017, vol. 12/1. ISSN: 1805-4846

SOLILOVÁ, Veronika a Veronika SOBOTKOVÁ. Transfer pricing and the Czech tax policy. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 2010, vol. LVIII, No. 6. ISSN: 1211-8516

SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVA. Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN: 978-80-7598-169-1

VEGA, Alberto. International Governance through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines. *Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, 2012, vol. 5. Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=2100341>

WINTEROVÁ, Alena a Alena MACKOVÁ. Civilní právo procesní. 9. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-298-1

Zákony a jiné právní předpisy

Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Sněmovní tisk č. 685/0

Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Sněmovní tisk č. 841/0

Generální finanční ředitelství. Pokyn GFŘ D – 34: Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny. 2019. Č. j. 45076/19/7100-40113-110343

Generální finanční ředitelství. Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly. 2022. Č. j.: 36381/22/7700-10124-506246

Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 266/1998 Sb., o přístupu České republiky ke Konvenci o Organizaci pro ekonomickou spolupráci a rozvoj a Dodatkovým protokolům č. 1 a č. 2

Usnesení č. 2/1993 Sb., předsednictva České národní rady o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku ČR

Usnesení Rady a zástupců vlád členských států, zasedajících v Radě, ze dne 27. června 2006 o kodexu chování ohledně dokumentace v oblasti převodních cen mezi sdruženými podniky v Evropské unii (2006/C 176/01)

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku

Zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)

Zákon č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech

Zákon č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

Judikatura

rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 – 59

rozsudek NSS ze dne 12. 02. 2020, č. j. 10 Afs 343/2019 – 49

rozsudek NSS ze dne 28. 04. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57

rozsudek NSS ze dne 25. 06. 2007, č. j. 8 Afs 152/2005 – 72

rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46

rozsudek NSS ze dne 07. 03. 2023, č. j. 5 Afs 352/2020 – 52

rozsudek NSS ze dne 21. 09. 2022, č. j. 7 Afs 189/2022 – 23

nález ÚS ze dne 14. 08. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18

rozsudek KS v Ostravě ze dne 11. 05. 2022, č. j. 25 A 230/2021 – 39

rozsudek NSS ze dne 24.06.2020, č. j. 1 Afs 438/2017 – 52

rozsudek NSS ze dne 28. 07. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75

rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2022, č. j. 10 Afs 2/2022 – 49

rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2022, č. j. 5 Afs 141/2021 – 37

rozsudek NSS ze dne 22. 01. 2021, č. j. 5 Afs 310/2019 – 49

rozsudek NSS ze dne 20. 02. 2015, č. j. 5 Afs 38/2014 – 37

rozsudek NSS ze dne 21. 11. 2022, č. j. 4 Afs 381/2021 – 40

rozsudek NSS ze dne 29. 01. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018 – 63

rozsudek NSS ze dne 27. 01. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81

rozsudek NSS ze dne 19. 04. 2023, č. j. 1 Afs 104/2022 – 44

rozsudek NSS ze dne 23. 01. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31

rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018 – 61

rozsudek NSS ze dne 16. 11. 2010, č. j. 5 Afs 85/2009 – 67

rozsudek NSS ze dne 20. 02. 2020, č. j. 7 Afs 472/2018 – 57

rozsudek NSS ze dne 25. 04. 2018, č. j. 3 Afs 105/2017 – 22

rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2022, č. j. 2 Afs 66/2021 – 51

rozsudek KS v Brně ze dne 30. 09. 2021, č. j. 30 Af 37/2019 – 100

rozsudek KS v Brně ze dne 14. 12. 2022, č. j. 29 Af 93/2019 – 90

rozsudek NSS ze dne 18. 03. 2015, č. j. 6 Afs 176/2014 – 24

rozsudek NSS ze dne 26. 03. 2014, č. j. 9 Afs 87/2012 – 50

rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018 – 46

rozsudek NSS ze dne 28. 07. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004 – 73

rozsudek NSS ze dne 08. 03. 2021, č. j. 5 Afs 316/2019 – 74

rozsudek NSS ze dne 26. 04. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021 – 42

rozsudek NSS ze dne 18. 08. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021 – 67

rozsudek NSS ze dne 13. 02. 2020, č. j. 7 Afs 176/2019 – 26

rozsudek NSS ze dne 04. 08. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 – 60

rozsudek NSS ze dne 13. 06. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30

rozsudek NSS ze dne 29. 05. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018 – 59

usnesení NSS ze dne 22. 12. 2021, č. j. 2 Afs 132/2020 – 56

rozsudek NSS ze dne 27. 04. 2022, č. j. 7 Afs 398/2019 – 49

rozsudek NSS ze dne 28. 05. 2020, č. j. 10 Afs 282/2018 – 44

rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013 – 21

rozsudek NSS ze dne 18. 06. 2020, č. j. 2 Afs 282/2018 – 41

rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2020, č. j. 4 Afs 125/2020 – 61

Webové stránky a ostatní zdroje

Částečné poskytnutí informací podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ze dne 24.03.2023. *Odvolací finanční ředitelství*. 2023. Č. j. 11129/23/5100-41451-711647

Global Transfer Pricing Review. *KPMG*. [online]. 2023. [cit. 26. 04. 2023]. Dostupné z: <https://tax.kpmg.us/articles/global-transfer-pricing-review.html>

HAMAEEKERS, Hubert. An introduction to transfer pricing: the American versus the European approach. *Comision Económica para América Latina y el Caribe – VII Seminario Regional de Política Fiscal*. 1995. [cit. 10. 02. 2023]. Dostupné z: <https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/34228/S9500513.pdf?sequence=1>

Informace Generálního finančního ředitelství k vydání aktualizované Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy 2022. *Generální finanční ředitelství*. [online]. 2022. [cit. 17. 02. 2023]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Informace_GFR_k_aktualizaci_Smernice_OECD-TPG_2022.pdf

KAMDAR, Mahomed. Exploring comparability analysis. *Tax Professional*, 2021, vol. 39. [cit. 24. 02. 2023]. Dostupné z: <https://journals.co.za/doi/abs/10.10520/ejc-taxpro-v2021-n39-a5>

KOTLÁNOVÁ, Veronika. *Správa daní v oblasti převodních cen ve světle judikatury*. Praha, 2023. Diplomová práce. VŠE v Praze. Katedra veřejných financí. Vedoucí práce Jana Tepperová.

Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní. *Ministerstvo financí ČR*. [online]. 2016. [cit. 10. 02. 2023]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656>

Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol. *Finanční správa*. [online]. 2022 [cit. 26. 02. 2023]. Dostupné z: <https://statistiky.financnisprava.cz/cs/kontrolni-cinnost/prehled-o-poctu-a-vysledcich-danovych-ko>

Příručka evidování skutečných majitelů. *Finanční analytický úřad*. [online]. 2021. [cit. 28. 04. 2023]. Dostupné z: <https://www.financnianalytickyurad.cz/files/prirucka-evidovani-skutecnych-majitelu-dokument-ministerstva-spravedlnosti.pdf>

Questions raised on Italy's penalty protection régime. Mazars [online]. 2022. [cit. 26. 04. 2023]. Dostupné z: <https://blogs.mazars.com/globaltax/2022/07/22/questions-raised-on-italys-penalty-protection-regime/>

Řízení o závazném posouzení podle daňového řádu. *Epravo.cz* [online]. 2018. [cit. 12. 02. 2023]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/rizeni-o-zavaznem-posouzeni-podle-danoveho-radu-107101.html>

Sdělení k žádosti dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ze dne 17.05.2023. *Generální finanční ředitelství*. 2023. Č. j. 33995/23/7700-50127-202098

Transfer Pricing Year End Adjustments due to High Inflation in Türkiye. *KPMG*. [online]. 2022. [cit. 19. 02. 2023]. Dostupné z: <https://kpmgvergi.com/blog/transfer-pricing-year-end-adjustments-due-to-high-inflation-in-turkiye/1245>

Využití znaleckých posudků v oblasti převodních cen. *Epravo.cz* [online]. 2021. [cit. 24. 05. 2023]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/vyuziti-znaleckych-posudku-v-oblasti-prevodnich-cen-112716.html>

World economic outlook: Update. *Mezinárodní měnový fond*. [online]. 2023. [cit. 19. 02. 2023]. Dostupné z: <https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/WEO/2023/Update/January/English/text.ashx>

Zahájení a ukončení daňové kontroly po novele daňového řádu. *KPMG*. [online]. 2021. [cit. 12. 03. 2023]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/zahajeni-a-ukonceni-danove-kontroly-po-novele-danoveho-radu>

Seznam použitých zkratk

DŘ; daňový řád	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
GFŘ	Generální finanční ředitelství
informační zákon	zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím
Kodex EU	Usnesení Rady a zástupců vlád členských států, zasedajících v Radě, ze dne 27. června 2006 o kodexu chování ohledně dokumentace v oblasti převodních cen mezi sdruženými podniky v Evropské unii
Konvence o OECD	Sdělení č. 266/1998 Sb. Ministerstva zahraničních věcí o přístupu České republiky ke Konvenci o Organizaci pro ekonomickou spolupráci a rozvoj a Dodatkovým protokolům č. 1 a č. 2
KS	krajský soud
LZPS; Listina základních práv a svobod	usnesení č. 2/1993 Sb., předsednictva České národní rady o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku ČR
Modelová smlouva OECD	Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OFŘ	Odvolací finanční ředitelství
OZ; občanský zákoník	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Směrnice; Směrnice OECD	Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy
SŘS; soudní řád správní	zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní
SZDZ; DTT	smlouva o zamezení dvojímu zdanění
trestní zákoník	zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
ÚS	Ústavní soud
zákon o finanční správě	zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky
zákon o znalcích	zákon č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech
ZDP; zákon o daních z příjmů	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZOK; zákon o obchodních korporacích	zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)

Příloha č. 1

pořadové číslo	č. j.	řešená problematika
1	10 Afs 2/2022 – 49	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP
2	7 Afs 13/2021 – 44	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP
3	10 Afs 453/2021 – 66	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP prokazování a stanovování nezávislé ceny
4	4 Afs 381/2021 – 40	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP
5	10 Afs 309/2020 – 38	DPH
6	9 Afs 37/2022 – 37	prokazování a stanovování nezávislé ceny
7	5 Afs 141/2021 – 37	prokazování a stanovování nezávislé ceny
8	7 Afs 369/2020 – 32	prokazování a stanovování nezávislé ceny
9	9 Afs 148/2020 – 39	žalobce v tomto řízení nerozporoval užití ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, ač mu byla daň dle tohoto ustanovení stanovena
10	1 Afs 357/2021 – 50	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP
11	7 Afs 398/2019 – 49	prokazování a stanovování nezávislé ceny použití znaleckého posudku
12	10 Afs 289/2021 – 42	rozdíl mezi § 23 odst. 7 ZDP a zneužitím práva
13	3 Afs 427/2019 – 40	prokazování a stanovování nezávislé ceny
14	2 Afs 298/2019 – 57	prokazování a stanovování nezávislé ceny použití znaleckého posudku
15	10 Afs 303/2019 – 54	NSS se nemohl námitkou týkající se § 23 odst. 7 ZDP zabývat pro její neuvedení v žalobě
16	5 Afs 106/2019 – 43	prokazování a stanovování nezávislé ceny
17	4 Afs 75/2021 – 30	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP
18	1 Afs 110/2021 – 78	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP prokazování a stanovování nezávislé ceny
19	2 Afs 313/2019 – 43	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP
20	1 Afs 109/2021 – 67	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP prokazování a stanovování nezávislé ceny
21	1 Afs 92/2021 – 37	DPFO
22	2 Afs 148/2020 – 37	prokazování a stanovování nezávislé ceny
23	2 Afs 375/2019 – 46	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP
24	3 Afs 393/2019 – 43	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP

25	5 Afs 310/2019 – 49	prokazování a stanovování nezávislé ceny použití znaleckého posudku
26	4 Afs 125/2020 – 61	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP prokazování a stanovování nezávislé ceny
27	3 Afs 61/2019 – 72	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP
28	10 Afs 188/2020 – 34	NSS se nemohl námitkou týkající se § 23 odst. 7 ZDP zabývat pro její neuvedení v žalobě
29	9 Afs 332/2018 – 31	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP prokazování a stanovování nezávislé ceny
30	2 Afs 282/2018 – 41	prokazování a stanovování nezávislé ceny použití znaleckého posudku
31	2 Afs 248/2019 – 56	prokazování a stanovování nezávislé ceny
32	4 Afs 468/2019 – 37	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP
33	1 Afs 366/2019 – 29	prokazování a stanovování nezávislé ceny
34	10 Afs 217/2018 – 43	prokazování a stanovování nezávislé ceny
35	7 Afs 176/2019 – 26	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP prokazování a stanovování nezávislé ceny použití znaleckého posudku
36	9 Afs 232/2018 – 63	prokazování a stanovování nezávislé ceny použití znaleckého posudku
37	5 Afs 341/2017 – 47	prokazování a stanovování nezávislé ceny
38	10 Afs 105/2018 – 41	prokazování a stanovování nezávislé ceny
39	2 Afs 131/2018 – 59	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP
40	6 Afs 44/2018 – 31	prokazování a stanovování nezávislé ceny
41	10 Afs 103/2018 – 44	prokazování a stanovování nezávislé ceny
42	10 Afs 393/2017 – 54	prokazování a stanovování nezávislé ceny použití znaleckého posudku
43	10 Afs 104/2018 – 40	prokazování a stanovování nezávislé ceny použití znaleckého posudku
44	6 Afs 129/2018 – 29	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP
45	3 Afs 105/2017 – 22	prokazování a stanovování nezávislé ceny použití znaleckého posudku

46	2 Afs 380/2017 – 29	prokazování a stanovování nezávislé ceny použití znaleckého posudku
47	1 Afs 143/2017 – 32	prokazování a stanovování nezávislé ceny použití znaleckého posudku
48	6 Afs 34/2017 – 71	přednost užití § 24 odst. 1 ZDP před § 23 odst. 7 ZDP
49	2 Afs 244/2016 – 58	zajišťovací příkaz na budoucí daň stanovenou dle pravidel o tržním odstupu použití znaleckého posudku
50	5 Afs 194/2015 – 34	prokazování a stanovování nezávislé ceny
51	6 Afs 176/2014 – 24	prokazování a stanovování nezávislé ceny
52	8 Afs 100/2014 – 33	prokazování a stanovování nezávislé ceny korekce úpravy základu daně na obou stranách transakce
53	5 Afs 38/2014 – 37	vztah § 23 odst. 7 ZDP k právní úpravě nepeněžních benefitů pro zaměstnance
54	9 Afs 92/2013 – 27	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP prokazování a stanovování nezávislé ceny
55	7 Afs 39/2014 – 48	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP prokazování a stanovování nezávislé ceny
56	6 Afs 60/2014 – 56	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP prokazování a stanovování nezávislé ceny
57	7 Afs 93/2012 – 52	vztah transfer pricingu a investičních pobídek
58	7 Afs 94/2012 – 74	vztah transfer pricingu a investičních pobídek
59	7 Afs 95/2012 – 47	vztah transfer pricingu a investičních pobídek
60	7 Afs 96/2012 – 75	vztah transfer pricingu a investičních pobídek
61	7 Afs 77/2013 – 41	prokazování a stanovování nezávislé ceny použití znaleckého posudku
62	9 Afs 87/2012 – 50	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP prokazování a stanovování nezávislé ceny
63	2 Afs 67/2012 – 40	prokazování a stanovování nezávislé ceny použití znaleckého posudku

64	7 Afs 86/2013 – 21	prokazování a stanovování nezávislé ceny použití znaleckého posudku
65	1 Afs 67/2013 – 28	posouzení případů, kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob
66	7 Afs 47/2013 – 30	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP
67	7 Afs 48/2013 – 31	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP
68	5 Afs 34/2012 – 65	§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP prokazování a stanovování nezávislé ceny
69	1 Afs 99/2012 – 52	prokazování a stanovování nezávislé ceny použití znaleckého posudku
70	1 Afs 101/2012 – 31	prokazování a stanovování nezávislé ceny
71	7 Afs 74/2010 – 81	prokazování a stanovování nezávislé ceny
72	2 Afs 180/2006 – 75	jiné ustanovení ZDP
73	2 Afs 42/2008 – 62	vztah § 23 odst. 7 ZDP ve vztahu ke konkrétní DTT
74	8 Afs 80/2007 – 105	prokazování a stanovování nezávislé ceny
75	7 Afs 110/2007 – 55	pozice zaměstnanců optikou ustanovení § 23 odst. 7 ZDP
76	8 Afs 72/2007 – 65	výklad vůle smluvních stran z pohledu § 24 odst. 1 ZDP a § 23 odst. 7 ZDP
77	2 Afs 51/2007 – 59	prokazování a stanovování nezávislé ceny

Příloha č. 2

GFŘ

Žádost o informace

Generální finanční
ředitelství
Lazarská 15/7 117 22
PRAHA 1

ID OS: p9hwj4f

V Praze dne 04. 05. 2023

Žádost o poskytnutí informace

dle ustanovení § 13 an. zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím ve znění pozdějších předpisů (dále jen „InfZ“ či „informační zákon“).

Vážení,

obracím se tímto dopisem na Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) jakožto povinný subjekt v souladu s informačním zákonem, a to s žádostí o poskytnutí níže specifikovaných informací. Informace budou využity pro účely zpracování mé diplomové práce, jejíž zadání tvoří přílohu této žádosti.

Cestou této žádosti Vás zdvořile žádám o poskytnutí následujících informací, které se týkají činnosti finanční správy:

1. Kolik bylo v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 a 2022 zahájeno daňových kontrol ve smyslu § 85 an. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DR“), jejichž předmětem bylo přezkoumání dodržování pravidla o zachování tržního odstupu dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), tedy z důvodu, zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami nelíšily od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek?
2. Kolik činila v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 a 2022 daň (v tis. Kč), která byla domněněná na základě daňových kontrol dle bodu 1. této žádosti?
3. Kolik činilo v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 a 2022 zvýšení základu daně (v tis. Kč), které bylo provedeno na základě daňových kontrol dle bodu 1. této žádosti?
4. Kolik činilo v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 a 2022 snížení daňové ztráty (v tis. Kč), které bylo provedeno na základě daňových kontrol dle bodu 1. této žádosti?

Dále Vás zdvořile žádám o poskytnutí níže uvedených dodatečných informací, které se týkají daňových kontrol v bodě 1. této žádosti, pokud jimi GFŘ disponuje. V souvislosti s níže uvedenými dotazy uvádím, že pokud by s jejich poskytnutím měla vzniknout potřeba uhradit dodatečné náklady kvůli nadměrné administrativní zátěži ve smyslu InfZ, pak o jejich poskytnutí dále nežádám.

5. Jaká byla průměrná délka trvání daňové kontroly dle bodu 1. této žádosti (ve dnech)?
6. Kolik procent dodatečných platebních výměrů vydaných v souvislosti s daňovými kontrolami dle bodu 1. této žádosti bylo napadeno odvoláním dle ustanovení § 109 odst. 1 DR?

Prosím o zaslání informací shora uvedených do mé datové schránky, ID j5ak9s.

Současně prosím o zaslání informací v 15denní lhůtě dle ustanovení § 14 odst. 5 písm. d) InfZ.

V případě jakýchkoliv dotazů mne prosím kontaktujte skrze datovou schránku či neformálně emailem na adrese „cint01@vse.cz“ či telefonicky na čísle [REDACTED]

Předem děkuji za vyhovění mé žádosti.

Tomáš Cink
dat. nar. 27. 05. 1998

Poskytnutí informací

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



Sekce správy daní

Č. j.: 33995/23/7700-50127-202098

Vyřizuje: Mgr. Kateřina Bloudková, Oddělení soudních a správních agend
Tel: (+ 420) 296 854 184, (+ 420) 296 852 222
E-mail: Katerina.Bloudkova@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9hwj4f

Tomáš Cink
Jelínkova 1868
356 01 Sokolov

SDĚLENÍ K ŽÁDOSTI

Generální finanční ředitelství (dále jen „povinný subjekt“) obdrželo dne 4. 5. 2023 Vaši žádost dle zák. č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „InfZ“), o informace týkající se kontrolní činnosti v souvislosti s převodními cenami v období let 2014 až 2022, které jste specifikoval v bodech 1 až 6 žádosti.

Povinný subjekt Vám níže poskytuje tabulku týkající se kontrolní činnosti na úseku převodních cen prováděné příslušnými orgány Finanční správy ČR, která je odpovědí na body 1 až 4 žádosti tak, jak jsou povinným subjektem údaje evidovány – počet kontrol dle roku ukončení (nikoliv zahájení), doměřená daň, zvýšení základu daně a snížení daňové ztráty.

Rok	Doměřená daň	Zvýšení základu daně	Snížení daňové ztráty	Počet ukončených KO v TP
2014	59 402 410	259 612 320	244 221 586	347
2015	446 263 377	2 431 935 440	390 970 153	377
2016	886 116 252	4 783 203 802	8 502 980 932	348
2017	189 426 141	1 047 736 706	216 256 686	314
2018	1 215 780 302	5 345 882 863	12 692 002 401	360
2019	355 727 959	2 003 023 023	1 127 107 607	436
2020	1 361 957 662	7 009 851 203	851 460 154	249
2021	604 890 165	2 528 639 791	908 412 747	437
2022	1 038 932 417	4 783 925 162	1 113 634 237	614

Hodnoty jsou uvedeny v celých Kč.

K informacím, které byly požadovány pod body 5 a 6, povinný subjekt sděluje, že tyto údaje neeviduje. Informace by bylo nutno vyhledat u příslušných správců daně, což by vedlo

Č. j.: 33995/23/7700-50127-202098

strana 2 (celkem 2)

ke zpoplatnění žádosti ve smyslu § 17 odst. 3 InfZ. Jelikož v žádosti uvádíte, že v takovém případě informace nepožadujete, povinný subjekt k tomuto kroku nepřistoupil.

Mgr. Ladislav Henáč
ředitel sekce

Žádost o informace

Odvolací finanční ředitelství
Masarykova 427/31
602 00 Brno-střed

ID DS: **xjsn2gp**

V Praze dne 24. 02. 2023

Žádost o poskytnutí informace

dle ustanovení § 13 an. zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**InfZ**“ či „**informační zákon**“).

Vážený,

obracím se tímto dopisem na Odvolací finanční ředitelství (dále jen „**OFŘ**“) jakožto povinný subjekt v souladu s informačním zákonem, a to s žádostí o poskytnutí níže specifikovaných informací. Informace budou využity pro účely zpracování mé diplomové práce, jejíž zadání tvoří přílohu této žádosti.

Cestou této žádosti Vás zdvořile žádám o poskytnutí následujících informací, které se týkají přímo činnosti OFŘ:

1. Kolik bylo v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021 zahájeno odvolacích řízení ve smyslu § 109 an. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**DŘ**“), jejichž předmětem bylo přezkoumání dodatečných platebních výměrů, které byly vydány prvoinstančním finančním úřadem z důvodu porušení pravidla o zachování tržního odstupu dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZDP**“), tedy z důvodu, že se ceny sjednané mezi spojenými osobami lišily od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a tento rozdíl nebyl uspokojivě doložen?
2. Jaká byla průměrná doba trvání odvolacího řízení ve smyslu § 109 an. DŘ zahájeného v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021, a to z totožných důvodů jako v bodě 1? Dobou trvání rozumím úsek (ve dnech) ode dne doručení odvolání správci daně prvního stupně dle ustanovení § 109 odst. 3 DŘ do dne pravomocného ukončení daného odvolacího řízení.
3. Jaký byl počet odvolacích řízení ve smyslu § 109 an. DŘ zahájených a vedených z totožných důvodů jako v bodě 1, které v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021 pravomocně skončily
 - a. změnou napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) DŘ v neprospěch daňového subjektu (čímž rozumím situaci, kdy je situace daňového subjektu ze strany OFŘ zhoršena, tedy mu je ze strany OFŘ doměřena vyšší daň, než kterou doměřil prvoinstanční finanční úřad);
 - b. změnou napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) DŘ v prospěch daňového subjektu (čímž rozumím situaci, kdy je situace daňového subjektu ze strany OFŘ zlepšena, tedy mu je ze strany OFŘ doměřena nižší daň, než kterou doměřil prvoinstanční finanční úřad);
 - c. zrušením napadeného rozhodnutí a zastavením řízení ve smyslu ustanovení § 116 odst. 1 písm. b) DŘ;

d. zamítnutím odvolání a potvrzením napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) DŘ?

4. Jaký byl počet rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 116 odst. 1 DŘ v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021, vydaných v odvolacích řízeních zahájených a vedených z totožných důvodů jako v bodě 1, které byly následně napadeny žalobou proti rozhodnutí správního orgánu dle ustanovení § 65 an. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ve znění pozdějších předpisů?

Dle ustanovení § 1 odst. 3 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jsou finanční úřady podřízeny OFŘ.

Cestou této žádosti Vás tedy zdvořile žádám rovněž o poskytnutí následujících informací, které se týkají činnosti Vám podřízených prvoinstančních finančních úřadů:

5. Kolik bylo v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021 zahájeno daňových kontrol ve smyslu § 85 an. DŘ, jejichž předmětem bylo zkoumání, zda nedošlo k porušení pravidla o zachování tržního odstupu dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, tedy zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami lišily od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a tento rozdíl nebyl uspokojivě doložen?
6. Kolik procent z daňových kontrol specifikovaných v bodě 5 bylo ukončeno a následně se stalo podkladem pro doměření daně z moci úřední dle ustanovení § 143 odst. 3 písm. a) DŘ? Tedy kolik procent z daňových kontrol specifikovaných v bodě 5 vedlo v konečném důsledku k doměření daně?
7. Kolik procent dodatečných platebních výměrů dle bodu 6 bylo napadeno odvoláním dle ustanovení § 109 odst. 1 DŘ?
8. Kolika procentům ze zahájených odvolacích řízení dle bodu 1 bylo plně vyhověno na úrovni finančních úřadů v rámci autoremedury, tedy dle ustanovení § 113 odst. 1 písm. a) DŘ?
9. Jaká byla průměrná doba trvání daňové kontroly ve smyslu § 85 an. DŘ zahájené v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, a to z totožných důvodů jako v bodě 5? Dobou trvání rozumím úsek (ve dnech) ode dne zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 DŘ v příslušném znění do ukončení daňové kontroly ve smyslu § 89 DŘ v příslušném znění.

Prosím o zaslání informací shora uvedených do mé datové schránky, ID jt5ak9s.

Současně prosím o zaslání informací v 15denní lhůtě dle ustanovení § 14 odst. 5 písm. d) InfZ. Pakliže bude nutné lhůtu prodloužit dle ustanovení § 14 odst. 6 InfZ, prosím rovněž o sdělení této skutečnosti před uplynutím původní 15denní lhůty.

Pokud OFŘ nedisponuje některými z mnou požadovaných informací, zdvořile prosím o uvedení, zda OFŘ či jiný subjekt disponuje alespoň příbuznými či podobnými informacemi. Současně prosím o případné sdělení, pokud by byly některé z mnou požadovaných informací již veřejně publikovány.

V případě jakýchkoliv dotazů mne prosím kontaktuje skrze datovou schránku či neformálně emailem na adrese „cint01@vse.cz“.

Předem děkuji za vyhovění mé žádosti.

Tomáš Cink

Částečné odložení

Odvolací finanční ředitelství
Masarykova 427/31, 602 00 Brno



Č. j.: 8440/23/5100-41451-711647

Vyřizuje: Mgr. Petr Moll, Oddělení daňového procesu I
Tel: (+ 420) 542 191 312
E-mail: podatelna5000@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: xjsn2gp

Tomáš Cink
Jelínkova 1868, 356 01 Sokolov

Sdělení o částečném odložení žádosti o poskytnutí informací podle § 14 odst. 5 písm. c) zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „InfZ“)

[1] Dne 24. 2. 2023 obdrželo Odvolací finanční ředitelství (dále jen „povinný subjekt“) podání pana Tomáše Cinka, Jelínkova 1868, 356 01 Sokolov (dále jen „žadatel“), které bylo zaevidováno pod č. j. 7566/23. Toto podání bylo podle svého obsahu vyhodnoceno jako žádost o poskytnutí informací, uplatněná dle § 13 InfZ (dále jen „žádost o poskytnutí informací“), prostřednictvím které se žadatel domáhá sdělení takto specifikovaných informací:

„1. Kolik bylo v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021 zahájeno odvolacích řízení ve smyslu § 109 an. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), jejichž předmětem bylo přezkoumání dodatečných platebních výměn, které byly vydány prvoinstančním finančním úřadem z důvodu porušení pravidla o zachování tržního odstupu dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), tedy z důvodu, že se ceny sjednané mezi spojenými osobami lišily od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a tento rozdíl nebyl uspokojivě doložen?

2. Jaká byla průměrná doba trvání odvolacího řízení ve smyslu § 109 an. DŘ zahájeného v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021, a to z totožných důvodů jako v bodě 1? Dobou trvání rozumím úsek (ve dnech) ode dne doručení odvolání správci daně prvního stupně dle ustanovení § 109 odst. 3 DŘ do dne pravomocného ukončení daného odvolacího řízení.

3. Jaký byl počet odvolacích řízení ve smyslu § 109 an. DŘ zahájených a vedených z totožných důvodů jako v bodě 1, které v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021 pravomocně skončily

a. změnou napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) DŘ v neprospěch daňového subjektu (čímž rozumím situaci, kdy je situace daňového subjektu ze strany OFŘ zhoršena, tedy mu je ze strany OFŘ doměřena vyšší daň, než kterou doměřil prvoinstanční finanční úřad);

b. změnou napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) DŘ v prospěch daňového subjektu (čímž rozumím situaci, kdy je situace daňového subjektu ze strany OFŘ zlepšena, tedy mu je ze strany OFŘ doměřena nižší daň, než kterou doměřil prvoinstanční finanční úřad);

c. zrušením napadeného rozhodnutí a zastavením řízení ve smyslu ustanovení § 116 odst. 1 písm. b) DŘ;

d. zamítnutím odvolání a potvrzením napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) DŘ?

4. Jaký byl počet rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 116 odst. 1 DŘ v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021, vydaných v odvolacích řízeních zahájených a vedených z totožných důvodů jako v bodě 1, které byly následně napadeny žalobou proti rozhodnutí správního orgánu dle ustanovení § 65 an. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ve znění pozdějších předpisů?

Dle ustanovení § 1 odst. 3 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jsou finanční úřady podřízeny OFŘ.

Cestou této žádosti Vás tedy zdvořile žádám rovněž o poskytnutí následujících informací, které se týkají činnosti Vám podřízených prvoinstančních finančních úřadů:

5. Kolik bylo v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021 zahájeno daňových kontrol ve smyslu § 85 an. DŘ, jejichž předmětem bylo zkoumání, zda nedošlo k porušení pravidla o zachování tržního odstupu dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, tedy zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami lišily od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a tento rozdíl nebyl uspokojivě doložen?

6. Kolik procent z daňových kontrol specifikovaných v bodě 5 bylo ukončeno a následně se stalo podkladem pro doměření daně z moci úřední dle ustanovení § 143 odst. 3 písm. a) DŘ? Tedy kolik procent z daňových kontrol specifikovaných v bodě 5 vedlo v konečném důsledku k doměření daně?

7. Kolik procent dodatečných platebních výměrů dle bodu 6 bylo napadeno odvoláním dle ustanovení § 109 odst. 1 DŘ?

8. Kolika procentům ze zahájených odvolacích řízení dle bodu 1 bylo plně vyhověno na úrovni finančních úřadů v rámci autoremedury, tedy dle ustanovení § 113 odst. 1 písm. a) DŘ?

9. Jaká byla průměrná doba trvání daňové kontroly ve smyslu § 85 an. DŘ zahájené v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, a to z totožných důvodů jako v bodě 5? Dobou trvání rozumím úsek (ve dnech) ode dne zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 DŘ v příslušném znění do ukončení daňové kontroly ve smyslu § 89 DŘ v příslušném znění."

[2] Povinný subjekt předmětnou žádost v části bodů 1. až 4. vyřizuje samostatně. Ve vztahu k bodům 5. až 9. žádosti povinný subjekt seznal, že v této části žádosti se požadované informace nevztahují k jeho působnosti.

[3] Ustanovení § 2 odst. 1 InfZ zakotvuje, že povinnými subjekty jsou (mimo jiné) státní orgány, které mají povinnost poskytovat informace **vztahující se k jejich působnosti**. Dle vymezení zvláštního zákona na příslušném odvětvovém úseku státní správy, tj. zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o FS“), jsou tak Generální finanční ředitelství i ostatní úřady Finanční správy v obecné rovině podle InfZ samostatnými povinnými subjekty, které poskytují informace **vztahující se k jejich působnosti**.

[4] V návaznosti na působnost orgánů Finanční správy je třeba poukázat předně na § 10 odst. 1 písm. a) zákona o FS, dle kterého správu daní vykonává finanční úřad. Dle § 11 zákona o FS je pro vybrané subjekty příslušný Specializovaný finanční úřad. Za správu

daní je pak třeba mimo jiné považovat provádění kontrolních postupů vč. daňové kontroly dle § 85 až § 88a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Správou daní je rovněž vedení nalézacího řízení dle § 134 a násl. daňového řádu (vyměřovacího, doměřovacího) zakončeného vydáním rozhodnutí (platební výměr, dodatečný platební výměr). Svou roli prvostupňový správce daně (tj. finanční úřad, Specializovaný finanční úřad) plní rovněž v první fázi odvolacího řízení (§ 109 a § 113 daňového řádu).

[5] Věcná působnost povinného subjektu pak vyplývá z § 7 zákona o FS. Podle uvedeného zákonného ustanovení Odvolací finanční ředitelství:

- a) vykonává působnost správního orgánu nejlíže nadřízeného finančním úřadům,
- b) provádí řízení o správních deliktech,
- c) vykonává z pověření ministerstva působnost dílčího kontaktního orgánu nebo kontaktního útvaru při vymáhání některých finančních pohledávek,
- d) vykonává z pověření ministerstva působnost kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní,
- e) vede evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy.

Věcná působnost finančních úřadů pak vyplývá z § 10 zákona o FS.

[6] Z povahy věci je zřejmé, že informace o počtu zahájených daňových kontrol, jejich délky, s tím souvisejícího doměření daně a navazujícího odvolacího řízení vedeného v první fázi před prvostupňovým správcem daně (tj. finančním úřadem) tak, jak jsou vymezeny v bodech 5. až 9. žádosti, nepochybně spadají do věcné působnosti jednotlivých finančních úřadů, ev. Specializovaného finančního úřadu.

[7] **Požadované informace v bodech 5. až 9. žádosti se tedy nevztahují k působnosti povinného subjektu.**

[8] Na základě výše uvedeného povinný subjekt předmětnou část žádosti odkládá dle § 14 odst. 5 písm. c) InfZ z důvodu nedostatku své působnosti.

[9] Pokud s uvedeným způsobem vyřízení žádosti žadatel nesouhlasí, může na postup povinného subjektu podat stížnost podle § 16a InfZ. Stížnost lze podat u povinného subjektu do 30 dnů ode dne seznámení s tímto sdělením. O stížnosti bude rozhodovat Generální finanční ředitelství.

Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D.
ředitel Odvolacího finančního ředitelství

Rozdělovník:
do vlastních rukou -
Tomáš Cink, Jelínskova 1868, 356 01 Sokolov

Vypraveno dne:

Elektronicky podepsáno
06.03.2023
Mgr. Tomáš Rozehnal Ph.D.
ředitel Odvolacího finančního
ředitelství

Sdělení k žádosti

Odvolací finanční ředitelství
Masarykova 427/31, 602 00 Brno



OFR00911423
ESS

Č. j.: 9002/23/5100-41451-711647

Vyřizuje: Mgr. Petr Moll, Oddělení daňového procesu I
Tel: (+ 420) 542 191 312
E-mail: podatelna5000@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: xjsn2gp

Tomáš Cink
Jelínkova 1868, 356 01 Sokolov

Sdělení k žádosti o informace dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „InfZ“)

[1] Dne 24. 2. 2023 obdrželo Odvolací finanční ředitelství (dále jen „povinný subjekt“) podání pana Tomáše Cinka, Jelínkova 1868, 356 01 Sokolov (dále jen „žadatel“), které bylo zaevidováno pod č. j. 7566/23. Toto podání bylo podle svého obsahu vyhodnoceno jako žádost o poskytnutí informací, uplatněná dle § 13 InfZ (dále jen „žádost o poskytnutí informací“), prostřednictvím které se žadatel domáhá sdělení takto specifikovaných informací:

„1. Kolik bylo v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021 zahájeno odvolacích řízení ve smyslu § 109 an. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), jejichž předmětem bylo přezkoumání dodatečných platebních výměrů, které byly vydány prvoinstančním finančním úřadem z důvodu porušení pravidla o zachování tržního odstupu dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), tedy z důvodu, že se ceny sjednané mezi spojenými osobami lišily od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a tento rozdíl nebyl uspokojivě doložen?“

2. Jaká byla průměrná doba trvání odvolacího řízení ve smyslu § 109 an. DŘ zahájeného v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021, a to z totožných důvodů jako v bodě 1? Dobou trvání rozumím úsek (ve dnech) ode dne doručení odvolání správci daně prvního stupně dle ustanovení § 109 odst. 3 DŘ do dne pravomocného ukončení daného odvolacího řízení.

3. Jaký byl počet odvolacích řízení ve smyslu § 109 an. DŘ zahájených a vedených z totožných důvodů jako v bodě 1, které v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021 pravomocně skončily

a. změnou napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) DŘ v neprospěch daňového subjektu (čímž rozumím situaci, kdy je situace daňového subjektu ze strany OFŘ zhoršena, tedy mu je ze strany OFŘ doměřena vyšší daň, než kterou doměřil prvoinstanční finanční úřad);

b. změnou napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) DŘ ve prospěch daňového subjektu (čímž rozumím situaci, kdy je situace daňového subjektu ze strany OFŘ zlepšena, tedy mu je ze strany OFŘ doměřena nižší daň, než kterou doměřil prvoinstanční finanční úřad);

c. zrušením napadeného rozhodnutí a zastavením řízení ve smyslu ustanovení § 116 odst. 1 písm. b) DŘ;

d. zamítnutím odvolání a potvrzením napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) DŘ?

4. Jaký byl počet rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 116 odst. 1 DŘ v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021, vydaných v odvolacích řízeních zahájených a vedených z totožných důvodů jako v bodě 1, které byly následně napadeny žalobou proti rozhodnutí správního orgánu dle ustanovení § 65 an. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ve znění pozdějších předpisů?

Dle ustanovení § 1 odst. 3 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jsou finanční úřady podřízeny OFŘ.

Cestou této žádosti Vás tedy zdvořile žádám rovněž o poskytnutí následujících informací, které se týkají činnosti Vám podřízených prvoinstančních finančních úřadů:

5. Kolik bylo v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021 zahájeno daňových kontrol ve smyslu § 85 an. DŘ, jejichž předmětem bylo zkoumání, zda nedošlo k porušení pravidla o zachování tržního odstupu dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, tedy zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami lišily od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a tento rozdíl nebyl uspokojivě doložen?

6. Kolik procent z daňových kontrol specifikovaných v bodě 5 bylo ukončeno a následně se stalo podkladem pro doměření daně z moci úřední dle ustanovení § 143 odst. 3 písm. a) DŘ? Tedy kolik procent z daňových kontrol specifikovaných v bodě 5 vedlo v konečném důsledku k doměření daně?

7. Kolik procent dodatečných platebních výměrů dle bodu 6 bylo napadeno odvoláním dle ustanovení § 109 odst. 1 DŘ?

8. Kolika procentům ze zahájených odvolacích řízení dle bodu 1 bylo plně vyhověno na úrovni finančních úřadů v rámci autoremedury, tedy dle ustanovení § 113 odst. 1 písm. a) DŘ?

9. Jaká byla průměrná doba trvání daňové kontroly ve smyslu § 85 an. DŘ zahájené v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, a to z totožných důvodů jako v bodě 5? Dobou trvání rozumím úsek (ve dnech) ode dne zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 DŘ v příslušném znění do ukončení daňové kontroly ve smyslu § 89 DŘ v příslušném znění."

[2] Povinný subjekt předmětnou žádost v části bodů 5. až 9. odložil (sdělení č. j. 8440/23/5100-41451-711647 ze dne 6. 3. 2023). Ve vztahu k bodům 1. až 4. žádosti povinný subjekt sděluje následující.

[3] Povinný subjekt odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Al 25/2016-90 ze dne 19. 2. 2019, který byl korigován rozsudkem NSS č. j. 8 As 62/2019-37 ze dne 14. 5. 2021 a zároveň částečně vychází i z rozsudku NSS č. j. 9 As 257/2017-46 ze dne 28. 11. 2018. Soudy mj. dovodily povinnost povinného subjektu sdělit žadateli, zda disponuje informacemi obdobnými těm, které požaduje, aby mohl žádost o informace modifikovat a povinný subjekt mu informace poskytl.

[4] Povinný subjekt tedy v souladu s nastíněným právním názorem správních soudů a s ohledem na obsah předmětné žádosti o informace žadateli sděluje, že v elektronické podobě (a bez nutnosti mimořádné rozsáhlého vyhledávání) eviduje k bodům 1. až 4. žádosti následující informace:

ad 1.

Povinný subjekt má možnost z jím vedené evidence vyfiltrovat informace o počtu zahájených odvolacích řízení, jejichž předmětem bylo přezkoumání dodatečných platebních výměrů, které byly vydány prvoinstančním finančním úřadem z důvodu porušení pravidla o zachování tržního odstupu dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a to pouze na dani z příjmů právnických osob. Ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob povinný subjekt obdobnou evidencí nedisponuje, tj. shromáždění těchto informací se neobejde bez mimořádně rozsáhlého vyhledávání informací dle § 17 InfZ, za které náleží náhrada nákladů.

ad 2. a 3.

Povinný subjekt ve vztahu k těmto bodům žádosti uvádí, že samostatnou evidenci k těmto informacím nevede, resp. tyto informace jsou dostupné pouze z jednotlivých (elektronicky vedených) spisů. Shromáždění těchto informací se neobejde bez mimořádně rozsáhlého vyhledávání informací dle § 17 InfZ, za které náleží náhrada nákladů.

ad 4.

Povinný subjekt ve vztahu k bodu 4. žádosti konstatuje, že tak, jak požaduje žadatel, evidenci žalobních sporů nevede. Povinný subjekt vede evidenci žalobních sporů (pro rozhodnutí o odvolání vydaná od roku 2017) dle několika typových oblastí (žalobních bodů). Ve vztahu k dani z příjmů právnických osob povinný subjekt eviduje toliko žalobní bod „převodní ceny, mezinárodní zdanění a aplikace SZDZ“, který však kromě žadatelem vymezeného okruhu případů zahrnuje i další případy. Ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob povinný subjekt uvádí, že žadatelem vymezený okruh případů neeviduje ani v rámci obecněji vymezené kategorie, resp. tyto případy by spadaly pod žalobní bod „ostatní nezařazené“. S ohledem na uvedené se ani shromáždění těchto informací neobejde bez mimořádně rozsáhlého vyhledávání informací dle § 17 InfZ, za které náleží náhrada nákladů.

[5] Povinný subjekt případnou modifikaci předmětné žádosti o informace očekává v termínu do 8 dnů ode dne doručení tohoto sdělení. V závislosti na reakci žadatele bude případně následně přistoupeno k vyčíslení náhrady nákladů.

[6] Nad rámec výše uvedeného je třeba doplnit, že žadatel nic nebrání obrátit se na kterýkoli povinný subjekt dle § 2 odst. 1 a 2 InfZ s novou žádostí o informace dle InfZ.

[7] Dle § 14 odst. 2 InfZ platí, že ze žádosti musí být zřejmé, kterému povinnému subjektu je určena, a že se žadatel domáhá poskytnutí informace ve smyslu tohoto zákona. Fyzická osoba uvede v žádosti jméno, příjmení, datum narození, adresu místa trvalého pobytu nebo, není-li přihlášena k trvalému pobytu, adresu bydliště a adresu doručování, liší-li se od adresy místa trvalého pobytu nebo bydliště. Povinný subjekt tedy zároveň žádá žadatele o doplnění data narození ve smyslu uvedeného ustanovení InfZ.

Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D.
ředitel Odvolacího finančního ředitelství

¹ smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

Elektronicky podepsáno
09.03.2023
Ing. Jana Rusmanová v z.
ředitelka sekce

Upřesnění žádosti

Odvolací finanční ředitelství
Masarykova 427/31
602 00 Brno-střed
ID DS: xjsn2gp

č. j. **9002/23/5100-41451-711647**

V Praze dne 10. 03. 2023

Upřesnění žádosti o poskytnutí informace

Vážení,

obracím se tímto dopisem na Odvolací finanční ředitelství (dále jen „**OFŘ**“) jakožto povinný subjekt v souladu s informačním zákonem, a to s upřesněním mé žádosti o poskytnutí informací ze dne 24. 02. 2023, zaevidované pod č. j. 7566/23 (dále jen „**Žádost**“).

Dne 09. 03. 2023 jsem obdržel od OFŘ sdělení k žádosti o informace, č. j. 9002/23/5100-41451-711647, přičemž k němu uvádím následující.

ad 1.

Žádám tímto OFŘ o zaslání počtu zahájených odvolacích řízení, jejichž předmětem bylo přezkoumání dodatečných platebních výměrů, které byly vydány prvoinstančním finančním úřadem z důvodu porušení pravidla o zachování tržního odstupu dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, a to na daní z příjmů právnických osob. Pokud je to možné, žádám OFŘ o členění počtu zahájených odvolacích řízení dle jednotlivých kalendářních let jejich zahájení.

Ve vztahu k daní z příjmů fyzických osob tuto informaci nadále nepožaduji.

ad 2. a 3.

Ve vztahu k těmto bodům mé Žádosti tuto informaci nadále nepožaduji.

ad 4.

Žádám tímto OFŘ o zaslání počtu žalobních sporů pro rozhodnutí o odvolání vydaná od roku 2017, ve kterých byl uplatněn žalobní bod „převodní ceny, mezinárodní zdanění a aplikace SZDZ“, a to ve vztahu k daní z příjmů právnických osob. Pokud je to možné, žádám OFŘ o členění počtu zahájených soudních řízení dle jednotlivých kalendářních let jejich zahájení.

Ve vztahu k daní z příjmů fyzických osob tuto informaci nadále nepožaduji.

Ke všem bodům výslovně uvádím, že pokud by měla s takto modifikovanou žádostí být spojena náhrada nákladů dle InfZ, prosím OFŘ o jejich předběžné vyčíslení před jejich skutečným vynaložením.

Současně uvádím, že jsem narozen dne 27. 05. 1998.

Předem děkuji za vyhovění mé žádosti.

Tomáš Cink

Částečné poskytnutí informací

Odvolací finanční ředitelství
Masarykova 427/31, 602 00 Brno



Č. j.: 11129/23/5100-41451-711647

Vyřizuje: Mgr. Petr Moll, Oddělení daňového procesu I
Tel: (+ 420) 542 191 312
E-mail: podatelna5000@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: xjsn2gp

Tomáš Cink
Jelínkova 1868, 356 01 Sokolov
nar. 27. 5. 1998

Částečné poskytnutí informací podle § 14 odst. 5 písm. d) zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „InfZ“)

[1] Dne 24. 2. 2023 obdrželo Odvolací finanční ředitelství (dále jen „povinný subjekt“) podání pana Tomáše Cinka, Jelínkova 1868, 356 01 Sokolov (dále jen „žadatel“), které bylo zaevidováno pod č. j. 7566/23. Toto podání bylo podle svého obsahu vyhodnoceno jako žádost o poskytnutí informací, uplatněná dle § 13 InfZ (dále jen „žádost o poskytnutí informací“), prostřednictvím které se žadatel domáhá sdělení takto specifikovaných informací:

„1. Kolik bylo v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021 zahájeno odvolacích řízení ve smyslu § 109 an. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), jejichž předmětem bylo přezkoumání dodatečných platebních výměrů, které byly vydány prvoinstančním finančním úřadem z důvodu porušení pravidla o zachování tržního odstupu dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), tedy z důvodu, že se ceny sjednané mezi spojenými osobami lišily od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a tento rozdíl nebyl uspokojivě doložen?“

2. Jaká byla průměrná doba trvání odvolacího řízení ve smyslu § 109 an. DŘ zahájeného v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021, a to z totožných důvodů jako v bodě 1? Dobou trvání rozumím úsek (ve dnech) ode dne doručení odvolání správci daně prvního stupně dle ustanovení § 109 odst. 3 DŘ do dne pravomocného ukončení daného odvolacího řízení.

3. Jaký byl počet odvolacích řízení ve smyslu § 109 an. DŘ zahájených a vedených z totožných důvodů jako v bodě 1, které v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021 pravomocně skončily a. změnou napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) DŘ v neprospěch daňového subjektu (čímž rozumím situaci, kdy je situace daňového subjektu ze strany OFŘ zhoršena, tedy mu je ze strany OFŘ doměřena vyšší daň, než kterou doměřil prvoinstanční finanční úřad);

b. změnou napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) DŘ ve prospěch daňového subjektu (čímž rozumím situaci, kdy je situace daňového subjektu ze strany OFŘ zlepšena, tedy mu je ze strany OFŘ doměřena nižší daň, než kterou doměřil prvoinstanční finanční úřad);

c. zrušením napadeného rozhodnutí a zastavením řízení ve smyslu ustanovení § 116 odst. 1 písm. b) DŘ;

d. zamítnutím odvolání a potvrzením napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) DŘ?

4. Jaký byl počet rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 116 odst. 1 DŘ v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021, vydaných v odvolacích řízeních zahájených a vedených z totožných důvodů jako v bodě 1, které byly následně napadeny žalobou proti rozhodnutí správního orgánu dle ustanovení § 65 an. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ve znění pozdějších předpisů?

Dle ustanovení § 1 odst. 3 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jsou finanční úřady podřízeny OFŘ.

Cestou této žádosti Vás tedy zdvořile žádám rovněž o poskytnutí následujících informací, které se týkají činnosti Vám podřízených prvoinstančních finančních úřadů:

5. Kolik bylo v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 a 2021 zahájeno daňových kontrol ve smyslu § 85 an. DŘ, jejichž předmětem bylo zkoumání, zda nedošlo k porušení pravidla o zachování tržního odstupu dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, tedy zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami lišily od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a tento rozdíl nebyl uspokojivě doložen?

6. Kolik procent z daňových kontrol specifikovaných v bodě 5 bylo ukončeno a následně se stalo podkladem pro doměření daně z moci úřední dle ustanovení § 143 odst. 3 písm. a) DŘ? Tedy kolik procent z daňových kontrol specifikovaných v bodě 5 vedlo v konečném důsledku k doměření daně?

7. Kolik procent dodatečných platebních výměrů dle bodu 6 bylo napadeno odvoláním dle ustanovení § 109 odst. 1 DŘ?

8. Kolika procentům ze zahájených odvolacích řízení dle bodu 1 bylo plně vyhověno na úrovni finančních úřadů v rámci autoremedury, tedy dle ustanovení § 113 odst. 1 písm. a) DŘ?

9. Jaká byla průměrná doba trvání daňové kontroly ve smyslu § 85 an. DŘ zahájené v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, a to z totožných důvodů jako v bodě 5? Dobou trvání rozumím úsek (ve dnech) ode dne zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 DŘ v příslušném znění do ukončení daňové kontroly ve smyslu § 89 DŘ v příslušném znění."

[2] Povinný subjekt předmětnou žádost v části bodů 5. až 9. odložil (sdělení č. j. 8440/23/5100-41451-711647 ze dne 6. 3. 2023).

[3] Ve vztahu k bodům 1. až 4. žádosti povinný subjekt zaslal žadateli sdělení č. j. 9002/23/5100-41451-711647. Žadatel následně svoji žádost v části uvedených bodů modifikoval podáním zaevidovaným dne 10. 3. 2023 pod č. j. 9456/23, a to následujícím způsobem:

„ad 1.

Žádám tímto OFŘ o zaslání počtu zahájených odvolacích řízení, jejichž předmětem bylo přezkoumání dodatečných platebních výměrů, které byly vydány prvoinstančním finančním úřadem z důvodu porušení pravidla o zachování tržního odstupu dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, a to na dani z příjmů právnických osob. Pokud je to možné, žádám OFŘ o členění počtu zahájených odvolacích řízení dle jednotlivých kalendářních let jejich zahájení.

Ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob tuto informaci nadále nepožaduji.

ad 2. a 3.

Ve vztahu k těmto bodům mé Žádosti tuto informaci nadále nepožaduji.

ad 4.

Žádám tímto OFŘ o zaslání počtu žalobních sporů pro rozhodnutí o odvolání vydaná od roku 2017, ve kterých byl uplatněn žalobní bod „převodní ceny, mezinárodní zdanění a aplikace SZDZ“, a to ve vztahu k dani z příjmů právnických osob. Pokud je to možné, žádám OFŘ o členění počtu zahájených soudních řízení dle jednotlivých kalendářních let jejich zahájení.

Ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob tuto informaci nadále nepožaduji.“

[4] Povinný subjekt ve vztahu k bodům 1. až 4. žádosti v jejich modifikované podobě sděluje následující.

ad 1.

V uvedené tabulce povinný subjekt uvádí počet zahájených odvolacích řízení, jejichž předmětem bylo přezkoumání dodatečných platebních výměrů z důvodu porušení pravidla o zachování tržního odstupu dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a to na dani z příjmů právnických osob, dle jednotlivých let jejich zahájení.

Rok	Počet
2021	42
2020	46
2019	38
2018	62
2017	60
2016	32
2015	18
2014	10

ad 4.

V uvedené tabulce povinný subjekt uvádí počet žalobních sporů proti rozhodnutím o odvolání, ve kterých byl uplatněn žalobní bod „převodní ceny, mezinárodní zdanění a aplikace SZDZ“, a to ve vztahu k dani z příjmů právnických osob, dle jednotlivých let zahájení předmětných

soudních řízení.

Rok	Počet
2021	12
2020	15
2019	27
2018	21
2017	15

[5] Pokud s uvedeným způsobem vyřízení žádostí žadatel nesouhlasí, může na postup povinného subjektu podat stížnost podle § 16a InfZ. Stížnost lze podat u povinného subjektu do 30 dnů ode dne seznámení s tímto sdělením. O stížnosti bude rozhodovat Generální finanční ředitelství.

Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D.
ředitel Odvolacího finančního ředitelství

Příloha:

Rozdělovník:
Tomáš Cink, Jelínkova 1868, 356 01 Sokolov, nar. 27. 5. 1998

Vypraveno dne:

Elektronicky podepsáno
24.03.2023
JUDr. David Jeroušek v z.
ředitel sekce

Ministerstvo financí

Žádost o informace

Ministerstvo financí
Letenská 525/15
Praha 1, 118 10

ID DS: **xzeaauv**

V Praze dne 27. 04. 2023

Žádost o poskytnutí informace

dle ustanovení § 13 an. zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**InfZ**“ či „**informační zákon**“).

Vážení,

obracím se tímto dopisem na Ministerstvo financí (dále jen „**MF**“) jakožto povinný subjekt v souladu s informačním zákonem, a to s žádostí o poskytnutí níže specifikovaných informací. Informace budou využity pro účely zpracování mé diplomové práce, jejíž zadání tvoří přílohu této žádosti.

Cestou této žádosti Vás zdvořile žádám o poskytnutí následujících informací, které se týkají činnosti finanční správy:

1. Kolik bylo v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 a 2022 zahájeno daňových kontrol ve smyslu § 85 an. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**DR**“), jejichž předmětem bylo přezkoumání dodržování pravidla o zachování tržního odstupe dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZDP**“), tedy z důvodu, zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami nelišily od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek?
2. Kolik činila v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 a 2022 daň (v tis. Kč), která byla doměřena na základě daňových kontrol dle bodu 1. této žádosti?
3. Kolik činilo v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 a 2022 zvýšení základu daně (v tis. Kč), které bylo provedeno na základě daňových kontrol dle bodu 1. této žádosti?
4. Kolik činilo v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 a 2022 snížení daňové ztráty (v tis. Kč), které bylo provedeno na základě daňových kontrol dle bodu 1. této žádosti?

Dále Vás zdvořile žádám o poskytnutí níže uvedených dodatečných informací, které se týkají daňových kontrol v bodě 1. této žádosti, pokud jimi MF disponuje. V souvislosti s níže uvedenými dotazy uvádím, že pokud by s jejich poskytnutím měla vzniknout potřeba uhradit dodatečné náklady kvůli nadměrné administrativní zátěži ve smyslu InfZ, pak o jejich poskytnutí dále nežádám.

5. Jaká byla průměrná délka trvání daňové kontroly dle bodu 1. této žádosti (ve dnech)?
6. Kolik procent dodatečných platebních výměrů vydaných v souvislosti s daňovými kontrolami dle bodu 1. této žádosti bylo napadeno odvoláním dle ustanovení § 109 odst. 1 DR?

Prosím o zaslání informací shora uvedených do mé datové schránky, ID jt5ak9s.

Současně prosím o zaslání informací v 15denní lhůtě dle ustanovení § 14 odst. 5 písm. d) InfZ.

V případě jakýchkoliv dotazů mne prosím kontaktuje skrze datovou schránku či neformálně emailem na adrese „cint01@vse.cz“ či telefonicky na čísle [REDACTED]

Předem děkuji za vyhovění mé žádosti.

Tomáš Cink
dat. nar. 27. 05. 1998

Odložení žádosti

MINISTERSTVO FINANCÍ

odbor Vnější vztahy a komunikace

Vážený pan
Tomáš Cink
Jelínkova 1868
356 01 Sokolov
datová schránka: jt5ak9s

PID: MFCRDXFZDW
Č. j.: MF-15039/2023/74-2

Zpracovatel: Erlichová Pavla

Praha 3. 5. 2023

Sdělení o odložení žádosti podle zákona o svobodném přístupu k informacím

Vážený pane,

Ministerstvu financí byla dne 27. dubna 2023 doručena Vaše žádost o poskytnutí informací podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Vaše žádost je formulována takto:

„obracím se tímto dopisem na Ministerstvo financí (dále jen „MF“) jakožto povinný subjekt v souladu s informačním zákonem, a to s žádostí o poskytnutí níže specifikovaných informací. Informace budou využity pro účely zpracování mé diplomové práce, jejíž zadání tvoří přílohu této žádosti.

Cestou této žádosti Vás zdvořile žádám o poskytnutí následujících informací, které se týkají činnosti finanční správy:

1. Kolik bylo v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 a 2022 zahájeno daňových kontrol ve smyslu § 85 an. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DR“), jejichž předmětem bylo přezkoumání dodržování pravidla o zachování tržního odstupu dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), tedy z důvodu, zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami nelišily od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek?

2. Kolik činila v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 a 2022 daň (v tis. Kč), která byla doměřena na základě daňových kontrol dle bodu 1. této žádosti?

3. Kolik činilo v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 a 2022 zvýšení základu daně (v tis. Kč), které bylo provedeno na základě daňových kontrol dle bodu 1. této žádosti?

4. Kolik činilo v letech 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 a 2022 snížení daňové ztráty (v tis. Kč), které bylo provedeno na základě daňových kontrol dle bodu 1. této žádosti?

Dále Vás zdvořile žádám o poskytnutí níže uvedených dodatečných informací, které se týkají daňových kontrol v bodě 1. této žádosti, pokud jimi MF disponuje. V souvislosti s níže uvedenými dotazy uvádím, že pokud by s jejich poskytnutím měla

Ministerstvo financí, Letenská 15, 118 10, Praha 1

ID datové schránky: xzeaaauv
e-mail: podatelna@mfcf.cz
Telefon: +420 257 041 111
Fax: +420 257 042 788

vzniknout potřeba uhradit dodatečné náklady kvůli nadměrné administrativní zátěži ve smyslu InfZ, pak o jejich poskytnutí dále nežádám.

5. Jaká byla průměrná délka trvání daňové kontroly dle bodu 1. této žádosti (ve dnech)?

6. Kolik procent dodatečných platebních výměrů vydaných v souvislosti s daňovými kontrolami dle bodu 1. této žádosti bylo napadeno odvoláním dle ustanovení § 109 odst. 1 DŘ?"

Podle § 2 odst. 1 zákona č. 106/1999 Sb. platí, že *povinnými subjekty, které mají podle tohoto zákona povinnost poskytovat informace vztahující se k jejich působnosti, jsou státní orgány, územní samosprávné celky a jejich orgány a veřejné instituce.* Působnost Ministerstva financí je vymezena zákonem č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Vaše žádost týkající se daňových kontrol zahájených podle § 85 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, se vztahuje k činnosti finanční správy, nikoliv Ministerstva financí, které podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, není součástí finanční správy. Obratťe se proto na věcně a místně příslušný orgán, tj. Generální finanční ředitelství, se sídlem Lazarská 7, 110 00 Praha 1, e-mail: podatelna@fs.mfcr.cz.

S ohledem na shora uvedené Ministerstvo financí Vaši žádost podle § 14 odst. 5 písm. c) zákona č. 106/1999 Sb. **odkládá**.

S pozdravem

Mgr. Michaela
Lagronová


Datum: 2023.04.19 09:41:42 (CET)

Mgr. Michaela Lagronová
ředitelka odboru

Nejvyšší správní soud

Žádost o informace

Nejvyšší správní soud
Moravské náměstí 6
657 40 Brno

ID DS: **vwjaa4f**

V Praze dne 12. 03. 2023

Žádost o poskytnutí informace

dle ustanovení § 13 an. zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**InfZ**“ či „**informační zákon**“).

Vážený,

obracím se tímto dopisem na Nejvyšší správní soud (dále jen „**NSS**“) jakožto povinný subjekt v souladu s informačním zákonem, a to s žádostí o poskytnutí níže specifikovaných informací. Informace budou využity pro účely zpracování mé diplomové práce, jejíž zadání tvoří přílohu této žádosti.

Cestou této žádosti Vás zdvořile žádám o poskytnutí následujících informací, které se týkají činnosti správních soudů:

1. Kolik bylo v letech 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 a 2022 zahájeno na úrovni krajských soudů řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle ustanovení § 65 odst. 1 an. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**SRS**“), kde žalovaným rozhodnutím bylo rozhodnutí o odvolání dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**DR**“), které bylo vedeno na dani z příjmů právnických osob jako důsledek tvrzeného porušení pravidla o zachování tržního odstupu dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZDP**“).
2. Jaký byl výsledek řízení o žalobě dle bodu 1 této žádosti, tedy kolik z těchto zahájených řízení bylo ukončeno usnesením o odmítnutí, rozsudkem o zamítnutí žaloby a rozsudkem o zrušení napadeného rozhodnutí.
3. Jaká byla průměrná délka řízení o správní žalobě dle bodu 1 této žádosti ve dnech.
4. Kolik bylo v letech 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 a 2022 zahájeno řízení o kasační stížnosti podaných proti rozhodnutím krajských soudů vydaných v okruhu záležitostí dle bodu 1 této žádosti. Těmito kasačními stížnostmi rozumím všechny kasační stížnosti podané v těchto letech v oblasti zkoumané dle bodu 1 této žádosti, tedy i mimo ty, jež byly podány přímo proti rozhodnutím zahájeným dle bodu 1 a 2 této žádosti.
5. Jaký byl poměr kasačních stížností dle bodu 4 této žádosti ve smyslu poměr stížností podaných žalobcem ku stížnostem podaných žalovaným.
6. Jaký byl výsledek řízení o kasační stížnosti dle bodu 4 této žádosti, tedy kolik z těchto zahájených řízení bylo ukončeno usnesením o odmítnutí, rozsudkem o zamítnutí kasační stížnosti a rozsudkem o zrušení napadeného rozhodnutí. Pokud by NSS disponoval těmito údaji v poměru dle bodu 5 této žádosti, rovněž prosím o zaslání výsledků dle tohoto poměru.
7. Jaká byla průměrná délka řízení o kasační stížnosti dle bodu 4 této žádosti ve dnech.

Prosím o zaslání informací shora uvedených do mé datové schránky, ID jt5ak9s.

Současně prosím o zaslání informací v 15denní lhůtě dle ustanovení § 14 odst. 5 písm. d) InfZ. Pakliže bude nutné lhůtu prodloužit dle ustanovení § 14 odst. 6 InfZ, prosím rovněž o sdělení této skutečnosti před uplynutím původní 15denní lhůty.

Pokud NSS nedisponuje některými z mnou požadovaných informací, zdvořile prosím o uvedení, zda NSS či jiný subjekt disponuje alespoň příbuznými či podobnými informacemi. Současně prosím o případné sdělení, pokud by byly některé z mnou požadovaných informací již veřejně publikovány.

Pokud by bylo nutné k poskytnutí informací dle této žádosti vynaložit zvýšené náklady podléhající náhradě dle InfZ, prosím nejprve o sdělení této informace před jejich skutečným vynaložením.

V případě jakýchkoliv dotazů mne prosím kontaktuje skrze datovou schránku či neformálně emailem na adrese „cint01@vse.cz“.

Předem děkuji za vyhovění mé žádosti.

Tomáš Cink
dat. nar. 27. 05. 1998

Poskytnutí informace



NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD

657 40 Brno, Moeravské nám. 6, tel: 542 532 331, fax: 542 532 364, e-mail: podatelna@nssoud.cz

ID datové schránky: wvjau4f

Brno 24. března 2023

čj. Tm 125/ 2023 – 4

Vážený pane bakaláři,

odpovídám tímto na vaše podání, jež Nejvyšší správní soud obdržel dne 12. března 2023, ve kterém podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím žádáte o následující informace:

„1. Kolik bylo v letech 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 a 2022 zahájeno na úrovni krajských soudů řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle ustanovení § 65 odst. 1 an. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řízení ve zvláštních případech (dále jen „SRŠ“), kde žalovaným rozhodnutím bylo rozhodnutí o odvolání dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řízení ve zvláštních případech (dále jen „DR“), které bylo vydáno na daní z příjmů právnických osob jako důsledek terzenního poručení pravidla o zachování tržního odstavu dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve zvláštních případech (dále jen „ZDP“).

2. Jaký byl výsledek řízení o žalobě dle bodu 1 této žádosti, tedy kolik z těchto zahájených řízení bylo ukončeno usnesením o odmítnutí, rozsudkem o zamítnutí žaloby a rozsudkem o zrušení napadeného rozhodnutí.

3. Jaká byla průměrná délka řízení o správní žalobě dle bodu 1 této žádosti ve dnech.

4. Kolik bylo v letech 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 a 2022 zahájeno řízení o kasační stížnosti podaných proti rozhodnutím krajských soudů vydaných v rámci žalobnosti dle bodu 1 této žádosti. Tímto kasačními stížnostmi rozumím všechny kasační stížnosti podané v těchto letech v oblasti zkomandě dle bodu 1 této žádosti, tedy i mimo to, jež byly podány přímo proti rozhodnutím zahájeným dle bodu 1 a 2 této žádosti.

5. Jaký byl poměr kasačních stížností dle bodu 4 této žádosti ve smyslu poměr stížností podaných žalobcem ku stížnostem podaných žalovaným.

6. Jaký byl výsledek řízení o kasační stížnosti dle bodu 4 této žádosti, tedy kolik z těchto zahájených řízení bylo ukončeno usnesením o odmítnutí, rozsudkem o zamítnutí kasační stížnosti a rozsudkem o zrušení napadeného rozhodnutí. Pokud by NSS disponoval tímto údaji v poměru dle bodu 5 této žádosti, rovněž prosím o zaslání výsledků dle tohoto poměru.

7. Jaká byla průměrná délka řízení o kasační stížnosti dle bodu 4 této žádosti ve dnech.“

Nejvyšší správní soud v uspořádání a sumarizaci, tak jak informace požadujete, nevede. Některé informace lze dohledat ve vyhledávací soudu na www.nssoud.cz, respektive je získat kombinací nejrůznějších parametrů.

Nejvyšší správní soud jako povinný subjekt ve smyslu § 2 odst. 1 zákona podle § 6 odst. 1 uvedeného zákona Vás odkazuje na zveřejněnou informaci.

Obecně lze k dotazu říci, že vyhledávač Nejvyššího správního soudu na www.nssoud.cz obsahuje veškerá meritorní rozhodnutí vydaná NSS i některá rozhodnutí krajských soudů ve správním soudnictví (pokud byla NSS poskytnuta). Vedle prostého zadání pro hledání v textu umožňuje vyhledávač i kumulaci podmínek a nastavení atributů ke každému vyhledávanému slovu nebo sousoví. Ve Vašem případě bych Vám doporučila hledat dle právní úpravy, kde zadáte číslo zákona i příslušný paragraf, soud a vymezení období. Jak jsem uvedla, NSS disponuje pouze těmi rozhodnutími krajských soudů, které soudy Nejvyššímu správnímu soudu poskytly. V případě krajských soudů má tedy NSS ve vyhledávací informaci pouze o rozhodnutých věcech (a jak

z výše uvedeného vyplývá, ne o všech). Pro informace o počtu zahájených řízení na krajských soudech se obraťte, prosím, se žádostí na příslušné soudy.

Co se týká kasačních stížností, postup vyhledávání je stejný. NSS neviduje zahájená řízení podle konkrétních ustanovení zákona, ale dle typu věci (např. Finance, Azyl, atp.) Dle zákonného ustanovení můžete hledat v rozhodnutých věcech. Na konci řádku u každé věci jsou informace o řízení „i“, kde se po rozkliknutí dozvíte detaily řízení, např. jak bylo rozhodnuto, kdy věc k NSS napadla a kdy byla rozhodnuta (z čehož si můžete vypočítat délku řízení).

Co vše a v jaké podobě lze ve vyhledávači vyhledat Vám bylo podrobně telefonicky sděleno dne 24. 3. 2023.

S přáním úspěchu ve Vaší diplomové práci.

otisk razítka

Bc. Sylva Dostálová, v.r.

tisková mluvčí

Bc. Tomáš Cink
ID DS: ID jr5ak9s