

**VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE**

Fakulta financí a účetnictví

Katedra veřejných financí

# **DIPLOMOVÁ PRÁCE**

2023

Bc. Veronika Kotlánová

**VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE**

**Fakulta financí a účetnictví**

Katedra veřejných financí

Zdanění a daňová politika

**Správa daní v oblasti převodních cen ve světle  
judikatury**

Autor diplomové práce:

Bc. Veronika Kotlánová

Vedoucí diplomové práce:

doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Rok obhajoby:

2023

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Správa daní v oblasti převodních cen ve světle judikatury“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v příloženém seznamu.

V Praze dne 4. 1. 2023

.....  
Bc. Veronika Kotlánová

## **Poděkování**

Touto cestou bych ráda poděkovala paní doc. Ing. Janě Tepperové, Ph.D. za možnost zpracovat předmětné téma, za její cenné rady a rovněž vstřícný přístup při vedení této diplomové práce.

## **Abstrakt**

Tato diplomová práce se zaměřuje na problematiku správy daní v oblasti převodních cen. Hlavním cílem práce je analýza rozsudků Nejvyššího správního soudu a jejich dopad na správu daní v této oblasti. První část je věnována teoretickému představení převodních cen vč. detailního rozboru zákonného ustanovení, který o této problematice pojednává. Následně je analyzován vývoj tohoto ustanovení, a to od data účinnosti zákona o daních z příjmů až po současnost. V poslední části této práce je provedena analýza dostupných údajů o rozsudcích v oblasti převodních cen, jako je celková délka trvání soudního sporu či úspěšnost stran, a v neposlední řadě provedením obsahové analýzy a indukce jsou z vybraných rozsudků tvořeny ucelené, přehledné a konkrétní závěry.

## **Klíčová slova**

Převodní ceny, princip tržního odstupu, správa daní, judikatura

## **Abstract**

This diploma thesis is focused on the issue of tax administration in the area of transfer pricing. The main goal is to analyse case laws of the Supreme Administrative Court and their impact on tax administration in this area. The first part is devoted to the theoretical presentation of transfer prices incl. detailed analysis of the legal provision that deals with this issue. Subsequently, the development of this provision is analyzed, from the effective date of the Income Tax Act to the present. In the last part of this work, an analysis of the available data on judgments in the area of transfer pricing, such as the total duration of the court case or the success of the parties, is carried out, and last but not least, comprehensive, clear and specific conclusions are formed from the selected judgments by performing a content analysis and induction.

## **Key words**

Transfer price, arm's length principle, tax administration, case law

# Obsah

Úvod.....	7
<b>Cíle práce, metody a postupy zpracování .....</b>	<b>10</b>
<b>1 Teoretické představení převodních cen.....</b>	<b>11</b>
1.1 Legislativa v oblasti převodních cen.....	14
1.1.1 Tuzemská úprava převodních cen.....	15
1.1.2 Mezinárodní úprava převodních cen.....	26
1.2 Proces stanovení převodních cen .....	30
1.2.1 Typologie funkčních profilů .....	30
1.2.2 Srovnávací analýza .....	32
1.2.3 Metody .....	32
1.2.4 Dokumentace .....	34
1.3 Vykazování transakcí se spojenými subjekty.....	35
1.3.1 Daňové priznání při transakcích se spojenými osobami.....	35
1.3.2 Country-by-Country Reporting.....	36
1.4 Závazné posouzení nastavených převodních cen.....	37
1.5 Správa daní v oblasti převodních cen.....	39
1.5.1 Specifika správy daní v oblasti převodních cen.....	39
<b>2 Vývoj převodních cen v ZDP.....</b>	<b>41</b>
<b>3 Rozbor judikátů v oblasti převodních cen .....</b>	<b>45</b>
3.1 Analýza rozsudků NSS.....	46
3.2 Stanovení převodních cen správcem daně .....	50
3.3 Stanovení ceny obvyklé způsobem srovnání s transakcí uskutečněnou mezi jinými spojenými subjekty .....	51

3.4 Vypovídací hodnota srovnatelných údajů a jejich prokazatelnost při stanovení ceny obvyklé z moci úřední .....	53
3.5 Vliv ekonomických výkyvů na převodní ceny.....	55
3.6 Nájemné .....	56
3.7 Reklama.....	56
3.8 Institut zneužití práva v převodních cenách.....	60
3.9 Předložení aktualizované dokumentace o převodních cenách .....	61
3.10 Přednost zkoumání daňové účinnosti nákladů před aplikací § 23 odst. 7 ZDP .....	62
3.11 Jednání správce daně zakládající zahájení daňové kontroly a počítání lhůt ..	63
<b>Závěr.....</b>	<b>65</b>
<b>Seznam použité literatury a pramenů .....</b>	<b>68</b>
<b>Seznam použitých zkratk.....</b>	<b>74</b>
<b>Seznam tabulek.....</b>	<b>76</b>
<b>Seznam příloh .....</b>	<b>77</b>

## Úvod

Oblast převodních cen je v posledních letech hojně diskutovaným tématem, a to zejména v souvislosti se stále narůstající a vyvíjející se globalizací a možným nezákonným daňovým plánováním.

Korektní nastavení převodních cen je pro daňové subjekty poměrně náročný proces, jehož výsledky jsou v předním zájmu daňových správ. Důvodem je skutečnost, že prostřednictvím převodních cen se přímo ovlivňují daňové základy zúčastněných entit, z čehož vyvstává z hlediska daňového inkasa několik rizik.

V případě mezinárodně sdružených subjektů, resp. skupin nadnárodních podniků, je možným rizikem zejména přelévání zisků do jurisdikcí s nižšími daňovými sazbami, zatímco v případě tuzemských spojených subjektů je možným rizikem přesouvání zisků do entit vykazujících ztrátu z důvodu nepodrobení těchto zisků dani, či k fyzickým osobám z důvodu jejich nižší daňové sazby.

Nesprávné stanovení převodních cen mezi spojenými subjekty však může být způsobeno rovněž pochybením poplatníků z titulu nesprávných úvah či vadných matematických propočtů. Mimo to je nutné brát v potaz i několik dalších ekonomických aspektů, které mají vliv na cenu transakce, jako je např. aktuální situace na trhu v souvislosti s hospodářským vývojem či charakteristika entit v souvislosti s přijímanými funkcemi a přebíranými riziky. Nejen cílené, ale i mylné jednání zapříčiňuje neoprávněné transfery zisků, které je daňovými orgány sankcionováno.

Z důvodu eliminace rizik spojených s převodními cenami bylo (nejen) na poli OECD vyvíjeno značné úsilí pro sjednocení postupů, které vyvrcholilo vydáním Směrnice k převodním cenám pro nadnárodní podniky a daňové správy. Navzdory tomu, že jsou principy v této Směrnici obecně uznávané a přijímané nejen daňovými subjekty, ale i finančními správami a správními soudy, nejsou tyto principy právně závazné. Důvodem je skutečnost, že se nejedná o regulaci na unijní úrovni a ani na tuto Směrnici není odkazováno v tuzemské daňové legislativě.

Ani dodržením stanovených postupů a metod však není zaručena absolutní jistota „správného“ nastavení cen mezi dvěma spojenými podniky, tedy nastavení cen v souladu s principem tržního odstupu. O tom ostatně vypovídá rovněž množství soudních sporů mezi poplatníky a daňovými orgány v této oblasti.

Určitou jistotu může subjektům poskytnout institut závazného posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami, jehož smyslem je perspektivní posouzení nastavených cen mezi spojenými podniky správcem daně. Ten se s předloženými závěry poplatníků buď ztotožní a vydá kladné stanovisko, které je pro něj poté při posuzování převodních cen v rámci daňové kontroly závazné, případně vydá zamítavé rozhodnutí. V takovém případě může daňový subjekt změnit svá stanoviska a podat žádost o závazné posouzení znovu, a to nespočetněkrát.

Správa daní v oblasti převodních cen je poměrně specifická oproti správě daní v „běžných“ daňových záležitostech – zejména v případě prvotního důkazního břemene, jež v tomto případě nese správce daně, nikoliv daňový subjekt. Povinností daňového orgánu při jeho pochybnostech v nastavených cenách mezi spojenými subjekty je prokázat celkem 3 skutečnosti – provázanost subjektů zakládající povinnost dodržet princip tržního odstupu, sjednanou cenu mezi těmito subjekty a cenu běžnou. Teprve poté přechází břemeno důkazní i břemeno tvrzení na dotčený (kontrolovaný) subjekt.

Nejen pro účely správného stanovení převodních cen spojených subjektů, ale i pro jejich případné následné posouzení správcem daně v rámci daňové kontroly, je potřeba vycházet z příslušných regulací a pravidel.

V České republice se této problematice věnuje jediné ustanovení v zákoně o daních z příjmů, a to § 23 odst. 7. V kontextu tohoto několikařádkového ustanovení je nutné vycházet rovněž z dalších zákonů – konkrétně ze zákona o oceňování majetku, zákona o obchodních korporacích a občanského zákoníku. V zákoně o daních z příjmů však existuje i několik dalších ustanovení vztahujících se ke spojeným osobám, jež nejsou obsaženy ve výše zmíněném odstavci, např. překlasifikace rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou na podíl na zisku, nemožnost uplatnění daňového odpisu pohledávky za spojeným subjektem a další. Dále je k převodním cenám vydáno několik metodických a výkladových pokynů Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí, jejichž znalost je pro správce daně pochopitelně povinná a závazná, zatímco pro poplatníky je nejen z titulu legitimního očekávání velmi přínosná.

Mimo to je vhodné, v určitých případech až nutné, vycházet z několika dalších mezinárodních úprav, a to nejen v případě přeshraničních transakcí – např. již výše zmíněná Směrnice OECD k převodním cenám, která je dobrovolně aplikovatelná i v případě tuzemských vztahů, či Arbitrážní úmluva, jež je po uplynutí určité doby a po (ne)splnění určitých podmínek povinně aplikovaná v případě dvojího zdanění příjmů z titulu daňové kontroly u přeshraničně spojeného subjektu.

Vzhledem k možným doměrkům na dani a souvisejících sankcí z titulu nesprávně stanovených převodních cen je proto v zájmu subjektů, aby jejich řízené transakce byly v souladu s veškerými regulacemi a požadavky. Naopak v zájmu daňových orgánů je, aby odkryly chyby v nastavených cenách.

Proces daňové kontroly v oblasti převodních cen je náročný nejen z časového hlediska, ale rovněž z hlediska povinností, kterých musí zejména správce daně obecně při této činnosti dostát. Vzhledem ke sporům plynoucích z titulu stanovení převodních cen z moci úřední, které jsou často předmětem soudního přezkumu, bude cílem této práce nalézt korektní postup správce daně v jednotlivých krocích daňové kontroly v této specifické daňové oblasti tak, aby byl v souladu nejen se zásadami správy daní, ale rovněž s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Naopak v případě daňového subjektu bude cílem shrnout chyby, kterých se při stanovení převodních cen dopouští.

## Cíle práce, metody a postupy zpracování

Diplomová práce se zaměří na správu daní v oblasti převodních cen. Cílem diplomové práce bude identifikovat konkrétní dopady rozsudků Nejvyššího správního soudu na správu daní v této specifické daňové oblasti a zhodnotit jejich dopad do praxe.

Dílčími cíli je teoretický popis převodních cen jako takových, následně podrobná analýza relevantních právních úprav vč. vývoje ustanovení o převodních cenách v zákoně o daních z příjmů, a to od jeho účinnosti až po současnost, a následně rozbor a systematizace závěrů související judikatury Nejvyššího správního soudu.

Diplomová práce je rozdělena do tří částí.

Úvodní část diplomové práce je teoretickým východiskem práce, v němž jsou zejména popsány příslušné legislativní úpravy a jiné související předpisy za použití metody komparace, dále je definován postup a způsoby pro správné nastavení převodních cen a v neposlední řadě charakteristika správy daní v této daňové oblasti, vše metodou indukce. Veškeré výše uvedené aspekty jsou doplněny o závěry Nejvyššího správního soudu, pakliže jsou dostupné.

Obsahem druhé části této práce je vývoj ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů od data nabytí účinnosti tohoto zákona až po současnost. Průběh novelizace tohoto ustanovení je znázorněn v přehledné tabulce, jejíž obsahem je označení zákona, který mění dané ustanovení, a rozbor změn, které tato novela zapříčiňuje.

V poslední části jsou analyzovány vybrané judikáty Nejvyššího správního soudu tak, aby z nich byly vyvozeny konkrétní závěry použitelné pro praxi. Při výběru konkrétních judikátů a relevantních informací pro tuto část práce je použita metoda obsahové analýzy a indukce.

# 1 Teoretické představení převodních cen

Převodní ceny jsou zejména v souvislosti s globalizací a růstem přímých zahraničních investic považovány za velmi závažnou problematiku v oblasti daňového práva. Cílem nadnárodních společností<sup>1</sup> je mít co nejnižší daňový základ (resp. co nejnižší efektivní daňovou sazbu), zatímco cílem daňových správ je chránit své zdanitelné příjmy a eliminovat přesouvání zisků do jurisdikcí s nižší daňovou sazbou. Obecně jsou převodní ceny cenami uplatňovanými při transakcích uskutečňovaných mezi dvěma či více spřízněnými daňovými subjekty. Smyslem převodních cen je daňově spravedlivé rozdělení zisku z transakcí uskutečněných mezi spojenými podniky. První zmínky o této oblasti spadají do počátku 20. století, kdy Velká Británie zavedla možnost podrobit zisky zahraničních dceřiných společností zdanění právě na území Velké Británie. Obdobně to platilo v USA, kde bylo umožněno správci daně upravit obchodování mezi spojenými osobami v případě, kdy existovalo podezření na odlišné než tržní ceny. (Solilová, Nerudová, 2019)

Oblast převodních cen není pouze daňovou záležitostí, jak se může na první pohled zdát. Pro správné stanovení převodních cen je potřebná nejen znalost příslušných zákonů a judikatury, ale rovněž znalost v oblasti ekonomie, financí, a dalších věd. (Solilová, Nerudová, 2019)

Převodní ceny je nutné uplatňovat jak v rámci mezinárodních transakcí mezi sdruženými subjekty, tak v rámci vnitrostátních transakcí mezi spojenými osobami.

Rizika převodních cen jsou nejen daňová, z nichž důsledkem nesprávně stanovených cen je doměření daně a sankce v podobě příslušenství daně, ale i trestní, v případě krácení daně z titulu úmyslného nesprávného nastavení cen.

Dle studie německého výzkumného centra Accounting for Transparency je z celkem 15 zkoumaných daňových předpisů oblast převodních cen tou nejsložitější, zejména z důvodu náročného procesu dokumentace a evidence transakcí mezi spojenými subjekty (Harst a spol., 2021).

V rámci Evropské unie (dále jen „EU“) je regulace převodních cen nejpřísněji nastavena v Itálii a ve Španělsku. Česká republika (dále jen „ČR“) je přitom spolu s Belgií a Finskem zemí, v níž jsou pravidla v souvislosti s převodními cenami

---

<sup>1</sup> Angl. Multinational Enterprises.

nejméně striktní. Důvodem zařazení ČR do kategorie zemí, v nichž je dodržování předpisů v oblasti převodních cen nejméně náročné, je především nepovinná dokumentace. S tím totiž souvisí i několik dalších aspektů, jako např. žádné lhůty pro její vypracování a zejména nulové sankce související s jejím nevypracováním, příp. nepředložením (Ignat, Feleaga, 2017). Pro úplnost nutno dodat, že na vyžádání daňových orgánů má daňový subjekt povinnost předložit důkazy o „správnosti“ nastavených cen v řízených transakcích<sup>2</sup>. Způsob prokázání je nicméně plně na poplatníkovi.

K převodním cenám se nepochybně váží rovněž náklady vynaložené na splnění všech zákonných požadavků. Tyto náklady jsou zejména pro malé a střední podniky významné. Studie s názvem „Compliance Costs of Transfer Pricing in Case of SMEs: Czech Case“ zabývající se dopady regulace převodních cen právě na malé a střední podniky odhalila, že náklady na proces převodních cen ve smyslu vyhotovení dokumentace a dalších potřebných úkonů se v ČR pohybují ve výši 6 430 EUR až 7 704 EUR ročně (tj. při uvažování kurzu 25 Kč/EUR částka 160 750 Kč až 192 600 Kč). V přepočtu na celkový počet podniků této velikosti představují náklady na dodržování regulací převodních cen v průměru 3,90 % až 12,74 % z celkových nákladů na dodržování předpisů v souvislosti se zdaněním právnických osob (resp. korporací). (Solilová a spol., 2017)

Jednou z možností, jakou by bylo možné výrazně snížit náklady malých a středních podniků na splnění požadavků v souvislosti s převodními cenami, může být např. využití panelového regresního modelu jakožto jednou z metod pro stanovení převodních cen. Takový nástroj by mohl být využitelný pro odhad a srovnání obvyklých rentabilit v odvětví, aniž by bylo nutné provádět další související srovnávací analýzy. Autoři studie s názvem „Panelový regresní model: nástroj pro odhad obvyklé rentability tržeb pro účely převodních cen v kontextu malých a středních podniků“ dospěli k závěru, že takový metodický nástroj by byl vhodný a použitelný pro téměř všechna odvětví. (Nerudová a spol., 2017)

Jedním z cílů regulace převodních cen je v mezinárodním měřítku mj. zabránění daňových úniků způsobem přesouvání zdanitelných zisků do jurisdikcí s nízkým či nulovým zdaněním. Skutečnost, že prostřednictvím převodních cen lze přesouvat

---

<sup>2</sup> Přesněji řečeno, poplatník důkazní materiály předloží ze své vůle, aby se vyvaroval doměření daně a souvisejících sankcí.

zisky a nezákonně tak optimalizovat základ daně, potvrdila např. studie s názvem „Knocking on Tax Haven's Door: Multinational Firms and Transfer Pricing“. Zásadním zjištěním této studie byla zejména skutečnost, že v případě vyloučení daňových rájů ze vzorku analyzovaných dat neexistují žádné důkazy o vyhýbání se daňovým povinnostem formou převodních cen. (Davies a spol., 2015)

Transakce se zeměmi, jež jsou považovány za daňové ráje, mají ovšem vliv nejen na fiskální stránku státu, nýbrž na její celou ekonomiku. Jak upozorňuje studie s názvem „The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness“, toto nezákonné přelévání zisků má významný dopad taktéž do národních ekonomických ukazatelů – ovlivňuje totiž statistiky o dovozu, vývozu, národním důchodu atp., jejichž výsledky jsou poté podkladem pro řízení ekonomiky státu. Kontroly převodních cen daňovými orgány proto mohou nejen odkrýt daňové úniky, nýbrž také odůvodnit odchylky od těchto ekonomických ukazatelů. (Sikka, Willmott, 2010)

Převodní ceny je nicméně nutné chápat i v souvislosti se společenskou odpovědností firem, protože úmyslné nesprávné nastavení převodních cen ve skupině je – zejména v souvislosti s rozvojovými zeměmi – nespravedlivé a neetické. Článek s názvem „Transfer Pricing and Corporate Social Responsibility: Arguments, Views and Agenda“ konstatuje, že vzhledem k absenci zákonné úpravy převodních cen v rozvojových zemích, kdy nelze nastavené ceny v rozporu s principem tržního odstupu identifikovat ani sankciovat, jsou tyto státy připraveny o potřebný kapitál, který by mohl směřovat do potřebných segmentů – např. do zdravotnictví, vzdělávání apod. Právě z těchto důvodů by měly nadnárodní společnosti převzít společenskou odpovědnost a těmto praktikám se vyhnout (Asongu a spol., 2019). V této souvislosti lze rovněž zmínit další behaviorální aspekt převodních cen, a to pobírání mezd a dalších odměn zaměstnanců podniku, zejména manažerů a vedoucích pracovníků. Tato skupina je totiž často odměňována v souvislosti s dosaženými zisky podniku, což může být motivací k hledání složitých schémat převodních cen (Sikka, Willmott, 2010).

## 1.1 Legislativa v oblasti převodních cen<sup>3</sup>

Vzhledem k mezinárodnímu prvku je problematika převodních cen upravena nejen v tuzemských, ale rovněž v mezinárodních a unijních právních úpravách. Z důvodu možných rozporů mezi uvedenými právními úpravami je v článku 10 Ústavního zákona č. 1/1993 Sb. (dále jen „Ústava“) stanovena tzv. aplikační přednost, která povazuje upřednostnit mezinárodní smlouvy v obecné rovině, a to textací *„vyhlášené mezinárodní smlouvy (...) jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva“*.

Aplikační přednost byla stanovena rovněž v § 37 zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), které uvádělo, že *„ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak“*. Toto ustanovení však bylo v ZDP nadbytečné až matoucí, proto se novelou provedenou zákonem č. 343/2020 Sb., s účinností od 01. 09. 2020, toto ustanovení vypustilo. Tento závěr ostatně podporoval i Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“), jež ve svém rozsudku ze dne 28. 03. 2013 sp. zn. 2 Afs 71/2012 uvedl, že toto ustanovení je již pouze *„relikt z období, kdy neexistovala generální recepční norma, kterou nyní představuje právě čl. 10 Ústavy“*. Vhodné podotknout, že v současné době ustanovení § 37 ZDP již pouze vymezuje a sjednocuje pojem „mezinárodní smlouva“.

Z přednosti mezinárodních úprav před tuzemskými plyne, že v případě, kdy je předmětem transakce přeshraniční plnění uskutečňované mezi spojenými subjekty, pak je ustanovení vnitrostátní legislativy nutné aplikovat v kontextu příslušných mezinárodních smluv – v daném případě tedy v kontextu příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“). Vzhledem k tomu, že každý stát si může v rámci své národní legislativy určovat odlišná pravidla, mohou v mezinárodních vztazích nastat určité kolize (např. situace dvou přeshraničních subjektů, kteří jsou v jednom státě považováni za spojené subjekty, zatímco v druhém státě za spojené považováni nejsou). Mimo to lze v této souvislosti rovněž podotknout, že vzhledem k odlišným regulacím a požadavkům daňových správ jednotlivých zemí je vůči mezinárodním skupinám podniků vyvíjena poměrně vysoká administrativní zátěž.

---

<sup>3</sup> Není-li uvedeno jinak, jsou všechny uvedené tuzemské předpisy ve znění pozdějších předpisů.

### 1.1.1 Tuzemská úprava převodních cen

Úprava převodních cen je v české legislativě obsažena v ZDP. K ustanovení o převodních cenách jsou rovněž dostupné daňové pokyny řady „D“, které mají za cíl zejména sjednotit postupy při nastavování převodních cen.

#### ZDP

Ceny mezi spojenými subjekty musí v souladu s principem tržního odstupu odpovídat cenám obvyklým. Definice ceny obvyklé i spojených subjektů vyplývá ze zákonného ustanovení § 23 odst. 7 ZDP<sup>4</sup>. Povinnosti plynoucí z tohoto ustanovení pak platí bez výjimky pro všechny subjekty, které splňují danou definici. V rozsudcích NSS se často objevuje slovní spojení „referenční cena“, které však není ničím jiným, než synonymem slovního spojení „obvyklá cena“ (srov. rozsudky NSS ze dne 27. 01. 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010, ze dne 01. 03. 2017, sp. zn. 3 Afs 105/2017 a ze dne 23. 01. 2013, sp. zn. 1 Afs 101/2012).

Dikce zákonného ustanovení § 23 odst. 7 vychází ze základních ekonomických principů – sjednaná cena mezi nezávislými subjekty je na jedné straně stanovena v souladu s maximalizací zisku, na druhé straně pak akceptována v souladu s maximalizací užítku (v porovnání s přiměřeností ceny za určité plnění). Odůvodnění akceptování příliš vysoké ceny jakožto určité formy reprezentace subjektu<sup>5</sup>, případně z důvodu nedostatku času či zájmu ke zjišťování, v jaké ceně se plnění obvykle pohybuje, je spíše nepřipustné. Vždy je potřeba zvážit a porovnat, s jakou pravděpodobností se nezávislé subjekty takto budou chovat (Bulletin, 2016).

Současné znění ustanovení § 23 odst. 7 ZDP je následující:

*„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi*

<sup>4</sup> Toto ustanovení je obsahem ZDP již od doby, kdy nabyl své účinnosti, tedy od 01. 01. 1993.

<sup>5</sup> Myšleno jako „důkaz“ toho, že subjekt má prostředky pro pořízení plnění za vyšší cenu.

*spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí*

*a) kapitálově spojené osoby, přitom*

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

*b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby*

- 1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,*
- 2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,*
- 3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,*
- 4. blízké,*
- 5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*

*Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole“.*

V následujících odstavcích bude současné znění tohoto ustanovení detailně rozebráno, a to postupně dle vět, odstavců a bodů. Odůvodněním pro tento

nadcházející podrobný rozbor je skutečnost, že ZDP spojené osoby a převodní ceny jako takové definuje pouze v obecné rovině. Jak ale bude v následujícím rozboru zjištěno, užitá pojmosloví v sobě skrývají několik důležitých aspektů, které je třeba dovodit ze souvisejících zákonů či z judikatury.

§ 23 odst. 7, věta první, definuje prakticky celou problematiku převodních cen, a tedy, že cena sjednaná mezi spojenými subjekty (tzv. převodní cena) by měla odpovídat ceně, kterou by si sjednaly nespojené subjekty (tzv. obvyklá, tržní cena). Tato definice pojímá tzv. princip tržního odstupu<sup>6</sup>. V případě, že jsou tyto ceny odlišné, existují dvě východiska – rozdíl se dostatečně odůvodní, nebo se o zjištěný rozdíl upraví (resp. zvýší) základ daně (dále jen „ZD“). Princip tržního odstupu je tedy právní fikcí, jelikož na spojené subjekty se nahlíží jako na subjekty nespojené (Solilová, 2019). Správce daně přitom zvyšuje ZD v případech, kdy subjekt v souvislosti s transakcí podléhající zkoumání dle § 23 odst. 7 ZDP vykazuje nadhodnocené náklady či podhodnocené výnosy. Co se podhodnocených výnosů týče, k tomu se NSS vyjádřil následovně – *„pokud někdo rezignuje na maximalizaci svého zisku tím, že určitou komoditu poskytuje za nižší než na trhu rozumně dosažitelnou cenu, má k tomu zpravidla nějaké důvody, z nichž některé mohou být legitimní a jiné nikoli. Právě takové nelegitimní důvody opravňují správce daně k úpravě ZD“* (rozsudek NSS ze dne 27. 01. 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010).

§ 23 odst. 7, věta druhá, odkazuje na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (dále jen „ZOM“). Převodní ceny, resp. cena obvyklá, se stanoví dle tohoto zákona v případě, kdy se jedná o neobvyklé a spíše jednorázové transakce.

§ 23 odst. 7, věta třetí, umožňuje na určité transakce mezi spojenými subjekty neaplikovat princip tržního odstupu – umožňuje tedy sjednat cenu odlišnou (v tomto kontextu nižší až nulovou), než je cena obvyklá. Jedná se o výprosy a výpůjčky (a to bez dalších podmínek) a o úvěrové finanční nástroje (které již určitým způsobem podmíněny jsou). Pojmy výprosa a výpůjčka jsou definovány v NOZ<sup>7</sup>, avšak pro účely převodních cen je lze považovat za totožné pojmy – oba totiž vyjadřují bezplatné přenechání věci k užívání jinému subjektu, a v rámci daňové terminologie lze proto jednotně hovořit o bezúplatném plnění. Vzhledem k charakteru těchto plnění se tedy

---

<sup>6</sup> Angl. Arm's Length Principle

<sup>7</sup> Pojem výprosa je definován v § 2189 až § 2192 NOZ, pojem výpůjčka pak v § 2193 až § 2200 NOZ.

cena obvyklá neposuzuje<sup>8</sup>. Co se úvěrových finančních nástrojů týče, ty jsou blíže definovány v § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP. Do této skupiny se řadí úvěr, zápůjčka, dluhopis, vkladní list (rovněž tak vkladový certifikát a obdobný vklad) a směnka, jejímž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky. Cena za poskytnutí těchto nástrojů, která je nižší než cena obvyklá (či nulová, tedy bezúročná), splňuje podmínky tržního odstupu v případě, že věřitelem je:

- a) fyzická osoba (dále jen „FO“), a to bez ohledu na daňovou rezidenci; výjimkou je FO, která je členem obchodní korporace – tento případ je podmíněn daňovým rezidenstvím v ČR
- b) právnická osoba (dále jen „PO“), která je daňovým nerezidentem ČR
- c) PO, která je členem obchodní korporace a zároveň daňovým rezidentem ČR

Nutno dodat, že v případě bezúročné půjčky je nutné tuto skutečnost posuzovat v kontextu s majetkovým prospěchem<sup>9</sup>.

§ 23 odst. 7, věta čtvrtá, kategorizuje spojené osoby na kapitálově spojené, které jsou uvedeny v písm. a), a na jinak spojené, které jsou uvedeny v písm. b).

§ 23 odst. 7 písm. a) v obou bodech definuje kapitálovou spojitost osob. Subjekty jsou kapitálově spojenými v případě, že se navzájem podílí na základním kapitálu či hlasovacích právech alespoň 25 %, ať už přímo či nepřímo. Nepřímým vedením je přitom myšlena situace, kdy statutárním orgánem společnosti je PO – tato PO totiž musí být dle § 46 odst. 3 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále jen „ZOK“) zastoupena FO, z čehož plyne právě nepřímá spojitost. Tento typ propojenosti lze vzhledem k dostupnosti údajů o výši podílů na základním kapitálu v obchodním rejstříku poměrně snadno a rychle prokázat. NSS v jednom ze svých rozsudků připustil, že *„ekonomické či personální propojení osob může signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že uvedené osoby budou jednat nejrůznějším způsobem ve shodě tak, aby optimalizovaly svou daňovou povinnost vytvářením umělých skutečností, které by subjekty navzájem neprovázané nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální“* (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 11. 2010, sp. zn. 5 Afs 85/2009). K určení podílu na základním kapitálu

<sup>8</sup> To samozřejmě neplatí v případech zastření skutečného stavu stavem formálně právním, viz KOOV 17.2.2016.

<sup>9</sup> Viz § 19b ZDP.

či hlasovacích právech se pojí předposlední věta ustanovení § 23 odst. 7, která určuje, že se tento podíl stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů.

§ 23 odst. 7 písm. b) definuje jinak spojené osoby, tedy propojenost subjektů z titulu jiného kritéria, než je kapitálová účast.

§ 23 odst. 7 písm. b) body 1 a 2 se vztahují na subjekty, jež se podílí na vedení či kontrole jiné osoby. Pokyn Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) D-34 upřesňuje, že pojmem vedení je v daném případě myšleno vedení obchodní vycházející ze ZOK, které vyjadřuje jednání jménem společnosti – tato činnost přísluší statutárním orgánům, resp. jejím členům. Pro lepší přehlednost lze shrnout, že vedením jsou dle definice statutárního orgánu pověřeni:

- v případě s.r.o. = jednatelé či společníci<sup>10</sup>,
- v případě a.s. = představenstvo či správní rada<sup>11</sup> (resp. jejich členové),
- v případě v.o.s. = společníci,
- v případě k.s. = komplementáři či komanditisté<sup>12</sup> (v závislosti na určení funkcí ve společenské smlouvě),
- v případě družstva = představenstvo.

Mimo to lze pod pojem vedení dle výkladu rozšířeného senátu (dále jen „RS“) NSS zahrnovat rovněž subjekty, kteří mají podstatný (nikoliv pouze přímý) vliv na obchodní činnost jiného subjektu, resp. na jeho hospodaření (a tedy i na jeho výslednou daňovou povinnost). Takovým subjektem může být např. člen vrcholového vedení společnosti (srov. rozsudek RS NSS ze dne 07. 11. 2007, sp. zn. 2 Afs 165/2006). Rovněž tak lze do této skupiny řadit i tzv. faktické vedoucí (tj. osoby, které jednají jako statutární orgán, ačkoliv jím právně nejsou) a tzv. stínové vedoucí (tj. osoby, které statutárním orgánům udělují pokyny v oblasti obchodního vedení, a ti se jimi řídí) (Brychta, Gabryš, 2021a).

Ustanovení o vedení nelze vztahovat na FO, protože vedením může být podrobena pouze PO. Ačkoliv FO může pro vedení svého podniku pověřit jinou osobu, nejedná se o vedení FO jakožto subjektu, ale jakožto „věci“ v jejím vlastnictví (Brychta, Gabryš, 2021a).

---

<sup>10</sup> Viz § 195 odst. 1 ZOK a § 44 odst. 1 ZOK.

<sup>11</sup> Viz § 435 ZOK a § 456 odst. 2 ZOK.

<sup>12</sup> Viz § 125 odst. 1 ZOK.

Co se kritéria podílení se na kontrole týče, poslední věta ustanovení § 23 odst. 7 ZDP vyjímá z této skupiny subjekty, jež jsou účastní v kontrolní komisi či obdobném kontrolním orgánu (kterým je dle § 44 odst. 2 ZOK rovněž dozorčí rada) a subjekty, jež provádí kontrolu druhých subjektů za úplatu. Jak doplňuje Pokyn GFŘ D-34, účast identické FO v dozorčích radách dvou subjektů nezakládá spojitost osob – to však neplatí za situace, kdy je identická FO účastna v dozorčí radě jednoho subjektu a zároveň členem statutárního orgánu druhého subjektu. Tato druhá situace již vztah jinak spojených osob zakládá, což potvrdil i NSS ve svém rozsudku ze dne 22. 08. 2013, sp. zn. 1 Afs 67/2013. Kontrolou za úplatu je podle Brychty a Gabryše (2021a) myšleno „*externí zajišťování kontroly stran řádného výkonu činnosti členů statutárního orgánu či zaměstnanců a.s.*“.

Bod 2. pojednává o situaci, kdy se na vedení či kontrole podílejí osoby shodné či blízké. Tímto je myšlena např. situace, kdy společnost A má jednatele, jehož manželkou je členkou statutárního orgánu společnosti B. Tato skutečnost zakládá propojenost ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 2, a to mezi společnostmi A a společnostmi B (Brychta, Gabryš, 2021a).

§ 23 odst. 7 písm. b) bod 3. zakládá spojitost všech subjektů ve skupině. Z toho plyne, že povinnost dodržovat princip tržního odstupu dopadá např. i na sesterské společnosti.

§ 23 odst. 7 písm. b) bod 4. se vztahuje na osoby blízké, a ihned v úvodu podotknout, že ačkoliv by se dal dovodit blízký vztah i mezi FO a PO, tak toto ustanovení dopadá pouze na vztahy mezi FO<sup>13</sup>. Pojem „osoba blízká“ je vymezen v § 22 odst. 1 NOZ a je jím (resp. jsou jimi):

- příbuzní v řadě přímé<sup>14</sup>, přičemž rozhodná je právní skutečnost, nikoliv biologická, a tedy za příbuzenství v řadě přímé lze považovat i ženu, která si dítě osvojila (Brychta, Gabryš, 2021a),
- sourozenci, a to bez ohledu na to, zda mají oba společné rodiče (Brychta, Gabryš, 2021a),
- manželé či partneři v registrovaném partnerství,

---

<sup>13</sup> Viz potvrzený závěr GFŘ v rámci KOOV ze dne 21.3.2018 na straně 7.

<sup>14</sup> Viz § 772 odst. 1 NOZ.

- osoby sešvagřené<sup>15</sup>,
- osoby, které spolu trvale žijí, např. nesezdané páry (Brychta, Gabryš, 2021a),
- osoby, které by jako újmu vlastní pocit'ovaly újmu osoby jiné, za které lze s odkazem na náleží Ústavního soudu považovat i přátele (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 9.7.2018 sp. zn. II. ÚS 955/18, bod 17 a 18).

Důvodem vymezení této spojitosti osob je skutečnost, že „*obchodní transakce mezi osobami blízkými 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. Ačkoliv je s ohledem na zásadu smluvní volnosti takovýto způsob jednání v občanskoprávních nebo obchodněprávních vztazích možný, z hlediska daňového práva je ve výsledku sankcionovaný úpravou základu daně o zjištěný rozdíl*“ (rozsudek NSS ze dne 31. 03. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007).

§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5. pojímá právní vztahy, které byly vytvořeny zejména za účelem snížení daňového základu (příp. zvýšení daňové ztráty). Účelem vydefinování této skupiny jinak spojených osob je zabránění bezdůvodného přelévání daňových zisků či ztrát mezi další subjekty, zejména tedy v případě zainteresování třetích osob, jejichž zapojení do obchodního řetězce nemá jiný opodstatněný důvod, než je krácení daňové povinnosti. K tomuto ustanovení se vztahuje poměrně bohatá judikatura, která jej precizuje – např. rozsudek, v němž NSS judikoval, že pod toto ustanovení spadá i „*přelévání zisků mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením*“ (rozsudek NSS ze dne 26. 03. 2014, sp. zn. 9 Afs 87/2012), či rozsudek, v němž NSS za osoby takto spojené považuje „*veškeré osoby, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku ke snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely (...), ať již přímo nebo nepřímo, a profitovaly z něj*“ (rozsudek NSS ze dne 13. 06. 2013, sp. zn. 7 Afs 47/2013).

Ke spojeným osobám se však váže rovněž několik dalších ustanovení v ZDP. Z důvodu rozsahu a cíle práce však budou uvedeny pouze stručná shrnutí těchto

---

<sup>15</sup> Viz § 774 NOZ.

jednotlivých ustanovení, a to pouze v souvislosti s převodními cenami (opět postupně dle paragrafů):

- § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. ZDP = překlasifikace rozdílů mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou na podíl na zisku, který je zdaňován zvláštní sazbou daně (konkrétně 15% srážkovou daní),
- § 23 odst. 3 písm. a) bod 17. ZDP = zvýšení ZD o rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou v případě, že tento rozdíl nebyl mezi subjekty vypořádan,
- § 24 odst. 2 písm. y) ZDP = nemožnost odpisu pohledávek vzniklých za spojenými subjekty do daňových nákladů, neboť k nim nelze vytvářet zákonné opravné položky,
- § 25 odst. 1 písm. w) ZDP = test nízké kapitalizace v případě úvěrů mezi spojenými subjekty,
- § 35a odst. 2 písm. d) ZDP = sankce v podobě snížení slevy na dani z titulu investiční pobídky v případě, kdy jsou ceny mezi spojenými subjekty nastaveny v rozporu s principem tržního odstupu (do roku 2015 přitom platilo, že v případě nesprávného nastavení převodních cen nárok na slevu zcela zanikl),
- § 38nc ZDP = možnost závazného posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednána mezi spojenými subjekty, správcem daně.

V neposlední řadě je nutné zmínit souvislost § 24 odst. 1 ZDP a § 23 odst. 7 ZDP. Ačkoliv to ze zákonných ustanovení přímo neplyne, je logické, že posouzení transakcí mezi spojenými subjekty dle ustanovení o daňové účinnosti nákladů (výdajů) musí být tím přednějším. Pokud by se jednalo o nedaňový náklad, je posuzování obvyklosti ceny nepotřebné. (Brychta, Gabryš, 2021b)

### **Metodické a výkladové pokyny a ostatní závazné vyslovené závěry GFŘ (resp. MF)**

Jednotlivá ustanovení ZDP, a tedy i oblast převodních cen, jsou (resp. mohou být) doplněny pokyny GFŘ a Ministerstvem financí ČR (dále jen „MF“), a rovněž stanovisky těchto dvou institucí v rámci jednání koordinačního výboru (dále jen „KOOV“). Ze všech těchto „pramenů“ lze čerpat velmi cenné informace, proto budou v následujících odstavcích rovněž podrobně probrány.

Pokyny v daňové oblasti jsou vnitřními předpisy, které jsou výsledkem legislativní a interpretační činnosti výše zmíněných orgánů. Cílem těchto pokynů je v daňové oblasti zejména zajištění jednotného uplatňování zákona či sjednocení postupů správních orgánů při správě daní. Jak NSS judikoval, pokyny nejsou obecně závazným právním předpisem, a to zejména z toho důvodu, že nejsou publikovány ve Sbírce zákonů a že tyto orgány nejsou k jejich vydání zmocněny žádným zákonným ustanovením (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2009, sp. zn. 7 Afs 111/2007). Tyto pokyny mohou pouze upřesňovat daná ustanovení a ukládat povinnosti orgánům podléhajícím těmto pokynům. V žádném případě nemohou pokyny zasahovat do soukromých práv tím, že by měnily stávající, či vytvářely nová zákonná ustanovení<sup>16</sup>.

K problematice právní závaznosti pokynů se vyjádřil i NSS v několika svých rozsudcích, z nichž lze sumarizovat následující závěry – jednotlivé pokyny tvoří tzv. správní praxi, která je pro správní orgány závazná. Správce daně má proto povinnost se těmito pokyny při vykonávání činnosti řídit, čímž je daňovému subjektu určitým způsobem poskytnuta právní jistota, resp. legitimní očekávání výsledku činnosti správce daně při správě daní. Není totiž možné, aby se správní orgán od této praxe odchýlil (tedy alespoň ne z jiného důvodu, než je neslučitelnost s obecně závaznými předpisy), jednalo by se totiž o neodůvodněné nerovné zacházení (čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) a porušení zásady zákazu libovůle (čl. 1 odst. 1 Ústavy) (srov. rozsudky NSS ze dne 16. 08. 2010, sp. zn. 2 Afs 53/2010, ze dne 28. 04. 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005 a ze dne 23. 08. 2007, sp. zn. 7 Afs 45/2007). Rovněž tak vyslovené závěry GFŘ v rámci jednání KOOV jsou považovány za správní praxi, které se mohou poplatníci dovolávat (Jaroš, 2020).

K legitimnímu očekávání v této souvislosti se NSS vyjádřil i v několika dalších rozsudcích, kde konstatoval, že ze zavedené správní praxe se „*legitimního očekávání není oprávněně dovolávat správní orgán*“, který ji vytvořil, ale pouze daňový subjekt (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 01. 2019, sp. zn. 8 Afs 46/2017). Správci daně mohou v rámci odůvodnění svých rozhodnutí argumentovat pouze zákony, případně jinými právními předpisy, které jsou zveřejněné ve Sbírce zákonů, a které se pochopitelně

---

<sup>16</sup> Tato skutečnost vyplývá zejména z článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, která udává, že daně a poplatky je možné ukládat pouze na základě zákona.

k danému problému vztahují. Mohou argumentovat rovněž judikaturou či pokyny GFŘ (resp. MF) k dané oblasti, avšak pouze podpůrně a s odkazem na zásadu zákazu libovůle při rozhodování typově shodných případů (Jaroš, 2020).

Pro upřesnění lze dodat, že daňové pokyny řady D vydávalo do roku 2010 MF. Od roku 2011 je vydává již pouze GFŘ. Důvodem je zřízení posledně zmíněného institutu k datu 01. 01. 2011, jež činnost tvorby metodických pokynů a stanovisek přebíral<sup>17</sup>.

Aktuálně existující a platné pokyny vytvořené pod záštitou GFŘ jsou znázorněny v následující tabulce:

*Tabulka 1 - Pokyny GFŘ řady D v oblasti převodních cen*

Pokyn č.	Ze dne	Shrnutí
D-22	06.02.2015	Pokyn, který je významným vodítkem pro interpretaci jednotlivých ustanovení ZDP, neopomíná ani problematiku převodních cen. Ve třech bodech zejména upřesňuje, že splnění podmínek spojitosti osob se posuzuje v době uzavření smluvního vztahu – tedy i v případě zániku propojenosti se na tyto subjekty nahlíží jako na spojené, a to po celou dobu trvání dané transakce. S odkazem na Směrnici OECD (resp. na znění článku 9 Modelové smlouvy) GFŘ doplňuje, že princip tržního odstupu lze v rámci tuzemských vztahů aplikovat nejen na cenu, ale rovněž na podmínky transakce – tyto podmínky tedy musí být srovnatelné s podmínkami, které by si sjednaly nespojené osoby.
D-32	10.09.2018	Obsahem tohoto pokynu jsou doplňující informace k § 38nc ZDP (tj. k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami).
D-34	24.05.2019	Rozsáhlý pokyn k převodním cenám, v němž jsou uvedeny mj. definice základních pojmů, kritéria pro provádění srovnávací analýzy, metody pro zjištění převodních cen, a to vše v souladu se Směrnicí OECD.
D-10	08.11.2012	Pokyn vztahující se ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami. Tento pokyn reflektuje doporučení Směrnice OECD a pokyny k vnitropodnikovým službám s nízkou přidanou hodnotou vydané Evropskou komisí, resp. JTPF.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě obsahu jednotlivých pokynů

Mimo pokyny GFŘ rovněž vydává i další „publikace“ vztahující se k aktuální daňové problematice – v souvislosti s převodními cenami lze zmínit např. informace GFŘ k dopadům pandemie COVID-19 na převodní ceny (z března 2021), informace GFŘ k pokynům k převodním cenám v oblasti finančních transakcí (ze srpna 2021), informace GFŘ k aktualizaci Směrnice OECD k převodním cenám (z února 2022) a další<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Toto datum je rovněž shodné s datem nabytí účinnosti současného DŘ.

<sup>18</sup> Dostupné na webových stránkách finanční správy v sekci „mezinárodní spolupráce“.

Co se pokynů MF týče, v současné době je jediným platným pokynem pokyn D-334. Jeho obsahem jsou doporučení k tvorbě dokumentace k převodním cenám.

Dalším pramenem pro čerpání cenných informací mohou být koordinační výbory (resp. zápisy z jejich jednání), kdy v rámci předložené problematické otázky odborníkem je vysloven názor GFŘ. Mezi koordinační výbory, které se přímo zabývali oblastí převodních cen, lze uvést např. zápis ze dne 25.02.2004, kdy MF nesouhlasilo s projednávaným způsobem matematického výpočtu nepřímého podílu na základním kapitálu prostým násobením podílů. Mimo to se koordinační výbor několikrát na ustanovení § 23 odst. 7 ZDP odkazoval – např. v situaci, kdy se projednávala otázka veřejně prospěšných poplatníků s odkazem na osoby blízké (jednání ze dne 21. 03. 2018), či v případě projednávání bezúplatných plnění v podobě výpros a výpůjček (jednání ze dne 17. 02. 2016).

### **Ostatní tuzemské zákony vztahující se k převodním cenám**

Jak lze z dosavadního textu této práce dovodit, převodní ceny nejsou pro daňové účely regulovány pouze v ZDP. Ačkoliv bylo na některé tyto další zákony již odkazováno, je vhodné je pro přehlednost uvést znovu a podrobněji je rozebrat.

Pro úplnost je vhodné dodat, že ve výčtu tuzemských zákonů není uveden zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jelikož ten oblast převodních cen nikterak speciálně neupravuje. Na tuto problematiku se vztahuje obecná zásada věrného a poctivého zobrazení (Müllerová, Šindelář, 2019).

Zákon č. 151/1997 Sb., ZOM, obsahuje ustanovení o převodních cenách v § 2, v němž je obsažena definice ceny obvyklé jakožto ceny, „*kteřá by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní oblíbenosti (...). Obvyklá cena vyjadřuje hodnotu majetku nebo služby a určí se ze sjednaných cen porovnáním*“. V následujících odstavcích je poměrně nově připuštěno, aby transakce byla v případě absence srovnatelných transakcí oceněna v tržní hodnotě. Díky tohoto zákonného ustanovení lze vykládat tak, že ZOM vstupuje do „hry“ v případě, kdy na danou transakci nelze využít žádnou z pěti možných metod pro stanovení převodních cen definovaných v metodice OECD – jedná se o transakce

specifické a převážně jednorázové, např. licenční poplatky z titulu poskytnutí nehmotného majetku, převody majetku, podílů a další (Solilová, Nerudová, 2019).

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní (dále jen „ZMSSD“) = tento zákon je implementací Směrnice Rady č. 2011/16/EU, o správní spolupráci v oblasti daní, jakožto předpis sekundárního práva. Provázanost tohoto zákona a převodních cen spočívá v povinnosti výměny informací o vydaných závazných posouzení (§ 13u ZMSSD) a o nadnárodních skupinách podniků (§ 13za až § 13zq ZMSSD). V druhém z těchto případů se však nejedná o výsledek činnosti správce daně, jako je tomu v prvním případě, jelikož informace o nadnárodních skupinách podávají formou zprávy samotné subjekty.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „ZOR“) = zákon o rezervách stanovuje, že k pohledávkám vzniklým za spojenými osobami nelze tvořit tzv. zákonné opravné položky, tj. opravné položky, které by měly vliv na ZD z důvodu jejich daňové uznatelnosti. Pro úplnost lze dodat, že nemožnost tvorby daňových opravných položek nemá vliv na tvorbu účetních opravných položek, a tedy je možné tvořit opravné položky k pohledávkám za spojenými subjekty, avšak bez daňového dopadu.

Zákon č. 90/2012 Sb., ZOK = tento zákon mimo již uvedenou obsahovou náplň v rámci vysvětlení pojmu vedení a kontroly obsahuje v souvislosti se spojenými osobami povinnost vyhotovit písemnou zprávu o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou, jež je součástí výroční zprávy.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) = definice spojených osob dle § 5a ZDPH svým způsobem odpovídá definici uvedené v ZDP, avšak v kritérii kapitálové účasti je ZDPH poměrně benevolentnější, jelikož subjekty považuje za spojené při více než 40% kapitálové účasti.

### **1.1.2 Mezinárodní úprava převodních cen**

Mezinárodní regulace v oblasti převodních cen je z velké části ovlivněna stanovisky OECD<sup>19</sup>, které zastává roli koordinátora v daňové oblasti na mezinárodní úrovni. Pochopitelně je tato oblast regulována rovněž Evropskou unií.

#### **Směrnice OECD o převodních cenách**

---

<sup>19</sup> Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, angl. Organisation for Economic Co-operation and Development.

Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy<sup>20</sup> (dále jen „Směrnice OECD“) je považována za všeobecně uznávaný manuál, který je návodem pro správné nastavení převodních cen. Jejím cílem je zejména sjednotit postup daňových orgánů a sdružených subjektů při stanovování převodních cen, rovněž si klade za cíl minimalizovat konflikty a předcházet soudním sporům, které jsou pro zúčastněné strany jednak nákladné, a jednak časově náročné. Mimo to je Směrnice OECD považována za výkladové pravidlo k článku 9 SZDZ, tedy článku upravujícího sdružené subjekty – v tomto rozsahu je směrnice OECD závazná (pokyn D-34). Nadto lze uvést, že metodika obsažená ve Směrnici je využívána nejen daňovými subjekty, ale rovněž daňovými orgány při správě daní. Řídí se jí nejen české daňové úřady, ale rovněž daňové úřady členských (i mnoho nečlenských) zemí OECD (pokyn D-334).

Nad rámec výše uvedeného NSS judikoval, že Směrnice OECD „*má pouze charakter doporučení vlád nadnárodním společností; není tedy právním předpisem (tzv. soft law)*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 07. 2007, sp. zn. 8 Afs 152/2005).

#### **Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění**

Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku<sup>21</sup> (dále jen „MS OECD“) je smlouva zabraňující nežádoucímu dvojímu zdanění (příp. nezdanění) na přeshraniční úrovni. Obsah a struktura MS OECD může být (a často je) vzorem pro uzavírání konkrétních SZDZ mezi jednotlivými státy.

Mezinárodní dvojí zdanění vyjadřuje dvojí zdanění stejného příjmu či majetku alespoň ve dvou jurisdikcích, a to stejnou či obdobnou daní ve stejném období. Takové zdanění má pak negativní efekt zejména na mezinárodní obchod, což je vzhledem ke stanoveným zásadám EU<sup>22</sup> a rozšířenou globalizací nežádoucím až nepřipustným efektem (Sojka, 2017). Účelem SZDZ ovšem není pouze vyloučení (příp. zmírnění) dvojího zdanění, ale rovněž sjednocení daňových pravidel při obchodech s mezinárodním prvkem (Radvan a spol., 2018).

V MS OECD je problematika spojených osob<sup>23</sup> (resp. v terminologii MS OECD a SZDZ bude hovořeno nikoliv o spojených, ale o sdružených subjektech), obsažena

---

<sup>20</sup> Angl. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

<sup>21</sup> Angl. Model Tax Convention on Income and on Capital.

<sup>22</sup> Volný pohyb zboží, služeb, kapitálu a osob.

<sup>23</sup> Angl. Associated Enterprises.

v článku 9, rovněž tak ve většině uzavřených SZDZ jsou sdružené podniky upraveny v tomtéž článku. V porovnání s ustanovením v ZDP je však ustanovení v MS OECD mnohem stručnější. Znění prvního odstavce tohoto článku zní po překladu následovně:

*„Jestliže*

*a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu, nebo*

*b) tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu,*

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

Odstavec druhý poté obsahuje institut následné úpravy zisku z titulu změn v nastavených převodních cenách z moci úřední. Vůči tomuto odstavci disponuje ČR výhradou, která opravňuje nezačleňovat jej do svých SZDZ<sup>24</sup>. Zavázala se však, že v případě, kdy subjekt nekonal v rozporu s dobrými mravy, je připravena tento odstavec přijmout a aplikovat jej v souladu s odstavcem třetím, který omezuje provedení následných úprav v případě podvodu, hrubé nedbalosti nebo vědomého zanedbání. Z uvedených informací lze tedy dovodit, že v případě, kdy SZDZ neobsahuje odst. 2 (a tedy ani odst. 3), má se za to, že na provedení zrcadlového narovnání z titulu následných úprav zisku nemají subjekty automatický nárok (Solilová, Nerudová, 2019).

Z analýzy<sup>25</sup> článku o sdružených podnicích v jednotlivých SZDZ vyplývá, že ČR má uzavřeno celkem 52 SZDZ obsahujících druhý odstavec, z toho 39 SZDZ obsahuje rovněž odstavec třetí. Pouze 4 SZDZ obsahují 4 odstavce (konkrétně SZDZ s Austrálií, Finskem, Kanadou a Maltou).

### **Vídeňská úmluva o smluvním právu**

---

<sup>24</sup> Tato výhrada byla vyjádřena již v roce 1995 a od té doby je stále aktuální.

<sup>25</sup> Tabulka obsahující informaci, která SZDZ obsahuje který odstavec, je součástí přílohy A.

Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu<sup>26</sup> (dále jen „Vídeňská úmluva“) pojednává o uzavírání a výkladu SZDZ, řízení o výhradách a další. Státy podléhající této úmluvě se mj. zavazují, že spory týkající se smluv musí být řešeny mírovými prostředky a v souladu se zásadami spravedlnosti.

Vídeňská úmluva v článku 2 definuje význam slova smlouva – „*smlouva je mezinárodní dohoda uzavřená mezi státy písemnou formou, řídící se mezinárodním právem (...)*“. Dle tohoto znění je tedy SZDZ pramenem mezinárodního práva, který podléhá Vídeňské úmluvě.

K obecným výkladovým pravidlům se Vídeňská úmluva vyjadřuje v článku 31. Ten stanovuje, že „*smlouva musí být vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy*“. Článek 32 následně doplňuje, že v případě nejasností ve výkladu smluv lze použít i doplňkových prostředků, tzn. komentáře ke smlouvám, přípravné materiály apod.

### **BEPS**

Iniciativa BEPS je zaměřena především na nečestné praktiky subjektů, jejichž účelem je minimalizace daňové povinnosti prostřednictvím narušování daňových základů a přesouvání zisku do jurisdikcí s nízkým či nulovým zdaněním. O převodních cenách pojednává v akcích 8 až 10.

### **JTPF**

Za účelem sjednocení postupů a pravidel v oblasti převodních cen v rámci EU vytvořila Evropská komise v roce 2002 společné fórum EU pro vnitropodnikové oceňování<sup>27</sup> (dále jen „JTPF“) (Solilová, Nerudová, 2019).

Aktivita JTPF vyústila zejména ve vytvoření jednotného konceptu evropské dokumentace k převodním cenám, a to z důvodu odstranění bariér plynoucích z odlišných úprav v oblasti dokumentace (Pokyn D-334).

### **Arbitrážní úmluva**

Arbitrážní konvence pro oblast převodních cen je upravena v Úmluvě č. 90/436/EEC, o eliminaci dvojího zdanění týkající se následné úpravy zisků

---

<sup>26</sup> Angl. Vienna Convention on the Law of Treaties.

<sup>27</sup> Angl. Joint Transfer Pricing Forum.

spojených osob z titulu úprav převodních cen. Vzhledem k tomu, že se jedná o unijní úpravu, lze arbitrážní úmluvu uplatnit pouze ve vztahu vůči členským státům EU.

Úmluva upravuje postupy k vyřešení přeshraničního dvojího zdanění, které vyplývá z titulu následné úpravy zisku správcem daně u jednoho ze spřízněných podniků a nastupuje v případě, kdy daňové orgány jednotlivých sdružených subjektů nedosáhnou vzájemné dohody<sup>28</sup> do dvou let od data podání žádosti správci daně o provedení následné úpravy zisku či od data vydání dodatečného daňového výměru (dle toho, který den nastane později) (Solilová, Nerudová, 2019).

### **Ostatní předpisy k převodním cenám**

Pro úplnost lze rovněž zmínit, že z hlediska mezinárodních účetních standardů se na převodní ceny vztahuje IAS 24, který povazuje zveřejňovat vztahy mezi spřízněnými osobami, a to bez ohledu na to, zda se v daném období nějaká transakce mezi nimi uskutečnila (Müllerová, Šindelář, 2019).

Dále lze zmínit rovněž mezinárodní auditorský standard ISA 550, jež apeluje na auditory, aby transakcím mezi spřízněnými subjekty věnovaly zvýšenou pozornost (Müllerová, Šindelář, 2019).

## **1.2 Proces stanovení převodních cen**

Proces stanovení převodních cen zahrnuje několik kroků – od přiřazení funkcí a rizik k jednotlivým subjektům ve skupině, přes provedení srovnávací analýzy, až po vytvoření dokumentace odůvodňující a potvrzující správné nastavení převodních cen ve skupině. Tuto činnost vykonává jak daňový subjekt při sestavování dokumentace, tak správce daně při jeho kontrolní činnosti.

### **1.2.1 Typologie funkčních profilů**

Funkční profil subjektu velmi zjednodušeně charakterizuje jeho funkce a rizika, a to na základě výsledků funkční a rizikové analýzy.

Důležitost stanovení tzv. funkčního profilu spočívá zejména ve správném přiřazení zisku jednotlivým entitám ve skupině. Obecně je možné konstatovat, že čím více funkcí společnost ve skupině vykonává, čím větší rizika nese a čím hodnotnějším a významnějším majetkem disponuje (např. patent, obchodní značka), tím větší má

---

<sup>28</sup> Je potřeba dosáhnout dohody, nikoliv řešení.

nárok na zisk – a analogicky na vyšší ztrátu v případě nepříznivých okolností, jakými jsou výkyvy cen, rostoucí silná konkurence apod (Bulletin, 2016).

Na základě určení funkčního profilu se pro účely provádění srovnávací analýzy vybere tzv. testovaná strana (resp. testovaný subjekt), kterým je subjekt nesoucí méně rizik a méně vykonávaných funkcí (OECD, 2017). Důvodem je skutečnost, že pro takový typ entity je podstatně snazší najít srovnatelnou nezávislou společnost (Bulletin, 2016).

Základním rozdělením entit ve skupině dle funkcí a rizik je členění na podniky s rutinním profilem, jež nesou omezená rizika a u nichž se očekává nízký, avšak stabilní zisk (v odůvodnitelných případech však mohou i tyto entity vykazovat ztrátu – např. v případě, kdy není zcela naplněna výrobní kapacita) (Solilová, Nerudová, 2019), a na podniky s plnohodnotným profilem, jež vykonávají zásadní strategické funkce a vlastní významná nehmotná aktiva, na základě čehož nesou hlavní rizika (pokyn D-34).

Vzhledem k poměrně obecné charakteristice však toto rozdělení není zcela dostačující, a je proto na místě konkrétní přiřazení funkcí a rizik k jednotlivým subjektům v řetězci. Příkladem lze uvést funkční profily ve výrobním obchodním modelu, jejichž funkce a rizika budou shrnuty v následující tabulce:

*Tabulka 2 - Typologie funkčních profilů ve výrobním obchodním modelu*

<b>Funkční profil</b>	<b>Funkce</b>	<b>Rizika</b>
Výrobce ve mzdě (zakázkový výrobce)	Zpracování výrobku na základě požadavků a dodávek potřebného materiálu ze strany jiné entity ve skupině	Riziko kvality
Smluvní výrobce	Zpracování výrobku ve vlastní kompetenci – plánování, nákup materiálu, skladování výrobku, to vše zpravidla v rámci skupiny	Riziko předchozího funkčního profilu + riziko nevyužití výrobní kapacity
Licencovaný výrobce	Zpracování výrobku i řízení činnosti ve vlastní kompetenci – plánování, nákup materiálu, skladování výrobku, výběr dodavatelů, výběr odběratelů, již nikoliv pouze v rámci skupiny; není vlastníkem nehmotných aktiv – ty využívá za licenční poplatek	Riziko předchozího funkčního profilu + kurzové a tržní riziko, riziko nedobytných pohledávek
Plnohodnotný výrobce	Tento výrobce pokrývá všechny předchozí uvedené činnosti, na rozdíl od licencovaného výrobce však vlastní nehmotná aktiva	Riziko předchozího funkčního profilu + riziko neúspěšného R&D
Principál	Společnost vykonávající strategické řízení podniku (např. průzkum trhu);	Riziko předchozího funkčního profilu + tržní riziko za celý hodnotový řetězec

	tato společnost nese reziduální (tj. zbývající) zisk či ztrátu	
--	--	--

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací obsažených v Bulletinu (2016)

## 1.2.2 Srovnávací analýza

Srovnávací analýza je mnoha autory považována za klíčový krok celého procesu nastavení převodních cen. Účelem srovnávací analýzy je srovnání závislé transakce (tj. transakce mezi spojenými subjekty) s nezávislými transakcemi (tj. transakce mezi nespojenými subjekty), a to za srovnatelných okolností (OECD, 2017).

Jak již název vypovídá, základním kritériem srovnávací analýzy je kritérium srovnatelné situace. Aby byly transakce považovány za srovnatelné, musí být ekonomicky relevantní vlastnosti srovnávaných situací dostatečně srovnatelné (tzv. faktory srovnatelnosti). Mezi faktory srovnatelnosti, které je nutné identifikovat, se řadí zejména smluvní podmínky transakce, vlastnosti převáděného majetku či poskytnutých služeb a další aspekty. Předpokladem je, že nezávislé subjekty by při zhodnocení potenciálních transakcí prováděli srovnání s jinými možnostmi a vybrali si tu, jež by pro ně byla nejvýhodnější (OECD, 2017).

## 1.2.3 Metody

Metody pro stanovení převodních cen lze rozdělit do dvou základních skupin, a to na tradiční transakční metody a ziskové transakční metody. Tyto metody vychází z druhé kapitoly Směrnice OECD, přičemž výběr konkrétní metody, která bude použita pro stanovení převodních cen, závisí na několika faktorech<sup>29</sup>. Pro naplnění principu tržního odstupu není vyžadována aplikace více metod, rovněž tak není nutné vycházet z žádné uvedené metody, jelikož Směrnice OECD umožňuje aplikovat jinou metodu, a to za podmínky, že bude splňovat princip tržního odstupu (OECD, 2017).

**Tradiční transakční metody**<sup>30</sup> = metody zařazené pod tradiční transakční metody lze použít v případě, kdy je známá běžnost cen. Přehled metod spadajících pod tuto kategorii a jejich stručná charakteristika je uvedena v následující tabulce:

<sup>29</sup> Zejména na výsledcích funkční a rizikové analýzy, jež však nejsou důležité pro všechny metody, jako je tomu např. u metody nezávislé srovnatelné ceny.

<sup>30</sup> Ve směrnici jsou často tradiční transakční metody (a z transakčních ziskových metod metoda čistého rozpětí) nazývány jako jednostranné metody, jelikož se posuzuje pouze jedna strana (testovaná). Oproti tomu při metodě rozdělení zisku (jakožto jedna ze dvou metod transakčních ziskových metod) se posuzují obě strany transakce (testovaná i netestovaná), a proto je označována jako oboustranná metoda.

Tabulka 3 - Tradiční transakční metody

Metoda	Popis	Výpočet
Nezávislá srovnatelná cena (dále jen „CUP“ <sup>31</sup> )	Srovnání ceny řízené transakce s cenami nezávislé transakce za podmínek srovnatelnosti (tj. srovnatelný výrobek, srovnatelná služba)	Převodní cena = nezávislá cena
Cena při opětovném prodeji (dále jen „RPM“ <sup>32</sup> )	Srovnání hrubé marže (resp. hrubé ziskové přírážky) z ceny, za kterou je produkt pořízen od jiného spojeného subjektu s cenou, za kterou je prodáváno nezávislým subjektům – testovaná strana je v pozici distributora, jež pořizuje od jiného spojeného subjektu, který je v pozici dodavatele či výrobce	Převodní cena = nezávislá cena – přírážka (hrubá marže) závislého dodavatele
Náklady a přírážka (dále jen „COST+“ <sup>33</sup> )	Vyčíslení nákladů, jež vynakládá testovaná strana na pořízení vstupu, který následně v řízené transakci poskytne spojenému subjektu – testovaná strana je v pozici dodavatele či výrobce.	Převodní cena = nezávislá cena + přírážka (hrubá marže) závislého dodavatele (tedy testované strany)

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací obsažených v kapitole II. Směrnice OECD (2017)

**Ziskové transakční metody** = metody zařazené pod ziskové transakční metody vychází z porovnání zisků, jež plynou z řízených transakcí. Přehled metod spadajících pod tuto kategorii a jejich stručná charakteristika je uvedena v následující tabulce:

Metoda	Popis	Výpočet
Rozdělení zisku <sup>34</sup>	Rozdělení zisku mezi skupinu na základě zásluh jednotlivých entit v závislosti na vykonávaných funkcích, použitých aktiv apod (pokyn D-332 uvádí příklad rozdělení zisku na základě poměru nákladů vynaložených na vývoj, na základě míry rizika spojeného s podejmem apod), a to v souvislosti se srovnatelností, resp. s odhadem rozdělení zisku v případě, že by byli účastni i nezávislé subjekty.	Převodní cena = ve výši příslušného zisku z transakce na základě analýzy zásluh
Čisté rozpětí (dále jen „TNMM“ <sup>35</sup> )	Srovnání čistého zisku plynoucího ze závislé transakce s určitou základnou (např. s celkovými tržbami)	Převodní cena = $\frac{\text{čistý zisk z řízené transakce}}{\text{základna (např. celkové tržby)}}$

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací obsažených v kapitole č. II Směrnice OECD)

Ze všech výše uvedených metod je předně preferována metoda CUP, a to z důvodu nejpresnějších výsledků, a tedy nejspolehlivějšího způsobu aplikace principu tržního odstupu (OECD, 2017).

<sup>31</sup> CUP jakožto zkratka metody anglického názvu „Comparable Uncontrolled Price“.

<sup>32</sup> RPM jakožto zkratka metody anglického názvu „Resale Price Method“.

<sup>33</sup> COST+ jakožto zkratka metody anglického názvu „Cost Plus“.

<sup>34</sup> Angl. „Profit Split Method“.

<sup>35</sup> TNMM jakožto zkratka metody anglického názvu „Transactional Net Margin Method“.

Následujícím shrnutím lze uvést, v jakých případech je která metoda vhodná (OECD, 2017):

- CUP = vždy, pokud jsou dostupné srovnatelné údaje (ceny, podmínky) nezávislých transakcí;
- RPM = v případě, kdy testovaná strana je distributorem, či v případě marketingových operací;
- COST+ = v případě, kdy testovaná strana je výrobcem či dodavatelem, kdy se jedná o převod nedokončené výroby či poskytnutí služby, zejména v případě služeb s nízkou přidanou hodnotou, při nichž je stanovena paušální cena, nikoliv hodinová sazba (Solilová, Nerudová, 2019) a v neposlední řadě v případech, kdy nelze použít metodu CUP z důvodu, že nelze provést srovnatelnost z důvodu nedostupného údaje o obvyklé ceně;
- metoda rozdělení zisku = v případě, kdy má každá ze stran (testovaná i netestovaná) hodnotný a unikátní přínos pro transakci;
- TNMM = v případě, kdy při metodě C+ nelze upravit hrubou přírážku (např. pokud nelze konkrétně vyčíslit výdaje, jež jsou součástí prodejních nákladů).

#### **1.2.4 Dokumentace**

Dokumentace k převodním cenám se vyhotovuje pro účely prokázání a obhájení nastavených převodních cen. Tyto ceny musí být stanoveny ve správné výši, protože se od nich odráží výsledná daňová povinnost subjektu (resp. subjektů).

Smyslem dokumentace je objasnění vztahů uvnitř skupiny tak, aby správce daně v daňovém řízení rozklíčil, na jakých kritériích je politika převodních cen stavěna. Ačkoliv české daňové zákony nevyžadují předložení dokumentace (jako je tomu třeba na Slovensku či v Německu), je vhodné jí disponovat, a to zejména z důvodu snazší spolupráce mezi subjektem a daňovou správou a rovněž z důvodu eliminace rizika doměření daně. V této souvislosti je však nutné podotknout, že předložením dokumentace nelze automaticky předjímat nemožnost doměření daně, zároveň je třeba brát v úvahu časovou a finančně náročnou přípravu dokumentace.

Rozsah a forma dokumentace vychází ze Směrnice OECD, procesní úprava pak z obecného ustanovení § 92 daňového řádu (dále jen „DŘ“) o dokazování – toto

ustanovení ukládá daňovému subjektu povinnost k prokázání veškerých skutečností, jež uvádí ve svých daňových tvrzeních.

Dokumentace k převodním cenám je předkládána správci daně v případě (pokyn D-334):

- daňové kontroly, tedy v rámci prokazování daňové povinnosti (§ 92 DŘ),
- žádosti o vydání závazného posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednaná mezi spojenými osobami (§ 38nc ZDP),
- zahájení řízení vedoucího k vyloučení dvojího zdanění.

V případě absence dokumentace při zahájení daňové kontroly na převodní ceny je daňovému subjektu umožněno nastavené ceny objasnit ve stanovené lhůtě. Zpravidla se však jedná o pouhých 15 dnů (Bulletin, 2016).

### **1.3 Vykazování transakcí se spojenými subjekty**

Pro určitou kategorii poplatníků existuje povinnost vykazovat transakce (resp. určité informace o těchto transakcích) uskutečňované mezi spojenými subjekty, a to v rámci svých daňových tvrzení či v rámci samostatné zprávy. Jmenovitě se jedná o samostatnou přílohu k položce 12 uváděnou v 1. oddílu přiznání k dani z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) a zprávu podle zemí.

#### **1.3.1 Daňové přiznání při transakcích se spojenými osobami**

Počínaje zdaňovacím obdobím 2014 je obsahem daňového přiznání k DPPO samostatná příloha „přehled transakcí se spojenými osobami“, jež vyžaduje doplnění poměrně podrobných informací o transakcích se spojenými osobami v daném zdaňovacím období, a to jednotlivě za každý spojený subjekt zvlášť (Solilová, Nerudová, 2019).

Cílem zavedení této povinné přílohy je „okamžité“ a automatické obdržení co nejvíce informací o převodních cenách – poplatníci vyplňují hodnotu poskytnutých služeb mezi spojenými subjekty, hodnotu závazků a pohledávek za spojenou osobou, informace, zda byla poskytnuta či přijatá bezúplatná plnění a další údaje. Zavedením této přílohy nejen že vzrostla úspěšnost daňových kontrol na převodních cenách z důvodu efektivnějšího cílení kontrol na potenciálně rizikové transakce, zároveň se u spojených subjektů razantně zvýšila deklarovaná daňová povinnost a rovněž snížila daňová ztráta (MF, 2016). Finanční správa prezentovala rovněž konkrétní údaje při

srovnání let 2014 a 2015. Při meziročním srovnání inkasa na DPPO bylo v roce 2015 inkasováno o 2,1 mld. Kč více, zároveň došlo ke zvýšení doměření daně o 64 % a ke snížení počtu kontrol o 26 % (Finanční správa, 2016).

Od zdaňovacího období roku 2017 se tato příloha rozšířila, a nově vyžaduje peněžní informace rovněž o transakcích, jejichž předmětem je nájemné, a v případě bankovních záruk také informaci, zda byly poskytnuty či přijaty (Finanční správa, 2018).

Povinnost vyplnit tuto přílohu však nedopadá na všechny spojené subjekty. Z pokynů k vyplnění této samostatné položky vyplývá, že přehled transakcí se spojenými subjekty vyplní pouze subjekt, který splňuje alespoň jedno z kritérií – aktiva (vyšší než 40 mil. Kč), roční úhrn čistého obratu (vyšší než 80 mil. Kč), a průměrný přepočtený stav zaměstnanců (více než 50), a který zároveň:

- a) vykazuje za dané zdaňovací období daňovou ztrátu – v takovém případě vyplňuje přílohu ve vztahu ke všem spojeným subjektům (myšleno tuzemským i zahraničním),
- b) uskutečnil transakci se sdruženým (zahraničním) subjektem – v takovém případě uvádí v příloze ve vztahu pouze k těmto zahraničním sdruženým subjektům,
- c) je příjemcem investiční pobídky formou slevy na dani – v takovém případě podmínky pro vyplnění stejné, jako v případě ad b).

Osobní kritéria „kopírují“ podmínky pro povinný audit daný § 20 zákona č. 563/1992 Sb., o účetnictví. Lze tedy uzavřít, že v případě, kdy PO není povinna auditu (dle výše zmíněného ustanovení), nebude tuto přílohu vyplňovat, a to ani v případě, kdy např. provede transakci se zahraničním sdruženým subjektem (Solilová, Nerudová, 2019).

Co se poplatníků daně z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“) týče, tito pouze na řádku 30 slovně uvádí, zda uskutečňují transakce se zahraničními sdruženými subjekty či nikoliv. Žádné další údaje neuvádí (Solilová, Nerudová, 2019).

### **1.3.2 Country-by-Country Reporting**

Country-by-Country Report (dále jen „CbCR“), v tuzemsku pod používaným slovním spojením „zpráva podle zemí“, vyžaduje automatickou výměnu informací v oblasti převodních cen. Tato povinnost vychází prvotně z akčního plánu BEPS č. 13,

EU jej poté závazně převzala prostřednictvím směrnice č. 2016/881/EU jakožto tzv. DAC IV<sup>36</sup>. Do tuzemské legislativy se tato výkazní povinnost transponovala do ZMSSD, konkrétně pod § 13zi (Solilová, Nerudová, 2019).

Povinnost podávat zprávu podle zemí se vztahuje na nadnárodní skupiny podniků, jejichž konsolidovaný roční výnos přesahuje 750 mil. EUR, přičemž tuto zprávu podává pouze jedna společnost ze skupiny (zpravidla nejvyšší mateřská společnost). Obsahem zprávy jsou zejména informace o výnosech ve skupině, zaplacených daní z příjmů, počtu zaměstnanců a další. Co se ostatních společností ve skupině týče, ty mají povinnost podat pouze ohlášení o tom, kdo za ně tuto zprávu podá (tedy kdo je nejvyšší mateřskou společností) (GFR, 2017).

## 1.4 Závazné posouzení nastavených převodních cen

Závazné posouzení obecně představuje v daňovém prostředí institut, jehož smyslem je poskytnutí (resp. zvýšení) právní jistoty daňovému subjektu. Ten prostřednictvím tohoto nástroje dopředu požádá správce daně, aby posoudil jeho závěry o nastavených převodních cenách a rozhodl, zda se s nimi ztotožňuje či nikoliv, díky čemuž lze předejít sporům při daňových kontrolách a případným daňovým doměrkům. V kontextu převodních cen daňový subjekt dopředu žádá o posouzení nastavených převodních cen, konkrétně o závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednaná mezi spojenými osobami.

Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami, je upraveno v § 38nc ZDP, dále v § 132 a § 133 DŘ, přičemž podpurným vodítkem je rovněž pokyn GFŘ D-32.

Ustanovení o závazném posouzení je v českých zákonech zakotveno od roku 2006 jakožto výsledek implementace předběžných cenových dohod<sup>37</sup>.

Cílem závazného posouzení je odsouhlasení nastavených převodních cen a dalších souvisejících podmínek správcem daně. Závazného posouzení lze však zcela pochopitelně využít pouze v případě transakcí, které doposud nebyly předmětem daňového, resp. vyměřovacího řízení (Bulletin, 2016). Správce daně v rámci své

---

<sup>36</sup> DAC = Directive on Administrative Co-operation.

<sup>37</sup> Angl. Advance Pricing Agreement.

rozhodovací činnosti dopředu deklaruje, zda je daňovým subjektem zjištěná cena v souladu s principem tržního odstupu (pokyn D-32).

Žádost o závazné posouzení podává poplatník svému místně příslušnému správci daně. Samotné podání žádosti podléhá dle zákona č. 534/2004 Sb., o správních poplatcích, správnímu poplatku ve výši 10 000 Kč<sup>38</sup>. Vzhledem k tomu, že se jedná o pevně stanovenou částku, je její splatnost okamžitá, tedy současně s podáním žádosti. Pro srovnání výše poplatku lze uvést např. sousední Slovensko, které má poplatek ve výši 10 000 EUR (PwC, 2022).

Žádost o odsouhlasení převodních cen lze podat i za subjekt, který doposud nebyl založen. Podává jej jiná osoba (např. zakladatel nebo zástupce této doposud neexistující právnické osoby), a to správci daně, který by za běžných okolností (tedy v případě, že by se jednalo o již existující subjekt) byl místně příslušný (pokyn D-32).

Lhůta pro vydání rozhodnutí o posouzení způsobu nastavení převodních cen není zákonem přesně stanovená, řídí se však obecnými zásadami správy daní – zejména zásadou rychlosti, kdy má být rozhodnutí vydáno bez zbytečných odkladů. Za obvyklých situací je rozhodnutí vydáno mezi 6 až 9 měsíci od podání žádosti, v případě mimořádných okolností, jakými jsou např. nutnost bilaterálního posouzení, se doba vydání rozhodnutí může prodloužit až na 3 roky (Bulletin, 2016).

V případě, že subjekt obdrží kladné stanovisko k jeho žádosti, a podmínky v ní obsažené se nezmění, pak je správce daně tímto rozhodnutím vázán v tom slova smyslu, že při případné daňové kontrole bude tuto odsouhlasenou cenu považovat za cenu obvyklou (pokyn D-32).

V případě záporného stanoviska správce daně pouze deklaruje jeho nesouhlas – není povinen stanovit (a ani nestanovuje) jakou metodu by měl poplatník pro správné nastavení převodních cen využít (pokyn D-32). Ačkoliv proti tomuto typu rozhodnutí není přípustné uplatnění opravných prostředků, je možné žádost při negativním výroku podat znovu s odlišným návrhem, a to nespočetněkrát (Bulletin, 2016).

Rozhodnutí o závazném posouzení je účinné po dobu stanovenou v tomto rozhodnutí. Lhůta však může být stanovena maximálně tříletá (pokyn D-32).

---

<sup>38</sup> Sazebník, část I, položka 1/1/n.

## 1.5 Správa daní v oblasti převodních cen

Správa daní se řídí zákonem č. 280/2009, DŘ. DŘ je obecně procesní právní předpis daňového práva, z čehož plyne, že se podle něj postupuje pouze v případě, kdy jiný zákon nestanoví jinak (Rozeňal, 2019). Z tohoto lze vyvodit zejména aplikační přednost ZDP před DŘ, kterou rovněž potvrzuje § 4 DŘ, jelikož stanovuje, že „*tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak*“.

Správa daní je dle § 1 odst. 2 DŘ „*postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“. Jedná se tedy o činnost správce daně, jež splnění prvních dvou cílů provádí formou nalézacího řízení<sup>39</sup>, které se dále člení na řízení vyměřovací a doměřovací.

Vyměřovací řízení je zahájeno nejčastěji podáním řádného daňového tvrzení, jehož výsledkem je vyměření daně spojené s vydáním platebního výměru. Jedná se o tzv. konkludentní vyměření daně (Rozeňal, 2019).

Oproti tomu doměřovací řízení je zahájeno v případě konání po již jednou pravomocně stanovené dani (tedy po uplynutí lhůty k podání řádného daňového tvrzení). K zahájení doměřovacího řízení může dojít ve dvou případech – v případě podání dodatečného daňového tvrzení daňovým subjektem, či v případě provedení daňové kontroly (resp. po jejím ukončení). Výsledkem doměřovacího řízení je poté doměření daně spojené s vydáním dodatečného platebního výměru (Rozeňal, 2019).

Doměření daně z moci úřední je spojeno se sankcemi, a to konkrétně s úrokem z prodlení (§ 252 DŘ) a penále (§ 251 DŘ). Pro úplnost je vhodné dodat, že tyto sankce mají stejný charakter i výši pro celou oblast daní z příjmů, a tedy i pro převodní ceny.

### 1.5.1 Specifika správy daní v oblasti převodních cen

V rámci daňové kontroly na převodní ceny je cílem správce daně ověřit správnost nastavených cen jak z hlediska vykonávaných funkcí a nesených rizik kontrolovanou entitou, tak z hlediska srovnatelnosti nastavených cen s údaji o transakcích jiných subjektů (Bulletin, 2016).

Pravděpodobně nejpodstatnějším rozdílem při správě daní převodních cen, resp. již konkrétně při daňové kontrole této oblasti, je prvotní důkazní břemeno.

---

<sup>39</sup> § 135 a násl. DŘ.

V „běžných“ záležitostech tíží primární důkazní břemeno na daňovém subjektu, v případě převodních cen však prvotně tíží správce daně (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 04. 2018, sp. zn. 3 Afs 105/2017).

Daňová kontrola zaměřená na převodní ceny podléhá celkem třem testům. Mimo již několikrát zmíněný princip tržního odstupu, jehož splnění je testováno ve své podstatě až jako poslední, se provádí tzv. substance test a tzv. benefit test (Brychta, Gabryš, 2021b).

Substance test, jakožto test ekonomické podstaty transakce, zjišťuje, zda skutečně k deklarovanému plnění došlo (tedy např. zda byla fakturovaná služba mezi spojenými subjekty skutečně poskytnuta). Benefit test, jakožto test užitku transakce, zhodnocuje, zda má dané plnění spojitost s výkonem podnikatelské činnosti a zda splňuje požadavky daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 ZDP (Solilová, Nerudová, 2019). Příkladem nesplnění benefit testu bude situace, kdy poskytovaná služba je nadbytečná, resp. duplicitní, jelikož si předmětné plnění subjekt interně zajišťuje sám (Brychta, Gabryš, 2021b).

## 2 Vývoj převodních cen v ZDP

Následující kapitola obsahuje přehled novel, které měnily či doplňovaly ustanovení o převodních cenách v ZDP, vč. jejich shrnutí.

Od data účinnosti ZDP se toto ustanovení nachází pod § 23 odst. 7, a ačkoliv se jeho znění několikrát změnilo, základní pointa zůstala svým způsobem stejná.

Ustanovení § 23 odst. 7 k datu účinnosti ZDP znělo následovně: „*Liší-li se sjednané ceny od cen obvyklých na trhu, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, použijí se pro daňové účely ceny obvyklé na trhu. Tohoto ustanovení se použije vždy, jestliže se přímo či nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniků ve smluvních vztazích stejné právnické nebo fyzické osoby. Při prodeji nemovitosti bude takto posuzována odchylka směrem dolů, přesahuje-li jednu třetinu hodnoty nemovitosti zjištěné podle zvláštních předpisů nebo soudním znalcem*“.

Změny tohoto ustanovení jsou přehledně shrnuty v následující tabulce:

Tabulka 4 - Průběh novelizace § 23 odst. 7 ZDP

Novela provedená zákonem č.	Rozbor novelizovaného ustanovení
259/1994 Sb.	Do ustanovení byly vloženy a definovány pojmy ekonomicky a personálně spojené osoby tak, jak jej ZDP definuje v současnosti (podílení se na vedení přímo i nepřímo, kontrole či jmění druhé osoby se stanovenou hranicí 25 % pro poslední dvě uvedená kritéria). Slovní spojení „ <i>ceny obvyklé na trhu</i> “ bylo nahrazeno spojením „ <i>ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek</i> “ a dále bylo nově správci daně umožněno upravit ZD subjektu v případě neodůvodněného rozdílu v cenách. Poslední věta ustanovení o prodeji nemovitostí byla zrušena a přibyla informace o nepoužití ceny obvyklé v případě pronájmu vybavené místnosti, kdy nájemcem je odborová organizace (tj. organizace zastupující zaměstnavatele) a zároveň kdy účelem pronájmu je ryze nezbytná provozní činnost. Tímto zákonodárce vyloučil daňové důsledky v případě sjednání nájemného za výrazně nižší, než obvyklou cenu pronájmu.
316/1996 Sb.	Touto novelou bylo deklarováno, jaká cena u půjček mezi spojenými subjekty je považována za cenu obvyklou – tedy jaká výše úroku odpovídá principu tržního odstupu. Hranice byla stanovena na úrovni 140% diskontní úrokové sazby ČNB <sup>40</sup> .
210/1997 Sb.	Prostřednictvím této novely byl rozšířen okruh zkoumaných transakcí o jinak spojené osoby, kterými byly nově rovněž osoby, které vytvořily obchodní vztah zejména za účelem snížení ZD (příp. zvýšení daňové ztráty). Cílem tohoto ustanovení bylo tedy zamezit daňovým únikům i v těch případech, kdy spojení subjektů bylo vytvořeno jinak než kapitálově či personálně (příkladem lze uvést obchodní vztah mezi

<sup>40</sup> Diskontní úroková sazba ČNB byla v roce nabytí účinnosti zákona č. 316/1996 Sb. (tedy v roce 1997) stanovena ve výši 13 %. Obvyklý úrok byl tedy stanoven na úrovni zhruba 18 %.

	<p>dodavatelem vykazujícím ztrátu a odběratelem vykazujícím zisk, a to bez jiného ekonomického důvodu). Mimo to bylo ustanovení vztahující se k ceně obvyklé u půjček doplněno o půjčky s přeshraničním prvkem. V případě nízkouročené půjčky (tj. půjčky se sjednaným úrokem nižším než 140 % diskontní úrokové sazby ČNB), kdy věřitelem je zahraniční subjekt, je bez dalšího zkoumání cena obvyklá splněna<sup>41</sup>.</p>
492/2000 Sb.	<p>Nově se ustanovení odkazovalo na ZOM, kterého lze využít v případech, kdy předmětem transakce není běžný obchodní vztah (tedy situace, kdy není možné zjistit cenu obvyklou porovnáním s cenami sjednanými mezi nezávislými subjekty). Mimo to byl doplněn okruh věřitelů u nízkouročených půjček, které splňují cenu obvyklou, a to o společníky (resp. členy družstva), kteří jsou daňovými rezidenty (FO i PO). To znamená, že společník v případě poskytnutí půjčky do své společnosti nemusí stanovit úrok na obvyklé úrovni (tzn. může poskytnout nízkouročenou půjčku), zatímco v případě poskytnutí půjčky společnosti společníkovi již musí být úrok stanoven v obvyklé výši.</p>
438/2003 Sb.	<p>Ustanovení bylo přehledně rozčleněno v prakticky současnou podobu. Došlo k rozšíření o písmeno a), kde jsou ve dvou podbodech charakterizovány kapitálově spojené osoby, a o písmeno b), kde jsou v pěti podbodech charakterizovány jinak spojené osoby. Rovněž bylo přidáno ustanovení o způsobu výpočtu podílu na základním kapitálu v případě změny stavu, které se stanovuje jako aritmetický průměr měsíčních stavů.</p>
669/2004 Sb.	<p>Novela upřesňuje, že za jinak spojené osoby se nepovažuje osoba, která je členem dozorčí rady obou subjektů. Rovněž tak stanovuje, že účast v kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole, které by zakládalo spojitost osob.</p>
261/2007 Sb.	<p>Novela zrušila konkrétní ocenění úroku, které odpovídalo ceně obvyklé (zrušila se tedy hranice 140 % diskontní úrokové sazby ČNB), a to z důvodu razantních změn v úrokových sazbách. Odůvodnění tohoto kroku lze vyjádřit výpočtem – v roce 2007 byla diskontní sazba ČNB zhruba 2,50 %, což odpovídalo obvyklému úroku se sazbou 3,5 %. Aktuální cena obvyklá u půjček však byla v té době zhruba dvojnásobná, což rozporovalo základnímu principu převodních cen, tedy obvyklosti cen.</p>
346/2010 Sb.	<p>Prostřednictvím této novely se zrušila věta ohledně nepoužití ustanovení o ceně obvyklé v případě pronájmu vybavené místnosti odborové organizaci. Důvodem je reakce na nové ustanovení zákoníku práce (zákon č. 262/2006 Sb.), dle kterého má zaměstnavatel povinnost poskytovat odborové organizaci místnost s nezbytným vybavením, a to na své vlastní náklady. V daných případech tedy nedochází k žádné přefakturaci nákladů, a proto bylo toto ustanovení považováno za nadbytečné.</p>
344/2013 Sb.	<p>Jedná se o zákonné opatření senátu v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. Prostřednictvím této novely došlo ke korekci věty týkající se úpravy ZD v případě rozdílu ve sjednaných cenách. Původně bylo stanoveno, že „správce daně upraví ZD poplatníka o zjištěný rozdíl“. Pochopitelně však i poplatník může v případě zjištění</p>

<sup>41</sup> Pro úplnost lze dodat, že tato novela byla z důvodu retroaktivních účinků nově vymezeného okruhu spojených osob předmětem Nálezu ÚS (nález č. 145/2002 Sb.) – ačkoliv novela zákona provedená zákonem č. 210/1997 Sb. nabyla účinnosti dne 1.1.1998, na jinak spojené osoby se dle závěrečného ustanovení nahlíželo již ve zdaňovacím období roku předcházejícího. Ústavní soud tuto retroaktivitu zrušil z důvodu její nepřipustnosti, neboť subjekty nemohly v době před datem přijetí zákona předvídat, jaké daňové následky budou jejich aktivity přinášet.

	nesprávnosti ve stanovených převodních cenách provést úpravu ZD (resp. jej zvýšit), a proto má ustanovení současné znění „upraví se ZD poplatníka o zjištěný rozdíl“ <sup>42</sup> . Rovněž došlo ke změně výrazů, kdy namísto dosavadních „nezávislých“ osob zákon nově pojímá o „nespojených“ osobách. Dále došlo k doplnění neaplikovatelnosti ceny obvyklé na smlouvy o výpůjčce či výprose, jelikož ty jsou ze zákona vždy bezúplatné. Rovněž lze uvést, že do ustanovení byl v návaznosti na zrušení zákona o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí vložen text, že zjištěný rozdíl v cenách se upraví i v případě, kdy je cena mezi poplatníky DPPO rovna nule a že došlo ke změně slova „doložený“ rozdíl na „doložitelný“ rozdíl. Tyto dvě změny však byly následující novelou navraceny v původní stav – více následující řádek tabulky.
267/2014 Sb.	Prostřednictvím této novely došlo k „nápravě“ změn provedených zákonným opatřením senátu č. 344/2013 Sb. Text o sjednané ceně v nulové výši byl vypuštěn, a to z toho důvodu, že neexistuje jasná hranice mezi bezúplatným příjmem a cenou ve výši nula. Co se změny slova „doložitelný“ zpět na „doložený“ týče, důvodem byl význam tohoto slova – slovo „doložitelný“ mohlo vzbuzovat pocit, že správce daně má povinnost prokázat doložitelnost rozdílu. To ovšem nebylo původním záměrem, proto se tato změna napравила.
170/2017 Sb.	Aktuálně poslední změnou ustanovení bylo pouhé doplnění chybějící čárky za slovem.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě obsahu důvodových zpráv k jednotlivým zákonům

Z analýzy průběhu novelizace ustanovení o převodních cenách vyplývá, že postupně docházelo k rozšiřování daného ustanovení, k upřesňování pojmosloví a situací, které zakládají povinnost jednat v souladu s principem tržního odstupu a v neposlední řadě také ke konkretizování dotčených subjektů, jež mají povinnost jednat v souladu s principem tržního odstupu.

Co se stanovené hranice obvyklosti u ceny úvěru týče, o té by se dle názoru autorky dalo dále polemizovat. Hranice, která byla stanovena na úrovni 140 % diskontní úrokové sazby ČNB, byla zrušena z důvodu jejího kolísání – tato sazba již více neodpovídala obvyklé tržní sazbě, což potvrdily i propočty, které jsou uvedené v tabulce č. 4. Takto určená cena obvyklá bezpochyby vzbuzovala v poplatnících určitou jistotu a rovněž jim šetřila čas i peníze, jež by byly vynaložené při analýze úrokových sazeb. Vhodnějším krokem, který by mohl být použitelný i v současné době, by mohlo být každoroční určování této hranice formou vyhlášky – např. takovým způsobem, jako fungují vyhlášky o cestovních náhradách<sup>43</sup>. Je pravdou, že cenu úvěru ovlivňuje několik dalších faktorů, jako je délka splatnosti, částka a riziko. Proto by se

<sup>42</sup> Do data účinnosti této novely byla tato možnost dovozována výkladem.

<sup>43</sup> Např. Vyhláška pro rok 2022 č. 511/2021 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad.

dalo uvažovat alespoň o stanovení ceny obvyklé u úvěru poskytnutého mezi osobami blízkými, jak jej charakterizuje § 23 odst. 7 písm. b) bod 4 ZDP – tedy ryze mezi FO. Takto by mohla být každoročně stanovená cena nejen u úroků, ale rovněž např. i u pronájmu v souvislosti s pronajímaným prostorem, velikostí a lokací.

### 3 Rozbor judikátů v oblasti převodních cen

Obsahem třetí části diplomové práce je analýza a rozbor vybraných rozsudků NSS, které mají významný dopad do správy daní a rovněž do samotné praxe v této oblasti.

První část této kapitoly se bude věnovat analýze rozsudků v oblasti převodních cen, a to v souvislosti s počty rozsudků, doby trvání od vydání rozhodnutí správce daně prvního stupně po rozhodnutí NSS, a v neposlední řadě bude zjištěno, kdo je z hlediska stěžovatele u NSS úspěšnější, zda správce daně (resp. Odvolací finanční ředitelství, dále jen „OFŘ“) či daňový subjekt.

Následně budou v dalších částech této kapitoly interpretovány významné rozsudky<sup>44</sup> v oblasti převodních cen. Přednost je dána rozsudkům novějším, avšak vzhledem k častému odkazování se NSS na své předchozí judikované závěry budou obsahem této části rovněž některé starší rozsudky. Tato skutečnost však nic nemění na významnosti rozsudků, jelikož i tyto starší judikáty měly (a stále mají) významný dopad do praxe. V některých podkapitolách bude rozebráno určité téma komplexně, zejména z důvodu velkého množství rozsudků v této oblasti (např. v případě reklam), v některých bude naopak vycházeno z jediného rozsudku, který bude detailně rozebrán. Pro zjednodušení a lepší orientaci v detailních rozborech rozsudků budou v případě nutnosti názvy daňových subjektů smyšlené (např. ABC, s.r.o.; společnost č. 1 apod).

Pro účely této diplomové práce nebude v rozborech judikátů pojednáváno o zúčastněných osobách jakožto o stěžovateli, žalovanému apod., nýbrž o daňovém subjektu a správci daně, a to z důvodu lepšího pochopení jádra sporu a přehlednosti rozboru. Pro úplnost nutné dodat, že ani přesto nebude užíváno zcela správného pojmosloví – účastníkem soudního sporu je ze strany státního orgánu vždy OFŘ jakožto instančně vyšší správce daně. Pro přehlednost však bude OFŘ označováno jako správce daně.

---

<sup>44</sup> Významné dle subjektivního pohledu autora.

### 3.1 Analýza rozsudků NSS

V rámci této podkapitoly budou interpretována zajímavá statistická data zjištěná z analýz jednotlivých rozsudků NSS v oblasti převodních cen. Nejprve však bude popsán postup, jakým došlo k výběru relevantních rozsudků pro účely této práce.

Výchozím kritériem pro export dat ze sbírky rozsudků NSS bylo mimo formu soudního rozhodnutí (kterým je rozsudek) a soudního orgánu (kterým je NSS) rovněž obsah soudního rozhodnutí, kdy požadavkem byl obsah slovního spojení „spojené osoby“. Na základě těchto kritérií bylo k datu 31.08.2022 zjištěno přes 120 rozsudků. Vzhledem k požadované kvalitě vstupních dat pro účely této analýzy byl tento původní vzorek podroben detailnímu přezkumu, na základě kterého byly vyloučeny rozsudky nesouvisející (např. rozsudek NSS ze dne 11. 07. 2019, sp. zn. 10 Afs 30/2018, který byl vyloučen z hlediska skutečné podstaty – ačkoliv v textaci obsahoval požadované slovní spojení, této problematice se skutečně nevěnoval). Rozsudky, které o převodních cenách jako takových skutečně pojednávají, byť pouze v jednom bodě (či několika málo bodech), byly ponechány. Odebrány byly rovněž „duplicitní“ rozsudky, tedy rozsudky, jež se týkají stejného daňového subjektu ve stejné věci, avšak za jiná zdaňovací období (např. rozsudek NSS ze dne 15. 05. 2014, sp. zn. 8 Afs 67/2013 a rozsudek NSS z téhož dne, sp. zn. 8 Afs 66/2013, kdy rozdílem je pouze posuzované zdaňovací období, avšak rozhodnutí i samotné odůvodnění je naprosto totožné) – ponechán byl pouze jeden z rozsudků, přičemž pokud se jednalo o rozsudky s jiným datem vydání, pak byl ponechán pouze rozsudek s nejstarším datem (důvodem je, že na základě prvního rozsudku v dané věci se dá již zcela nepochybně předjímat výsledek dalších kasačních stížností, které jsou založené na stejné podstatě, avšak s rozdílem ve zdaňovacím období). V případě, kdy rozhodnutí ve stejné věci bylo nejprve zrušeno a vráceno, a následně zamítnuto, pak zůstaly ve výběru oba tyto rozsudky (např. rozsudek NSS ze dne 23. 11. 2016, sp. zn. 2 Afs 244/2016 a rozsudek NSS ze dne 17. 08. 2017, sp. zn. 2 Afs 74/2017). Za datum vydání rozhodnutí OFŘ o zamítnutí odvolání je považováno poslední rozhodnutí tohoto orgánu před zahájením soudního řízení (v projednávaných věcech mohlo být rozhodnutí několikrát měněno, viz např. rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2013, sp. zn. 8 Afs 9/2013). Za datum vydání dodatečného platebního výměru je považováno první rozhodnutí o dodatečném platebním výměru.

V oblasti převodních cen je k 31. 08. 2022 na základě výše zmíněných kritérií vydáno celkem 95 rozsudků<sup>45</sup>. Nejvíce jich NSS vydal v roce 2020, a to s počtem 14 rozsudků. Naopak v roce 2012 nebyl vydán žádný rozsudek v oblasti převodních cen.

Zajímavá je úspěšnost účastníků sporu. Bude-li uvažováno, že daňový subjekt je úspěšný, pokud je v pozici stěžovatele a NSS rozhodnutí soudu nižší instance zruší, a rovněž tak pokud v pozici stěžovatele není (je jím správce daně) a NSS předchozí rozhodnutí potvrdí (tzn. výsledkem kasační stížnosti je její zamítnutí), pak byl daňový subjekt úspěšný v celkem 34 případech, tj. v necelých 36 % všech soudních sporů v oblasti převodních cen. Naopak správce daně byl úspěšný v celkem 61 případech, tj. ve zhruba 64 % všech soudních sporů v této oblasti. V roce 2022 (resp. v období od ledna do srpna tohoto roku) byl stěžovatelem vždy daňový subjekt, avšak pouze v jediném případě mu dal NSS za pravdu. Z tohoto zjištění bezesporu plyne, že daňový subjekt je při podávání kasačních stížností spíše neúspěšnou stranou.

Téměř ve všech případech byl zúčastněným daňovým subjektem poplatník DPPO. Pouze ve 14 případech se jednalo o poplatníka DPFO.

Co se týče délky trvání celého procesu, od data vydání napadeného rozhodnutí o platebním, resp. dodatečném platebním výměru, až po rozhodnutí NSS, v průměru tento proces trvá lehce přes 3 roky a 9 měsíců, přičemž tato hodnota je obdobná hodnotě mediánu, který udává 3 roky a 7 měsíců. Nejdelší trvání měl spor, který se týkal nerealizovaných kurzových ztrát v souvislosti s § 23 odst. 7 a který dohromady trval 9 let a 6 měsíců (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2021, sp. zn. 5 Afs 106/2019). Naopak nejkratšího trvání dosáhl rozsudek NSS ze dne 28. 08. 2007, sp. zn. 2 Afs 51/2007, který se týkal obrátového bonusu v souvislosti s ustanovením o převodních cenách, a to konkrétně 1 rok a 7 měsíců.

Pokud by byla uvažována pouze doba mezi datem vydání napadeného rozhodnutí o (dodatečném) platebním výměru a datem vydání rozhodnutí krajského soudu (potažmo městského soudu v Praze) v dané věci, pak tento proces trvá v průměru zhruba 2 roky a 9 měsíců, přičemž medián odpovídá 2 rokům a necelým 5 měsícům. Doba mezi rozhodnutím o (dodatečném) platebním výměru a jeho potvrzením OFŘ

---

<sup>45</sup> Seznam rozsudků vč. dalších podrobností potřebných pro účely této práce je uveden v Příloze B.

pak trvá v průměru zhruba 1 rok a necelé 2 měsíce, nejkratší pak bylo zamítnutí odvolání OFŘ po necelých 2 měsících.

Pro detailnější rozbor lze rovněž uvažovat nad dobou mezi rozhodnutím krajského soudu a rozhodnutím NSS. V průměru je kasační stížnost od rozhodnutí předchozího soudu vyřízena během 1 roku a necelého 1 měsíce. Pro srovnání doba mezi zamítnutím odvolání OFŘ a rozhodnutím krajského soudu je rovna v průměru 1 roku a 7 měsícům.

Veškeré zjištěné hodnoty jsou pro lepší přehlednost znázorněny v následující tabulce:

*Tabulka 5 - Srovnání doby trvání procesu odvolání a soudního sporu*

<b>Doba mezi rozhodnutím</b>	<b>Nejméně</b>	<b>Nejvíce</b>	<b>Průměr</b>	<b>Medián</b>
FÚ a OFŘ	56	1 953	417	338
FÚ a KS	352	2 525	998	872
FÚ a NSS	578	3 470	1 386	1 314
OFŘ a KS	93	2 149	581	499
OFŘ a NSS	268	3 094	976	947
KS a NSS	76	945	391	355

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dostupných údajů o rozsudcích NSS v oblasti převodních cen; údaje jsou zobrazeny ve dnech a v případě nutnosti byly hodnoty průměru zaokrouhlené matematicky

Jestliže bude uvažován pouze rok 2021 (tj. veškeré spory, o nichž NSS rozhodl v roce 2021), doba trvání celého procesu (tj. od rozhodnutí správce daně prvního stupně až po rozhodnutí NSS) byla v průměru 4 roky a 2 měsíce, medián 3 roky a 10 měsíců. Bližší hodnoty týkající se rozsudků vydaných v roce 2021 jsou opět znázorněny v tabulce<sup>46</sup>:

*Tabulka 6 - Srovnání doby trvání procesu soudního sporu v roce 2021*

<b>Doba mezi rozhodnutím</b>	<b>Nejméně</b>	<b>Nejvíce</b>	<b>Průměr</b>	<b>Medián</b>
FÚ a NSS	862	3 470	1 517	1 355
OFŘ a NSS	381	3 094	1 152	1 042
KS a NSS	148	945	468	463

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dostupných údajů o rozsudcích NSS v oblasti převodních cen; údaje jsou zobrazeny ve dnech a v případě nutnosti byly hodnoty průměru zaokrouhlené matematicky

<sup>46</sup> Nyní je však abstrahováno od délky doby mezi rozhodnutím FÚ a OFŘ, FÚ a KS a OFŘ a KS, a to z důvodu, že tato rozhodnutí byla v drtivé většině případů provedena v jiném roce, než v analyzovaném roce, a tato data by postrádala smysl.

Při srovnání hodnot za rok 2021 s průměrnými hodnotami uvedenými v tabulce č. 5 lze jednoznačně uvést, že hodnoty průměru i mediánu ve všech případech vzrostly. V průměru v roce 2021 trvalo NSS rozhodnout o kasační stížnosti v souvislosti s převodními cenami 1 rok a 3 měsíce, tj. o 2 měsíce déle, než činí průměr za všechny sledované roky. V tomto roce NSS rozhodl o 11 kasačních stížnostech.

Pro úplnost lze rovněž tyto hodnoty porovnat s rozsudky, které byly vydány v roce 2022, resp. v měsících leden až srpen:

Tabulka 7 - Srovnání doby trvání procesu soudního sporu v roce 2022

Doba mezi rozhodnutím	Nejméně	Nejvíce	Průměr	Medián
FÚ a NSS	1 433	2 837	1 755	1 561
OFŘ a NSS	804	2 395	1 283	1 045
KS a NSS	194	910	545	559

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dostupných údajů o rozsudcích NSS v oblasti převodních cen; údaje jsou zobrazeny ve dnech a v případě nutnosti byly hodnoty průměru zaokrouhlené matematicky

Ve srovnání s rokem 2021 trvalo NSS v roce 2022 rozhodnout o kasační stížnosti v průměru o zhruba 2,5 měsíce déle. Rovněž tak hodnoty průměru a mediánu jsou vyšší než v předchozím roce, přičemž během zkoumaného období NSS rozhodl o 8 kasačních stížnostech. Vzhledem k tomu, že doměření daně je splatné rozhodnutím OFŘ o zamítnutí odvolání, lze konstatovat, že daňový subjekt v roce 2022 (byl-li by „vítěznou“ stranou) čekal na vrácení uhrazeného doměrku více než 3,5 roku<sup>47</sup>. Během ledna až srpna roku 2022 bylo rozhodnuto o celkem 8 kasačních stížnostech.

Lze shrnout, že doba rozhodnutí o kasační stížnosti v oblasti převodních cen se každým rokem zvyšuje. V letech 2021 a části roku 2022 trvalo její vyřízení v průměru 1 rok a 4 měsíce. Pakliže bude uvažována celková délka procesu od vydání rozhodnutí o (dodatečném) platebním výměru finančním úřadem, přes odvolání k OFŘ, podáním žaloby ke krajskému soudu až po rozhodnutí NSS, ta při uvažování dat z posledních dvou dostupných let odpovídá v průměru 4,5 roků. V případě, že by se k tomuto procesu připočetla i délka trvání daňové kontroly, případně doba znovu-rozhodnutí OFŘ či krajského soudu při jeho vrácení NSS, může se celý spor protáhnout o několik dalších let – maximálně však celý tento proces může trvat 10 let, pak je již lhůta prekludovaná.

<sup>47</sup> Za jak dlouho by mu byl uhrazený doměrek skutečně vrácen by záviselo na rychlosti vydání nového rozhodnutí OFŘ, pakliže jej NSS zrušil a vrátil mu jej k dalšímu řízení.

## 3.2 Stanovení převodních cen správcem daně

Jak bylo již v předchozí kapitole nastíněno, prvotní důkazní břemeno nese v případě pochybnostech v nastavených převodních cenách správce daně. Prokázání, že cena mezi spojenými subjekty není v souladu s principem tržního odstupu, vyžaduje značné úsilí, při němž je potřeba dodržet několik základních zásad a principů správy daní.

Postup při stanovení převodních cen správcem daně spočívá dle rozsudku NSS ze dne 16. 03. 2015 sp. zn. 8 Afs 100/2014 ve třech krocích:

1. prokázání, že se daná transakce uskutečnila mezi spojenými subjekty,
2. zjištění ceny sjednané mezi spojenými subjekty,
3. zjištění ceny obvyklé (tj. prokázání odlišnosti mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou).

Ve všech třech krocích tíží důkazní břemeno správce daně.

Prokázání spojitosti osob tak, jak je uvedeno v kroku č. 1, je v případě existence dokumentace k převodním cenám jednoznačné a nepochybné. Může však nastat situace, kdy subjekt spojitost osob v transakcích nikterak neodráží (tj. částky transakcí mezi spojenými osobami zcela nesplňují princip tržního odstupu), nepřiznává, případně popírá. Rovněž v takovém případě je na správci daně, aby prokázání spojitosti osob prokázal – není možné po daňovém subjektu požadovat prokázání nespojitosti, jelikož *„důkazní břemeno není a nemůže být postaveno na prokázání „negativní skutečnosti“, tedy toho, co daňový subjekt netvrdí“* (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2018, sp. zn. 5 Afs 214/2016, bod 26).

Co se posledního kroku týče, primárním způsobem stanovení ceny obvyklé správcem daně je *„porovnání skutečně dosažených cen shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty“*, teprve až sekundárním způsobem je *„odhad opřený o logickou a racionální úvahu“*, jestliže cenu obvyklou nelze stanovit primárním způsobem (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 05. 2021, sp. zn. 2 Afs 375/2019). Pakliže správce daně zjišťuje cenu obvyklou způsobem stanovení marže, tuto *„nelze absolutizovat jediným číslem (...), ale je třeba ji stanovit alespoň intervalem nejčastěji realizovaných cen“* – to neplatí pouze *„v případech, kdy je hodnocena konkrétně vymezená věc anebo služba“* (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 03. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007). Ke druhé citované větě bylo v pozdějším rozsudku doplněno, že se

může jednat např. o situaci, kdy „konkrétní dodavatel poskytuje konkrétně vymezenou službu nezávislým osobám a správce daně má k dispozici veřejně poskytovaný ceník služeb tohoto dodavatele“ (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 07. 2018, sp. zn. 6 Afs 129/2018). V případě zjištěného intervalu cen má pak správce daně vybrat horní hranici tohoto rozpětí (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 03. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007).

Teprve po provedení všech tří kroků přechází břemeno důkazní i tvrzení na daňový subjekt (pochopitelně v těch případech, kdy správce daně zjistí odlišnosti v cenách sjednaných a běžných). V takovém případě má povinnost daňovému subjektu poskytnout prostor věcný i časový – nelze tedy provést úpravu základu daně, aniž by byl daňový subjekt o zjištěních informován, a aniž by mu byl poskytnut prostor k vyjádření (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 01. 2013, sp. zn. 1 Afs 101/2012). Rovněž tak musí daňovému subjektu vždy sdělit konkrétní výši a způsob dovození jím zjištěné ceny obvyklé (tedy na základě jakých podkladů či kritérií se správce daně k takové ceně dopracoval). Je totiž „nepřípustné, aby správce daně daňovému subjektu pouze sdělil, jaká je – dle jeho názoru – výše obvyklé ceny“. (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2013, sp. zn. 7 Afs 86/2013).

Abyste daňový subjekt své důkazní břemeno ustál, musel by „prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, ale přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční“ (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 04. 2018, sp. zn. 3 Afs 105/2017).

Po vyjádření se daňovým subjektem (příp. po uplynutí lhůty k vyjádření) správce daně posuzuje, zda subjekt své důkazní břemeno unesl, tj. hodnotí, zda „rozdíl uspokojivě doložil či nikoliv a zda je dán důvod pro úpravu základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP“ (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 07. 2005, sp. zn. 5 Afs 48/2004), přičemž „unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava ZD správcem daně nepřipadá v úvahu“ (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 01. 2013, sp. zn. 1 Afs 101/2012).

### **3.3 Stanovení ceny obvyklé způsobem srovnání s transakcí uskutečněnou mezi jinými spojenými subjekty**

Správce daně má při zjišťování ceny obvyklé několik možností, resp. způsobů, které může využít. V jednom případě hledal cenu obvyklou v transakci, která byla uskutečněna mezi jinými spojenými subjekty. Tento postup NSS ve svém rozsudku ze

dne 21. 03. 2018, sp. zn. 1 Afs 143/2017, zavrhl. Rozbor tohoto rozsudku bude předmětem následujících odstavců.

Předmětem sporu byla transakce mezi FO a společností ABC, které jsou spojenými osobami. FO prodala společnosti ABC veškeré své zásoby s 80% slevou na každou prodanou položku z běžné prodejní ceny, ačkoliv běžně tato FO prodává se slevou maximálně 15 %. Takto nastavená prodejní cena společnosti ABC pak odpovídala zhruba 40 % nákupní ceny.

Správce daně z důvodu pochybností v nastavených cenách zahájil daňovou kontrolu, v rámci níž zjišťoval cenu obvyklou. Čerpal přitom z informací obsažených ve vlastních databázích a spisech. Na základě této činnosti našel dvě potenciálně srovnatelné transakce:

- transakce č. 1 = prodej zásob zboží obdobného charakteru mezi obdobně spojenými subjekty<sup>48</sup>, ve stejném kraji a ve stejném zdaňovacím období, přičemž prodejní cena byla mezi těmito subjekty nastavena na úrovni ceny nákupní;
- transakce č. 2 = vklad zásob zboží z titulu změny právní formy, a to z podílového spoluvlastnictví ve společnosti dle NOZ<sup>49</sup> do jimi nově založené PO, ve které tyto FO působily jako jednatelé a společníci, přičemž tento vklad byl oceněn znalcem ve výši nákupní ceny navýšené o 30% marži.

S ohledem na příslušné zdaňovací období zúžil správce daně svůj výběr na transakci č. 1, a stanovil tedy běžnou cenu na úrovni ceny nákupní.

NSS však tento způsob stanovení převodních cen zavrhl, protože zákonné ustanovení § 23 odst. 7 ZDP požaduje ověření ceny transakce mezi spojenými osobami s cenami uplatňovanými v transakcích mezi nezávislými subjekty, přičemž o transakci mezi spojenými subjekty se jednalo v obou případech. Rovněž jak soud nižší instance správně posoudil, není vhodné hledat obvyklost cen v transakcích mezi spojenými osobami, jelikož nastavené ceny v transakcích mezi těmito subjekty by mohly být z titulu jejich propojenosti „pokřivené“. Takový přístup by proto „vedl

---

<sup>48</sup> Obdobně spojenými subjekty myšleno, že prodávajícím byla FO a kupujícím PO.

<sup>49</sup> V předmětném období se jednalo o tzv. sdružení bez právní subjektivity (konkrétně o sdružení FO bez právní subjektivity), po novele OZ nese takové spojené osob název společnost (viz § 2716 a násl. NOZ).

*k ne hospodárnému a neracionálnímu dalšímu kolu srovnávání, zda transakce mezi spojenými subjekty, jejichž vzájemně sjednaná cena byla využita jako cena referenční, byly v souladu s principem tržního odstupu*<sup>50</sup>.

NSS připustil, že by za srovnatelnou transakci mohla být považována transakce č. 2, a to v případě „nedostatku nezávislých transakcí, které by měly být primárním kritériem“<sup>51</sup>. Vzhledem k obsahu zprávy o daňové kontrole však vyvstávají mj. pochybnosti o srovnatelnosti z hlediska kritérií sortimentu zboží – v případě transakce, která je předmětem sporu, se jednalo o prodej náhradních dílů k zemědělským a lesnickým strojům, zatímco v případě transakce č. 2 se jednalo o prodej domácích potřeb a železářství. Mimo jiné se transakce č. 2 uskutečnila ve zdaňovacím období o 4 roky později, než se uskutečnila sporná transakce, rovněž tak by v souvislosti s předchozími rozsudky měla referenční cena vycházet z určitého cenového rozpětí, a tedy z více srovnatelných transakcí.

### **3.4 Vypovídací hodnota srovnatelných údajů a jejich prokazatelnost při stanovení ceny obvyklé z moci úřední**

O vypovídací hodnotě zjištěných údajů, jež jsou podkladem pro správcem daně dovozenou cenu obvyklou, pojednává rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2009, sp. zn. 8 Afs 51/2009. Kasační stížnost směřovala v tomto případě na způsob stanovení převodních cen správcem daně, který při daňovém řízení v souvislosti s kontrolou převodních cen nepřijal subjektem předložené znalecké posudky prokazující správnost nastavených cen (resp. výši marží, přírážek), a proto stanovil cenu obvyklou sám.

Při určení ceny obvyklé správce daně nejprve vycházel interních údajů o jiných společnostech, které měl k dispozici z nalézacích řízení, následně však využil služeb znalce. Postupně tak byly stanoveny 3 odlišné marže, které měly odpovídat principu tržního odstupu.

Nejprve správce daně stanovil obvyklou marži ve výši X %, a to na základě účetních údajů jediného subjektu. Kontrolovanému daňovému subjektu však neposkytl informace o časovém období, ze kterého byly údaje čerpány, rovněž tak neposkytl ani

---

<sup>50</sup> Bod 25 tohoto rozsudku.

<sup>51</sup> Bod 26 tohoto rozsudku.

číselné hodnoty nákladů a výnosů, z jakých bylo vycházeno – obojí z důvodu ochrany citlivých dat. Dle NSS je však tento postup chybný, a to nejen v souvislosti s absolutizací marže, která je (jak bylo již v předchozí podkapitole uvedeno) nepovolená, rovněž tak v souvislosti s neposkytnutými daty, ze kterých bylo při stanovení ceny vycházeno. K tomu NSS uvedl, že správce daně má kontrolovanému subjektu povinnost poskytnout alespoň ta data, ze kterých vycházel. Důvodem je zachování „*možnost(i) brojit proti volbě daných objektivních kritérií a způsobu určení výše obvyklé ceny*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2009, sp. zn. 8 Afs 51/2009).

Následně správce daně stanovil jinou obvyklou marži (ve výši Y %), a to sice již na základě posouzení cen u dvou srovnatelných společností, avšak ve finále bylo opět vycházeno z údajů pouze jedné společnosti. Důvodem byla dosavadní neexistence druhé společnosti v jednom z posuzovaných let, a její vysoké odchýlení přírážky směrem nahoru ve druhém z posuzovaných let. Mimo to správce daně ani v neveřejné části spisu neuvedl název této jediné společnosti, která byla pro srovnání použita, a pravděpodobně (vzhledem k absenci tohoto skutku ve správním spisu) ani kontrolovanému subjektu nesdělil, jaká kritéria pro vybrání těchto dvou, resp. jedné srovnatelné společnosti, použil.

Nakonec správce daně využil služeb znalce, který deklaroval obvyklou marži v určitém rozpětí na základě několika kritérií, a jako obvyklou stanovil cenu na dolní hranici tohoto rozpětí (vybral tedy hodnotu, která je pro daňový subjekt příznivější). Problémem však byla kvalita tohoto znaleckého posudku. Znalec se v posudku odkazoval na jiné dostupné zdroje, které však nebyly nikde dále uvedeny či konkretizovány, mimo to nebyla ani řádně specifikovaná statistická data, se kterými znalec pracoval. NSS se rovněž zaobíral rozsahem tohoto posudku, jelikož celý posudek měl 3 strany (vč. zadání a znalecké doložky), což již samo o sobě vypovídá o kvalitě tohoto posudku. V tomto případě tedy rovněž došlo k pochybení správcem daně, které nenapravilo ani použití výhodnější (spodní) hranice marže.

NSS se v jiném svém rozsudku formou úvahy zabýval, zda by bylo možné vycházet ze znaleckého „potvrzení“ o obvyklosti nastavených cen ve skupině, které doložil jiný daňový subjekt v rámci jiného daňového řízení (za předpokladu splnění všech souvisejících požadavků). NSS dospěl k závěru, že by to bylo možné, nicméně by bylo nutné řádné ověření jak samotné existence tohoto posudku, tak rovněž splnění

veškerých náležitostí – „určení ceny na základě znaleckého posudku je pouhým konstatováním v úředním záznamu správce daně, aniž by bylo možné ověřit existenci znaleckého posudku a splnění jeho zákonných náležitostí“ (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 03. 2018, sp. zn. 1 Afs 143/2017, bod 26).

### **3.5 Vliv ekonomických výkyvů na převodní ceny**

O vlivu hospodářské krize na převodní ceny pojednává rozsudek NSS ze dne 27. 09. 2016, sp. zn. 5 Afs 194/2015. Ačkoliv se jedná o rozsudek, jehož předmětným zdaňovacím obdobím je rok 2008 (tedy rok, kdy probíhala hospodářská krize), je vhodné jej v souvislosti s uplynulými událostmi, zejména v souvislosti s pandemií Covid-19 a válkou na Ukrajině, rovněž zařadit do této části práce, a to vzhledem k možným budoucím sporům právě z titulu těchto událostí.

Předmětem sporu je nesprávné stanovení převodních cen v rámci výroby uvnitř skupiny. Společnost A je subjektem provádějící zušlechťovací úkony<sup>52</sup> pro spojený subjekt, společnost B. Subjekt A vykázal za rok 2008 ztrátu, kterou však správce daně neuznal.

Dle dokumentace k převodním cenám je zušlechťovací činnost vykonávána v rámci odloučené výrobní provozovny v jiných zemích, a to z důvodu nižších mzdových sazeb v místě sídla těchto provozoven. Funkcí subjektů provádějících tuto činnost je pouze funkce výrobní, přičemž náklady na jejich provoz nese mateřská společnost. Mateřská společnost rovněž určuje podmínky dodávek vyráběného zboží (množství, kvalitu apod). Jediným rizikem společností provádějící zušlechťovací činnost je riziko ze zadané výroby.

Vzhledem k těmto indiciím proto NSS uzavřel, že ačkoliv vzhledem k finanční a hospodářské krizi došlo ke snížení objemu výroby a zároveň zvýšení nákladů, pro společnost A se jedná o tzv. nezaviněné náklady, které měly být přeúčtované mateřské společnosti. Mělo tedy dojít k úpravě nastavených převodních cen ve skupině tak, aby společnost A nevykazovala daňovou ztrátu.

---

<sup>52</sup> Velmi zjednodušeně se jedná o proces změny materiálu na jeho potřebné parametry.

### 3.6 Nájemné

V souvislosti se stanovením ceny obvyklé v případě nájmu existuje několik soudních sporů, které se dostaly až k NSS. Jejich seznam obsahuje následující tabulka:

Tabulka 8 - Seznam rozsudků NSS v souvislosti s nájmem a stanovením ceny obvyklé

Datum	Sp. zn.	Rozhodnutí	Stěžovatel
29.05.2014	7 Afs 77/2013	zamítnuto	DS
27.01.2011	7 Afs 74/2010	zrušeno a vráceno	DS
31.03.2009	8 Afs 80/2007	zrušeno a vráceno	DS
25.06.2007	8 Afs 152/2005	zamítnuto	DS

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z výše uvedených rozsudků plyne několik faktorů, které musí správce daně při stanovování ceny obvyklé za nájemné brát v úvahu. Mimo typ pronajímaného prostoru (bytový, nebytový) také související předměty pronájmu (sklep, garáž, zahrada, vybavení prostoru atp.), a případná zatížení věcnými břemeny. Nelze opomenout ani stav pronajímaného prostoru, neboť „ten je jedním z nejvýznamnějších cenotvorných faktorů“ (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 01. 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010).

Je nesporné, že v průběhu trvání nájemní smlouvy jsou čas od času vyžadovány opravy pronajímané nemovitosti. Pakliže je provedena oprava pronajímané nemovitosti na vlastní náklady nájemce, je za sjednanou cenu mezi pronajímatelem a nájemcem považován „součet sjednaného nájemného a poskytnutých služeb včetně nákladů vynaložených na opravu (...)“ v daném zdaňovacím období, kdy oprava byla provedena. V matematickém vyjádření je tedy cena sjednaná = (měsíční nájemné \* 12) + výdaje za opravy v daném roce. Důvodem je, že „běžný“ nájemce by za těchto okolností požadoval slevu na nájemném případně jeho odpuštění, a to v závislosti na výši vynaložených nákladů na tuto opravu. V tomto případě se tak nestalo, a cena sjednaná tak převýšila cenu obvyklou. Nájemce měl tedy nadhodnocené náklady, protože v nich evidoval jak 12měsíční nájemné, tak opravy těchto prostor. Správce daně proto správně o rozdíl mezi částkami zvýšil nájemci jeho ZD (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 05. 2014, sp. zn. 7 Afs 77/2013).

### 3.7 Reklama

Rozsudky související s úplatou za reklamu, resp. její výší, nabírají v posledních letech co do počtu velmi rychlý ráz. V roce 2020 bylo vydáno celkem 5 rozsudků

týkajících se této oblasti, v roce 2021 celkem 4 rozsudky a do poloviny roku 2022 poté 2 rozsudky. V drtivé většině případů bylo předmětem sporu doměření daně z titulu posouzení transakce jakožto účelové, jak je vymezeno v § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. ZDP. V následující tabulce je zobrazen stručný přehled rozsudků týkajících se převodních cen a reklam, z nichž pouze ve dvou případech nebyl správce daně úspěšnou stranou:

*Tabulka 9 - Seznam rozsudků NSS v oblasti reklamy*

Datum	Sp. zn.	Rozhodnutí	Stěžovatel
07.06.2022	1 Afs 357/2021	zamítnuto	DS
31.03.2022	3 Afs 427/2019	zamítnuto	DS
30.09.2021	4 Afs 75/2021	zamítnuto	DS
20.08.2021	2 Afs 313/2019	zamítnuto	DS
28.05.2021	2 Afs 375/2019	zamítnuto	SD
28.01.2021	3 Afs 393/2019	zamítnuto	DS
25.11.2020	4 Afs 125/2020	zrušeno a vráceno	SD
25.09.2020	3 Afs 61/2019	zamítnuto	DS
25.06.2020	9 Afs 332/2018	zamítnuto	SD
14.04.2020	1 Afs 366/2019	zamítnuto	DS
13.02.2020	7 Afs 176/2019	zamítnuto	DS
06.02.2019	6 Afs 44/2018	zamítnuto	DS
18.07.2018	6 Afs 129/2018	zamítnuto	DS
20.11.2014	9 Afs 92/2013	zamítnuto	DS
26.08.2014	6 Afs 60/2014	zamítnuto	DS
13.06.2013	7 Afs 47/2013	zamítnuto	DS

Zdroj: Vlastní zpracování

Z judikatury vyplývá, že nejčastějším důvodem doměření daně je neprokázání reklamy v rozsahu, v jakém je úplata za ni zahrnuta do daňově účinných nákladů. Jedná se o poměrně náročný proces, který zahrnuje mj. i zkoumání určitých kritérií ještě před uzavřením obchodního vztahu. V následujících odstavcích budou popsány postupy jak správce daně, tak daňového subjektu, které dle judikatury splňují veškeré zákonné požadavky. Pro úplnost vhodné dodat, že vzhledem k povaze ustanovení § 23 odst. 7 ZDP nepostačuje daňovému subjektu prokázat, že reklama se skutečně na sjednaném místě objevila.

Správci daně pro splnění důkazního břemene ve smyslu prokázání spojitosti osob dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP postačuje zjištění výrazné odlišnosti ceny sjednané a ceny obvyklé (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 03. 2022, sp. zn. 3 Afs 427/2019, bod 45), přičemž již více nemá povinnost zjišťovat cenu obvyklou u jiných subjektů a na jiných místech, jako tomu zpravidla bývá v jiných případech. Plně dostačující je

informace o ceně, za jakou je na daném místě (např. fotbalový stadion) či na dané akci (např. fotbalový zápas) běžně reklama poskytována<sup>53</sup> (srov. rozsudek NSS ze dne 07. 06. 2022, sp. zn. 1 Afs 357/2021). Musí však vycházet z ceny reklamy ve stejném časovém okamžiku a na stejném nosiči reklamy<sup>54</sup> (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2020, sp. zn. 4 Afs 125/2020).

Co se zapojení kontrolovaného subjektu do řetězce jinak spojených osob, jejichž vztah byl vytvořen za „podvodným“ účelem týče, není povinností správce daně prokázat, že daňový subjekt o zapojení do tohoto řetězce věděl či vědět mohl. Rovněž tak postačuje dovození propojení z faktu, že dvě společnosti na dvou rozdílných stranách (myšleno na začátku a na konci řetězce) mají stejnou osobu jednatele, aniž by bylo nutné zjistit a konkretizovat všechny zúčastněné subjekty v řetězci (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 09. 2021, sp. zn. 4 Afs 75/2021). Při zjišťování ceny obvyklé v řetězci obchodních společností může správce daně vycházet z transakce uskutečněné mezi 1. a 2. článkem tohoto řetězce, „*neboť cenu za reklamní plnění v této fázi řetězce lze považovat za cenu nedeformovanou*“<sup>55</sup>, avšak pouze za předpokladu, že nelze zjistit cenu běžným způsobem, přičemž takovou skutečnost musí řádně uvést v úředním záznamu (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 05. 2021, sp. zn. 2 Afs 375/2019). Nadto NSS ve svém jiném rozsudku uvedl, že „*správce daně nemusí prokazovat subjektivní stránku jednání (daňového subjektu), které spočívá ve vytvoření právního vztahu (...) ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 08. 2021, sp. zn. 2 Afs 313/2019).

Na straně daňového subjektu je splnění důkazního břemeno podstatně složitější. Jeho povinností je v případě pochybností správce daně prokázat ekonomicky relevantní důvody pro uzavření obchodního vztahu – pokud daňový subjekt uhradí mnohonásobně vyšší částku za reklamu (obecně za jakékoliv zboží či službu), než za jakou by za běžných okolností pořídil od jiného dodavatele, nepostačuje argumentace, že vynaložená cena, ačkoliv se zdá být extrémně vysoká, je v souvislosti s prováděnou ekonomickou činností přiměřená a že běžně je vynakládána mnohem vyšší částka za reklamy (viz rozsudky NSS ze dne 31. 03. 2022, sp. zn. 3 Afs 427/2019 a ze dne

---

<sup>53</sup> Samozřejmě i v souvislosti s rozměry reklamního prostoru, jeho umístěním a dalších relevantních skutečností.

<sup>54</sup> Např. na stejném závodě, na stejném vozidle a nadto ještě se stejnou posádkou.

<sup>55</sup> Docházelo-li k navýšování ceny až v rámci dalších článků řetězce.

07. 06. 2022, sp. zn. 1 Afs 357/2021). Jak zdůraznil NSS, důvodem doměření daně je rozdíl mezi cenami, jak vysvětluje § 23 odst. 7, nikoliv rozdíl mezi cenami, za kterou bylo pořízeno a za kterou by mohlo být (levněji) pořízeno (srov. rozsudek NSS ze dne 07. 06. 2022, sp. zn. 1 Afs 357/2021).

Dalším častým problémem, který bývá předmětem soudního sporu, je poskytnutí reklamy zprostředkovatelem, tedy jinou osobou, než je sám poskytovatel. Jak dokazuje již v tomto ohledu poměrně bohatá judikatura, daňový subjekt by si ještě před uzavřením obchodního vztahu měl zjišťovat, jaká část fakturované ceny za reklamu připadá na zprostředkovatelskou službu a jaká na cenu samotné reklamy (rozsudek NSS ze dne 31. 03. 2022, sp. zn. 3 Afs 427/2019). Proto pokud je to možné (tedy pokud jsou ceníky poskytovatele veřejně dostupné – což např. v případě České televize jsou), měl by si žadatel reklamy zjistit, za jakou cenu tento prvotní poskytovatel reklamní prostor poskytuje (rozsudek NSS ze dne 30. 09. 2021, sp. zn. 4 Afs 75/2021). V případě určité exkluzivity reklamy (např. z titulu mimořádného zápasu) je nutné brát v potaz, že tato exkluzivita je již zcela jistě zahrnuta v ceně, za kterou fakturuje samotný poskytovatel – nelze tedy argumentovat, že navýšení ceny zprostředkovatelem vychází z exkluzivity reklamy (rozsudek NSS ze dne 07. 06. 2021, sp. zn. 1 Afs 357/2021, bod 87, příp. i rozsudek téhož soudu ze dne 30. 09. 2021, sp. zn. 4 Afs 75/2021, bod 25).

Lze uzavřít, že v případě vztahu splňujícího § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP může správce daně v průběhu daňové kontroly využít „zjednodušených“ postupů, které jsou pro účely následného doměření daně zcela akceptovatelné. Naopak daňový subjekt v tomto ohledu tíží jisté „povinnosti“, a to mnohdy ještě před uzavřením obchodního vztahu, které mu ovšem při jejich důkladném plnění zaručí vyvarování se zvýšení ZD z titulu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5<sup>56</sup>.

Na úplný závěr rozboru judikátů vztahujících se k danému ustanovení ZDP lze uvést, že u NSS neprošla snaha daňového subjektu o provedení tzv. Axel Kittel testu, tedy testu, který je (velmi zjednodušeně) užíván pro posouzení účasti na daňových podvodech na DPH – tento institut zcela bezpochybně nelze aplikovat na převodní

---

<sup>56</sup> Pakliže je opomenut vztah skutečně uzavřený za účelem snížení ZD či zvýšení daňové ztráty.

ceny (a bez dalšího ani na daně z příjmů celkově) (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 08. 2008, sp. zn. 5 Afs 23/2008).

### 3.8 Institut zneužití práva v převodních cenách

Institut zneužití práva lze obecně definovat jako jednání subjektu, kdy sice „*jsou formálně splněny veškeré podmínky (...), ale materiální výsledek tohoto jednání je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy*“ (rozsudek NSS ze dne 28. 02. 2019, sp. zn. 5 Afs 314/2016). Cílem takového jednání je pak dosažení určité daňové výhody. S účinností od 01. 04. 2019 se pak v DŘ pod § 8 odst. 4 nachází ustanovení, které zákaz zneužití práva reflektuje následovně: „*při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu*“.

Zneužití práva se „objevilo“ i v souvislosti s transakcemi mezi spojenými osobami – rozsudky, které se tímto zabíraly, jsou znázorněny v následující tabulce. Nutno podotknout, že ve všech případech dal NSS za pravdu daňovému orgánu.

Tabulka 10 - Seznam rozsudků NSS v oblasti institutu zneužití práva v převodních cenách

Datum	Sp. zn.	Rozhodnutí	Stěžovatel
16.08.2022	7 Afs 49/2022	zamítnuto	DS
31.05.2022	4 Afs 376/2021	zamítnuto	DS
26.04.2022	10 Afs 289/2021	zamítnuto	DS
15.10.2015	9 Afs 57/2015	zamítnuto	DS

Zdroj: Vlastní zpracování

V jednom z novějších rozsudků NSS zavrhl možnost aplikace pravidla § 23 odst. 7 ZDP v případě zneužití práva. Konstatoval zde, že případy zneužití práva nelze řešit úpravou ZD o částku transakce, která byla účelová a nepovolená (rozsudek NSS ze dne 26. 04. 2022, sp. zn. 10 Afs 289/2021).

Dva z rozsudků uvedených v tabulce se týkaly emisí dluhopisů, jež byly upsány osobami, které tvořili s emitentem vztah spojených osob. Takový způsob financování je povolený, ba naopak „*ZDP financování podnikatelské činnosti prostřednictvím spojených osob výslovně předpokládá*“ (rozsudek NSS ze dne 31. 05. 2022, sp. zn. 4 Afs 376/2021, obdobně též rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2015, sp. zn. 9 Afs 57/2015). Přesto je však nutné, aby takovéto financování, resp. aby takové transakce související s emisí dluhopisů a jejich upsáním spojenými subjekty mělo

ekonomický smysl, protože v opačném případě se emitent vydáním dluhopisu dopouští zneužití práva (srov. rozsudek NSS ze dne 31.05.2022, sp. zn. 4 Afs 376/2021).

Transakci mezi spojenými subjekty, která je zneužitím práva, lze interpretovat z rozsudku NSS ze dne 16. 08. 2022, sp. zn. 7 Afs 49/2022. Daňový subjekt emitoval dluhopisy za účelem financování určitých projektů. Emitent dluhopisů a upisovatelé byli spojenými osobami, a to z titulu stejných osob upisovatelů a emitenta (upisovateli byli jednatele a společníci emitenta). Zdrojem financování nákupu dluhopisů byla půjčka od společnosti A. Finanční prostředky získané emisí dluhopisů ovšem emitent nepoužil na předmětné projekty<sup>57</sup>, nýbrž je poskytl společnosti A jako půjčku. V daném případě zcela nepochybně došlo ke zneužití práva, kdy skutečným účelem bylo vyvedení finančních prostředků a nezdanění úrokových výnosů z těchto dluhopisů.

### **3.9 Předložení aktualizované dokumentace o převodních cenách**

Rozsudek NSS ze dne 27. 04. 2022, sp. zn. 7 Afs 398/2019, pojednává (mj.) o oprávněnosti předložení aktualizované dokumentace k převodním cenám, lépeji řečeno její akceptaci správcem daně.

Kontrolovaný subjekt předložil v rámci daňové kontroly zprávu o převodních cenách, v níž je na základě provedené funkční a rizikové analýzy deklarováno, že je smluvním výrobcem. O rok později však kontrolovaný subjekt v rámci téhož daňového řízení předložil správci daně aktualizovanou zprávu o převodních cenách, která se od původní zprávy v mnoha věcech výrazně odlišovala. Na základě této zprávy subjekt nově zastával pozici licencovaného smluvního výrobce, protože mu byl připsán mnohem širší rozsah funkcí. Důvodem aktualizace bylo dle odpovědi na výzvu podanou správcem daně k objasnění této aktualizace zapojení více kompetentních osob, kteří měli mít širší povědomí o vztazích ve skupině, a proto tato zpráva měla mít vyšší vypovídací hodnotu. NSS však potvrdil, že takový důvod nezakládá oprávněnost

---

<sup>57</sup> Některé z projektů se uskutečnily ještě před emisí dluhopisů, některé byly odloženy, přičemž na realizované projekty si daňový subjekt (emitent) sjednal úvěr od bankovní instituce.

změn ve funkční a rizikové analýze, a proto tuto aktualizovanou zprávu správce daně zcela správně odmítl.

### 3.10 Přednost zkoumání daňové účinnosti nákladů před aplikací § 23 odst. 7 ZDP

V této kapitole bude definován vztah mezi § 24 ZDP (tj. definice daňově účinných nákladů vč. jejich taxativního výčtu) a § 23 odst. 7 ZDP. Ještě před rozborem judikátů je vhodné připomenout základní pravidlo v souvislosti se základem daně, a to, že „*při stanovení daňového základu lze pracovat pouze s daňově účinnými výnosy a s daňově účinnými náklady. Základ daně neovlivňují daňově neúčinné příjmy (...) a ani daňově neúčinné náklady. (...) Daňový základ je potom tvořen rozdílem, o který daňově účinné výnosy převyšují daňově účinné náklady. Až takto určený daňový základ může být dále upravován*“ (rozsudek NSS ze dne 05.10.2016, sp. zn. 10 Afs 147/2016). Následující tabulka obsahuje rozsudky NSS, které se předmětným tématem zabývaly:

Tabulka 11 - Seznam rozsudků NSS zabývajících se vztahem § 24 a § 23 odst. 7 ZDP

Datum	Sp. zn.	Rozhodnutí	Stěžovatel
03.06.2021	6 Afs 193/2019	zamítnuto	DS
05.10.2016	10 Afs 147/2016	zrušeno a vráceno	SD
25.11.2011	7 Afs 40/2011	zrušeno a vráceno	DS
23.07.2010	2 Afs 37/2010	zamítnuto	DS

Zdroj: Vlastní zpracování

Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP umožňuje upravit ZD poplatníka o zjištěný rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou, „*avšak jen za předpokladu, že všechny daňovým subjektem uplatněné náklady a výnosy byly daňově účinné*“ (rozsudek NSS ze dne 03. 06. 2021, sp. zn. 6 Afs 193/2019). Ve svém starším rozsudku NSS uvedl, že definici § 24 ZDP „*musí naplnit každý náklad, který má být posouzen jako 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*“ (rozsudek NSS ze dne 16. 11. 2010, sp. zn. 5 Afs 85/2009). Mimo to lze uvést rovněž rozsudek, v němž NSS vyslovil, že „*dříve, než lze přistoupit k posouzení podmínek stanoveným v § 23 odst. 7 ZDP, musí být zřejmé, že se jednalo o náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP*“ (rozsudek NSS ze dne 23. 07. 2010, sp. zn. 2 Afs 37/2010).

Z tohoto i z výše uvedeného „teoretického“ základu lze tedy jednoznačně vyvodit, že přednost má zkoumání daňové účinnosti nákladů před aplikací § 23 odst. 7 ZDP. Teprve po splnění testu daňové účinnosti nákladů lze přistoupit k úpravě ZD. Důvodem je skutečnost, že v případě zahrnutí daňově neúčinného nákladů dochází k vyjmutí celého takového nákladu ze ZD, zatímco v případě zahrnutí daňově účinného nákladu v nesprávné výši (tedy z titulu nesprávně nastavených převodních cen) dochází „pouze“ k úpravě ZD.

NSS se v jednom ze svých rozsudků zabýval rovněž vztahem mezi § 24 ZDP, § 23 odst. 7 ZDP a článku 7 odst. 2 SZDZ, který reflektuje princip tržního odstupu v případě přiřazení zisků stálé provozovně, jelikož požaduje posouzení stálé provozovny jako samostatný podnik. I v daném případě je nutné upřednostnit posouzení daňové účinnosti nákladů. Teprve poté lze postupovat dle čl. 7 odst. 2 SZDZ a zprostředkovaně též dle § 23 odst. 7 ZDP (srov. rozsudek NSS ze dne 05. 10. 2016, sp. zn. 10 Afs 147/2016).

### **3.11 Jednání správce daně zakládající zahájení daňové kontroly a počítání lhůt**

Ačkoliv se jedná o „běžné“ počítání lhůt, je vhodné pro úplnost této práce rozsudek týkající se výše zmíněných aspektů uvést, a to právě na daňové kontrole zahrnující posouzení převodních cen. Rozebrán bude rozsudek NSS ze dne 15. 03. 2022, sp. zn. 7 Afs 39/2020.

Správce daně kontaktoval dne 05. 11. 2014 daňový subjekt s žádostí o zaslání určitých podkladů k DPPO za rok 2013 z důvodu ověření jím tvrzených skutečností. Požadavkem bylo mj. upřesnění struktury vztahů v koncernu a poskytnutí informací o uskutečněných transakcích se spojenými subjekty z tohoto koncernu. Daňový subjekt veškeré požadované informace doložil, načež se správce daně v několika dalších emailech dotazoval na další, podrobnější informace.

Po obdržení několika odpovědí na konkrétní otázky správce daně zahájil dne 02. 04. 2015 daňovou kontrolu (tuto skutečnost dokládá protokol o zahájení daňové kontroly). Na základě zjištěných skutečností z provádění daňové kontroly byl dne 13. 03. 2018 vydán dodatečný platební výměr.

Vzhledem k charakteru činnosti správce daně v roce 2014, která odpovídá činnosti dokazování (kterou lze provádět pouze v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly) a nikoliv pouhé vyhledávací činnosti, jak tvrdí správce daně, byla daňová kontrola zahájena již v tomto roce. Dne 05. 11. 2014 se tedy lhůta pro stanovení daně přerušila a začala běžet znovu. Prekluzivní lhůta (tedy lhůta, po jejímž uplynutí zaniká právo daň vyměřit či doměřit) pro doměření daně uplynula dne 04. 11. 2017, a proto správcem daně doměřená daň z titulu nesprávně nastavených převodních cen již nemá žádné účinky.

## Závěr

Cílem diplomové práce na téma „Správa daní v oblasti převodních cen ve světle judikatury“ bylo identifikovat dopad rozhodovací činnosti NSS na správu daní a praxi v této specifické daňové oblasti. Za těmito účely byla provedena obsahová analýza a rovněž byla užitá metoda indukce.

Na základě předem stanovených kritérií bylo zjištěno, že k 31. 08. 2022 vydal NSS celkem 95 rozsudků v oblasti převodních cen. Z důkladné analýzy dostupných dat vyplynulo, že v 64 % případech byl úspěšnější stranou správce daně (resp. OFŘ). Co se daňového subjektu týče, mnohem častěji je účastníkem sporu poplatník DPPO než DPFO. Bude-li uvažován celý proces od vydání platebního, resp. dodatečného platebního výměru správcem daně prvního stupně v souvislosti s výsledkem daňové kontroly, přes zamítavé rozhodnutí o odvolání vydané OFŘ, rozhodnutí o žalobě krajským soudem, až po rozhodnutí o kasační stížnosti NSS, délka trvání celého tohoto řízení je v průměru 3 roky a 9 měsíců. V posledních dvou letech však celý proces trval mnohem déle – v roce 2021 v průměru 4 roky a 2 měsíce a v roce 2022 dokonce 4 roky a 10 měsíců. Nutno podotknout, že se nejedná o konečná „čísla“, neboť v těchto zjištěných dobách není započítána délka daňové kontroly, která předchází vydáním platebního výměru a případné následné řízení OFŘ či krajského soudu (v případě, že NSS jejich předchozí rozhodnutí zrušil).

Při obsahové analýze vybraných rozsudků, které mají dle subjektivního názoru autora významný dopad do praxe, byl předně vymezen a detailně popsán 3krokový proces stanovení převodních cen správcem daně v rámci daňové kontroly. Toho totiž, na rozdíl od „běžných“ daňových kontrol, tíží prvotní důkazní břemeno. Teprve po splnění všech zde uvedených podmínek přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, kterému má správce daně povinnost poskytnout věcný i časový prostor, a teprve poté lze případně přistoupit ke zvýšení ZD tak, jak jej definuje ustanovení § 23 odst. 7 ZDP.

Následně byly interpretovány chyby správců daně (resp. OFŘ), kterých se dopustili při kontrolní činnosti převodních cen, i chyby daňových subjektů, kterých se dopustili (nejen) při nastavování cen transakcí ve skupině.

Správce daně chyboval konkrétně v případech, kdy cenu obvyklou „hledal“ v transakci uzavřené mezi jinými spojenými subjekty (cena obvyklá totiž musí vycházet z transakcí uskutečněných mezi nezávislými subjekty), dále když při stanovení ceny obvyklé metodou Cost+ výslednou výši marže absolutizoval jedním číslem (dle konstantní judikatury musí být až na výjimky určen interval, přičemž platí, že správce daně má vycházet z té hranice rozpětí, která je pro daňový subjekt příznivější). Další zjištěná chyba byla v případě, kdy pro účely ceny obvyklé vycházel ze znaleckého ocenění, které však nebylo pro tyto účely zpracováno kvalitně (nejen co do rozsahu posudku, který byl pouze 3stránkový, ale rovněž co do průkaznosti použitých dat pro stanovení ceny obvyklé).

Daňový subjekt naopak chyboval v případech, kdy jako entita s rutinním funkčním profilem vykazovala v ekonomické a hospodářské krizi daňovou ztrátu (ani v těchto případech by totiž takový subjekt ztrátu vykazovat neměl, neboť důsledky krize jsou pro tuto entitu nezaviněným nákladem, za který ručí a který plně nese mateřská společnost, příp. jiná společnost ve skupině), dále když správci daně v rámci téže daňové kontroly předložil dvě rozdílné dokumentace k převodním cenám, kdy dle novější dokumentace byl tento subjekt považován za entitu s vyšším funkčním a rizikovým profilem (daňový subjekt odůvodnil tuto aktualizaci tak, že se na ní podílelo více kompetentních osob, jež měly o skupině více informací, s tímto však u NSS neobstál) a v neposlední řadě v případě, kdy si při zajištění reklamy prostřednictvím zprostředkovatele nezjistil cenu, za kterou tuto reklamu nabízí přímo poskytovatel (předmětem několika sporů bylo mnohonásobné navýšení ceny zprostředkovatelem, které správce daně neuznal a příjemci reklamy zvýšil ZD v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, tedy z důvodu spojitosti osob za účelem manipulace s daňovými základy).

Dalšími zjištěními bylo např. nemožnost aplikace pravidla § 23 odst. 7 ZDP (myšleno úpravu ZD) v případě, kdy transakce vykazuje prvky zneužití práva, dále že v případě opravy pronajímaného prostoru nájemcem je za cenu sjednanou (tedy za převodní cenu) považován součet nájemného a hodnoty těchto oprav (pakliže nájemce neobdrží kompenzaci těchto vynaložených nákladů ve smyslu odpuštění nájemného či jeho slevy, zcela bezpochybně bude cena sjednaná převyšovat cenu obvyklou a přistupuje se tedy ke zvýšení ZD nájemce). Jedním ze zjištění také bylo, že ani

v případě nevědomého zapojení daňového subjektu do řetězce obchodních společností, které zakládá vztah spjitosti osob dle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, nelze použít tzv. Axel Kittel test pro posouzení míry účasti na daňovém podvodu.

## Seznam použité literatury a pramenů

ASONGU, Simplicie, Joseph Ikechukwu UDUJI a Nduka ELDA OKOLO-OBASI, 2019. Transfer Pricing and Corporate Social Responsibility: Arguments, Views and Agenda [online]. In: *Mineral Economics*, 32(3): 353-363 [cit. 02. 11. 2022]. Dostupné z: <https://doi.org/10.1007/s13563-019-00195-2>

BRYCHTA, Karel a Lukáš GABRYŠ, 2021a. Spojené osoby v zákoně o daních z příjmů – souvislosti, definiční znaky a vybrané problematické otázky (část III) [online]. In: *DAUC* [cit. 09. 09. 2022]. Dostupné z ASPI: [LIT300394CZ].

BRYCHTA, Karel a Lukáš GABRYŠ, 2021b. Spojené osoby v zákoně o daních z příjmů – souvislosti, definiční znaky a vybrané problematické otázky (1. část) [online]. In: *DAUC* [cit. 08. 09. 2022]. Dostupné z ASPI: [LIT298676CZ].

Bulletin Komory daňových poradců České republiky [online]. Wolters Kluwer, 2016. ISSN 1211-9946.

ČNB. *Jak se vyvíjela diskontní sazba ČNB?* [online]. ČNB [cit. 12. 10. 2022]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/casto-kladene-dotazy/Jak-se-vyvijela-diskontni-sazba-CNB/>

DAVIES, Ronald, Julien MARTIN, Mathieu PARENTI a Farid TOUBAL, 2018. Knocking on Tax Haven's Door: Multinational Firms and Transfer Pricing [online]. In: *Review of Economics and Statistics*, 100(4) [cit. 05. 11. 2022]. Dostupné z: [https://doi.org/10.1162/REST\\_a\\_00673](https://doi.org/10.1162/REST_a_00673)

Důvodová zpráva ze dne 28. 09. 1994 k zákonu č. 259/1994 Sb., změna zákonů o daních z příjmů a o cenných papírech (tisk č. 1218). Dostupné z ASPI: [LIT36719CZ].

Důvodová zpráva ze dne 16. 04. 1997 k zákonu č. 210/1997 Sb., změna zákona o daních z příjmů (tisk č. 147). Dostupné z ASPI: [LIT28115CZ].

Důvodová zpráva ze dne 03. 05. 2000 k zákonu č. 492/2000 Sb., změna zákona o daních z příjmů (tisk č. 615). Dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=3&CT=615&CT1=0>

Důvodová zpráva ze dne 26. 10. 2010 k zákonu č. 346/2010 Sb., změna zákona o daních z příjmů (tisk č. 158/0). Dostupné z ASPI: [LIT36647CZ].

Důvodová zpráva ze dne 25. 09. 2013 k zákonu č. 344/2013 Sb., změna zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva (tisk č. 184/0). Dostupné z ASPI: [LIT46986CZ].

Důvodová zpráva ze dne 02. 07. 2014 k zákonu č. 267/2014 Sb., změna zákona o daních z příjmů (tisk č. 252/0). Dostupné z ASPI: [LIT50062CZ].

- FINANČNÍ SPRÁVA, 2016. *Boj proti agresivnímu daňovému plánování; výsledky kontrol převodních cen včetně offshorových společností* [online]. Finanční správa [cit. 19. 10. 2022]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/TK\\_20160421\\_TP-offshore.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/TK_20160421_TP-offshore.pdf)
- FINANČNÍ SPRÁVA, 2018. *Změna při vyplňování u transakcí se spojenými osobami* [online]. Finanční správa [cit. 13. 10. 2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2018/zmena-pri-vyplnovani-u-transakci-se-spojnymi-osobami>
- HARST, Simon, Deborah SCHANZ, Felix SIEGEL a Caren SURETH-SLOANE, 2021. *Tax Complexity Survey 2020* [online]. In: [accounting-for-transparency.de](http://accounting-for-transparency.de) [cit. 28. 11. 2022]. Dostupné z: [https://www.accounting-for-transparency.de/wp-content/uploads/2021/06/trr266\\_global\\_mnc\\_tax\\_complexity\\_survey\\_2020.pdf](https://www.accounting-for-transparency.de/wp-content/uploads/2021/06/trr266_global_mnc_tax_complexity_survey_2020.pdf)
- IGNAT, Ioana a Liliana FELEAGA, 2017. A European map regarding the strictness of the transfer pricing regulations [online]. In: *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 16(4): 534-559 [cit. 15. 11. 2022]. Dostupné z: <https://doi.org/10.24818/jamis.2017.04006>
- JAROŠ, Tomáš, 2020. *Daň z příjmů právnických osob v kontextu aktuální judikatury*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-821-8.
- MFČR, 2016. *Finanční správa při kontrolách převodních cen doměřila téměř miliardu korun* [online]. Ministerstvo financí České republiky [cit. 04. 09. 2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/fs-domerila-temer-miliardu-korun-24615>
- Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 [online]. Paris: OECD Publishing. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ, 2019. Transferové ceny v auditovaných účetních závěrkách ve světle judikatury NSS [online]. In: *DAUC* [cit. 12. 10. 2022]. Dostupné z ASPI: [LIT264594CZ].
- Nález Ústavního soudu ze dne 09. 07. 2018, sp. zn. II ÚS 955/18.
- NERUDOVÁ, Danuše, Veronika SOLILOVÁ, Hana BOHUŠOVÁ, Patrik SVOBODA a Marek LITZMAN, 2017. Panelový regresní model: nástroj pro odhad obvyklé rentability tržeb pro účely převodních cen v kontextu malých a středních podniků [online]. In: *Politická Ekonomie*, 65(4): 440-459 [cit. 18. 11. 2022]. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.polek.1154>
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations [online]. Paris: OECD Publishing, 2017. Chapter I. Dostupné z: <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>
- Pokyn GFŘ D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky [online]. Finanční správa, 2012 [cit. 15. 10. 2022].

- 2022]. Č.j. 37488/12-3131-13228. Dostupné z:  
<https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/PokynGFR-D-10.pdf>
- Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů [online]. Finanční správa, 2015 [cit. 15. 10. 2022]. Č. j.: 5606/15/7100-10. Dostupné z:  
[https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_GFR\\_D-22.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf)
- Pokyn GFŘ D-32. Sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami [online]. Finanční správa, 2018 [cit. 15. 10. 2022]. Č. j.: 58337/18/7100-40113-800219. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_GFR\\_D\\_32.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D_32.pdf).
- Pokyn GFŘ D-34. Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny [online]. Finanční správa, 2019 [cit. 15. 10. 2022]. Č. j.: 45076/19/7100-40113-110343. Dostupné z:  
<https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>
- Pokyn MF D-334. Sdělení MF k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami [online]. Finanční správa [cit. 15. 10. 2022]. Č. j.: 39/86 849/2009-393. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-334.pdf>
- PWC. Tax Summaries – Slovakia [online]. Datum poslední aktualizace 04. 12. 2022 [cit. 18. 12. 2022]. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/slovak-republic/corporate/group-taxation>.
- RADVAN, Michal, Tereza ČEJKOVÁ, Michal LIŠKA, Petra LIŠKOVÁ, Zuzana MARETHOVÁ, Nikol NEVEČEŘALOVÁ a Martin ŠKOP, 2018. *Přímé daně a jejich správa v judikatuře* [online]. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta. ISBN 978-80-210-9058-9.
- ROZEHNAL, Tomáš, 2019. *Daňový řád – Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-205-6.
- Rozsudek NSS ze dne 28. 04. 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005.
- Rozsudek NSS ze dne 18. 07. 2005, sp. zn. 5 Afs 48/2004.
- Rozsudek NSS ze dne 25. 07. 2007, sp. zn. 8 Afs 152/2005.
- Rozsudek NSS ze dne 23. 08. 2007, sp. zn. 7 Afs 45/2007.
- Rozsudek NSS ze dne 07. 11. 2007, sp. zn. 2 Afs 165/2006.
- Rozsudek NSS ze dne 29. 08. 2008, sp. zn. 5 Afs 23/2008.
- Rozsudek NSS ze dne 31. 03. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007.
- Rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2009, sp. zn. 7 Afs 111/2007.

Rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2009, sp. zn. 8 Afs 51/2009.  
Rozsudek NSS ze dne 23. 07. 2010, sp. zn. 2 Afs 37/2010.  
Rozsudek NSS ze dne 16. 08. 2010, sp. zn. 2 Afs 53/2010.  
Rozsudek NSS ze dne 16. 11. 2010, sp. zn. 5 Afs 85/2009.  
Rozsudek NSS ze dne 27. 01. 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010.  
Rozsudek NSS ze dne 23. 01. 2013, sp. zn. 1 Afs 101/2012.  
Rozsudek NSS ze dne 28. 03. 2013 sp. zn. 2 Afs 71/2012.  
Rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2013, sp. zn. 7 Afs 86/2013.  
Rozsudek NSS ze dne 13. 06. 2013, sp. zn. 7 Afs 47/2013.  
Rozsudek NSS ze dne 26. 03. 2014, sp. zn. 9 Afs 87/2012.  
Rozsudek NSS ze dne 29. 05. 2014, sp. zn. 7 Afs 77/2013.  
Rozsudek NSS ze dne 16. 03. 2015 sp. zn. 8 Afs 100/2014.  
Rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2015, sp. zn. 9 Afs 57/2015.  
Rozsudek NSS ze dne 27. 09. 2016, sp. zn. 5 Afs 194/2015.  
Rozsudek NSS ze dne 05. 10. 2016, sp. zn. 10 Afs 147/2016.  
Rozsudek NSS ze dne 01. 03. 2017, sp. zn. 3 Afs 105/2017.  
Rozsudek NSS ze dne 21. 03. 2018, sp. zn. 1 Afs 143/2017.  
Rozsudek NSS ze dne 25. 04. 2018, sp. zn. 3 Afs 105/2017.  
Rozsudek NSS ze dne 18. 07. 2018, sp. zn. 6 Afs 129/2018.  
Rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2018, sp. zn. 5 Afs 214/2016.  
Rozsudek NSS ze dne 24. 01. 2019, sp. zn. 8 Afs 46/2017.  
Rozsudek NSS ze dne 28. 02. 2019, sp. zn. 5 Afs 314/2016.  
Rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2020, sp. zn. 4 Afs 125/2020.  
Rozsudek NSS ze dne 28. 05. 2021, sp. zn. 2 Afs 375/2019.  
Rozsudek NSS ze dne 03. 06. 2021, sp. zn. 6 Afs 193/2019.  
Rozsudek NSS ze dne 07. 06. 2021, sp. zn. 1 Afs 357/2021.  
Rozsudek NSS ze dne 20. 08. 2021, sp. zn. 2 Afs 313/2019.  
Rozsudek NSS ze dne 30. 09. 2021, sp. zn. 4 Afs 75/2021.  
Rozsudek NSS ze dne 15. 03. 2022, sp. zn. 7 Afs 39/2020.

Rozsudek NSS ze dne 31.03.2022, sp. zn. 3 Afs 427/2019.

Rozsudek NSS ze dne 26. 04. 2022, sp. zn. 10 Afs 289/2021.

Rozsudek NSS ze dne 27. 04. 2022, sp. zn. 7 Afs 398/2019.

Rozsudek NSS ze dne 07. 06. 2022, sp. zn. 1 Afs 357/2021.

Rozsudek NSS ze dne 31. 05. 2022, sp. zn. 4 Afs 376/2021.

Rozsudek NSS ze dne 28. 05. 2021, sp. zn. 2 Afs 375/2019.

Rozsudek NSS ze dne 16. 08. 2022, sp. zn. 7 Afs 49/2022.

Sdělení GFŘ k podávání zpráv podle zemí (Country by Country Reporting, CbCR) [online]. Finanční správa, 2017 [cit. 18. 10. 2022]. Č.j.: 93832/17/7100-10112-109482. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/CbCR\\_Sdeleni.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/CbCR_Sdeleni.pdf)

SIKKA, Prem a Hugh Christopher WILLMOTT, 2010. The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness [online]. In: *Critical Perspectives on Accounting*, 21(4): 342-356 [cit. 26. 11. 2022]. Dostupní z: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.02.004>

SOJKA, Vlastimil a kol., 2017. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-688-5.

SOLILOVÁ, Veronika, Danuše NERUDOVOVÁ, Hana BOHUŠOVÁ a Patrik SVOBODA, 2017. Compliance Costs of Transfer Pricing in Case of SMEs: Czech Case. In: *European Financial and Accounting Journal*, 2017(1): 35-50 [cit. 26. 11. 2022]. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.efaj.176>

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

SOLILOVÁ, Veronika, 2019. *Problematika převodních cen z pohledu rozvojových zemí*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN: 978-80-7598-542-2.

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 15/1998 Sb., vyhláška ministra zahraničních věcí o Vídeňské úmluvě o smluvním právu.

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů.

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 25. 02. 2004 [online]. Finanční správa [cit. 18. 10. 2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/25022004.pdf>

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 17. 02. 2016 [online]. Finanční správa [cit. 18. 10. 2022]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis\\_KV-KDP\\_2016-02-17.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV-KDP_2016-02-17.pdf)

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 21. 03. 2018 [online]. Finanční správa [cit. 18. 10. 2022]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis\\_KV-KDP\\_201803.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis_KV-KDP_201803.pdf)

## Seznam použitých zkratk

apod.	a podobně
mil.	milion
např.	například
písm.	písmeno
odst.	odstavec
resp.	respektive
Sb.	sbírka zákonů
Směrnice OECD	Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy
sp. zn.	spisová značka
tzv.	takzvaný
Ústava	Ústavní zákon č. 1/1993 Sb.
CbCR	Country-by-Country Report
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPPO	daň z příjmů právnických osob
DŘ	daňový řád
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
GFŘ	Generální finanční ředitelství
JTPF	společné fórum EU pro vnitropodnikové oceňování
KOOV	Koordinační výbor
MF	Ministerstvo financí
MS OECD	Modelová smlouva
NOZ	zákon občanský zákoník č. 89/2012 Sb.
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
PO	právnická osoba
RS	rozšířený senát

SZDZ	smlouva o zamezení dvojího zdanění
ZD	základ daně
ZDP	zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb.
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb.
ZMSSD	zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní č. 164/2013 Sb.
ZOK	zákon o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb.
ZOM	zákon o oceňování majetku č. 151/1997 Sb.

## Seznam tabulek

Tabulka 1 - Pokyny GFŘ řady D v oblasti převodních cen	24
Tabulka 2 - Typologie funkčních profilů ve výrobním obchodním modelu	31
Tabulka 3 - Tradiční transakční metody	33
Tabulka 4 - Průběh novelizace § 23 odst. 7 ZDP	41
Tabulka 5 - Srovnání doby trvání procesu odvolání a soudního sporu	48
Tabulka 6 - Srovnání doby trvání procesu soudního sporu v roce 2021	48
Tabulka 7 - Srovnání doby trvání procesu soudního sporu v roce 2022	49
Tabulka 8 - Seznam rozsudků NSS v souvislosti s nájmem a stanovením ceny obvyklé	56
Tabulka 9 - Seznam rozsudků NSS v oblasti reklamy	57
Tabulka 10 - Seznam rozsudků NSS v oblasti institutu zneužití práva v převodních cenách	60
Tabulka 11 - Seznam rozsudků NSS zabývajících se vztahem § 24 a § 23 odst. 7 ZDP	62

## **Seznam příloh**

Příloha A – Obsah článku SZDZ vztahujícího se ke sdruženým osobám  
(k 31. 08. 2022)

Příloha B – Seznam rozsudků NSS v oblasti převodních cen (k 31. 08. 2022)

Příloha A – Obsah článku SZDZ vztahujícího se ke sdruženým osobám  
(k 31. 08. 2022)

Obsah článku SZDZ vztahujícího se ke sdruženým osobám (k 31. 08. 2022)					
Smluvní stát	Číslo Sb./Sb.m.s.	Článek	Obsahuje odst. 2	Obsahuje odst. 3	Obsahuje odst. 4
Albánie	270/1996 Sb.	9	Ano	Ano	Ne
Arménie	86/2009 Sb.m.s.	9	Ne	Ne	Ne
Austrálie	5/1996 Sb.	9	Ano	Ano	Ano
Ázerbájdžán	74/2006 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Bahrajn	59/2012 Sb.m.s.	9	Ne	Ne	Ne
Bangladěš	8/2021 Sb.m.s.	9	Ne	Ne	Ne
Barbados	69/2012 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Belgie	95/2000 Sb.m.s.	9	Ne	Ne	Ne
Bělorusko	31/1998 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Bosna a Hercegovina	58/2010 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Bostwana	49/2020 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Brazílie	200/1991 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Bulharsko	203/1999 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Čína	65/2011 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Dánsko	14/2013 Sb.m.s.	9	Ano	Ne	Ne
Egypt	283/1995 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Estonsko	184/1995 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Etiopie	54/2008 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Filipíny	132/2003 Sb.m.s.	9	Ne	Ne	Ne
Finsko	43/1996 Sb.	9	Ano	Ano	Ano
Francie	79/2005 Sb.m.s.	9	Ne	Ne	Ne
Ghana	38/2020 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Gruzie	40/2007 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Hongkong	49/2012 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Chile	5/2017 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Chorvatsko	42/2000 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Indie	301/1999 Sb.	9	Ne	Ne	Ne

Indonésie	67/1996 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Írán	47/2016 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Irsko	163/1996 Sb.	9	Ano	Ne	Ne
Island	11/2001 Sb.m.s.	9	Ne	Ne	Ne
Itálie	17/1985 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Izrael	21/1995 Sb.	9	Ano	Ano	Ne
Japonsko	46/1979 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
JAR	7/1998 Sb.	9	Ano	Ne	Ne
Jordánsko	88/2007 Sb.m.s.	9	Ne	Ne	Ne
Kanada	83/2002 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ano
Kazachstán	3/2000 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Korejská republika	1/2020 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
KLDR	3/2006 Sb.m.s.	9	Ano	Ne	Ne
Kolumbie	39/2015 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Kuvajt	48/2004 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Kypr	120/2009 Sb.m.s.	9	Ne	Ne	Ne
Kyrgyzstán	50/2020 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Libanon	30/2000 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Lichtenštejnsko	8/2016 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Litva	230/1995 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Lotyšsko	170/1995 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Lucembursko	51/2014 Sb.m.s.	9	Ano	Ne	Ne
Maďarsko	22/1995 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Makedonie	88/2002 Sb.m.s.	9	Ne	Ne	Ne
Malajsie	71/1998 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Malta	164/1997 Sb.	9	Ano	Ano	Ano
Maroko	83/2006 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Mexiko	7/2003 Sb.m.s.	9	Ne	Ne	Ne
Moldávie	88/2000 Sb.m.s.	9	Ne	Ne	Ne
Mongolsko	18/1999 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Německo	18/1984 Sb.	9	Ano	Ne	Ne
Nigérie	339/1991 Sb.	8	Ano	Ne	Ne
Nizozemí	138/1974 Sb.	9	Ne	Ne	Ne

Norsko	121/2005 Sb.m.s.	9	Ano	Ne	Ne
Nový Zéland	75/2008 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Pákistán	58/2015 Sb.m.s.	9	Ne	Ne	Ne
Panama	91/2013 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Polsko	102/2012 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Portugalsko	275/1997 Sb.	9	Ano	Ne	Ne
Rakousko	31/2007 Sb.m.s.	9	Ne	Ne	Ne
Rumunsko	180/1994 Sb.	9	Ano	Ne	Ne
Rusko	278/1997 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Řecko	98/1989 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
San Marino	27/2022 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Saúdská Arábie	42/2013 Sb.m.s.	9	Ano	Ne	Ne
Singapur	224/1998 Sb.	9	Ano	Ano	Ne
Slovensko	100/2003 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Slovinsko	214/1998 Sb.	9	Ano	Ano	Ne
SAE	276/1997 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Srbsko a Černá hora	88/2005 Sb.m.s.	9	Ne	Ne	Ne
Srí Lanka	132/1979 Sb.	6	Ne	Ne	Ne
Sýrie	115/2009 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Španělsko	23/1982 Sb.	9	Ano	Ano	Ne
Švédsko	9/1981 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Švýcarsko	281/1996 Sb.	9	Ano	Ne	Ne
Tádžikistán	89/2007 Sb.m.s.	9	Ne	Ne	Ne
Thajsko	229/1995 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Tchaj-wan	45/2020 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Tunis	419/1992 Sb.	9	Ano	Ne	Ne
Turecko	19/2004 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Turkmenistán	23/2018 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne
Ukrajina	103/1999 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
USA	32/1994 Sb.	9	Ano	Ano	Ne
Uzbekistán	28/2001 Sb.m.s.	9	Ano	Ano	Ne

Velká Británie	89/1992 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Venezuela	6/1998 Sb.	9	Ne	Ne	Ne
Vietnam	108/1998 Sb.	9	Ne	Ne	Ne

Zdroj: Vlastní zpracování na základě příslušných smluv

Příloha B – Seznam rozsudků NSS v oblasti převodních cen  
(k 31. 08. 2022)

<b>Datum</b>	<b>Sp.zn.</b>	<b>Rozhodnutí</b>	<b>Stěžovatel</b>	<b>Datum vydání napadeného rozhodnutí o dodPV správcem daně</b>	<b>Datum vydání rozhodnutí OFŘ o zamítnutí odvolání</b>	<b>Datum rozhodnutí KS</b>	<b>DPFO/DP PO</b>
16.08.2022	7 Afs 49/2022	zamítnuto	DS	22.08.2018	21.11.2019	18.01.2022	FO
07.06.2022	1 Afs 357/2021	zamítnuto	DS	29.05.2018	23.09.2019	25.11.2021	PO
31.05.2022	4 Afs 376/2021	zamítnuto	DS	28.06.2018	18.03.2020	12.10.2021	PO
27.04.2022	7 Afs 398/2019	zamítnuto	DS	21.07.2014	06.10.2015	30.10.2019	PO
26.04.2022	10 Afs 289/2021	zamítnuto	DS	17.10.2017	08.08.2019	26.05.2021	PO
31.03.2022	3 Afs 427/2019	zamítnuto	DS	18.07.2017	25.09.2018	28.11.2019	PO
15.03.2022	7 Afs 39/2020	zrušeno + zrušení rozhodnutí spr. orgánu	DS	12.03.2018	20.03.2019	23.01.2020	PO
19.01.2022	2 Afs 298/2019	zamítnuto	DS	18.07.2016	16.05.2017	26.09.2019	PO
18.10.2021	5 Afs 106/2019	zamítnuto	DS	18.04.2012	29.04.2013	18.03.2019	PO
30.09.2021	4 Afs 75/2021	zamítnuto	DS	28.11.2017	20.08.2018	27.11.2020	PO
20.08.2021	2 Afs 313/2019	zamítnuto	DS	28.04.2017	19.05.2018	20.09.2019	FO
18.08.2021	1 Afs 109/2021	zrušeno + zrušení rozhodnutí spr. orgánu	DS	18.09.2018	27.07.2019	28.01.2021	FO
23.07.2021	2 Afs 148/2020	zrušeno a vráceno	SD	24.08.2018	27.09.2019	16.04.2020	PO
03.06.2021	6 Afs 193/2019	zamítnuto	DS	05.09.2016	19.09.2017	28.08.2019	PO

28.05.2021	2 Afs 375/2019	zamítnuto	SD	23.10.2017	25.10.2018	19.11.2019	PO
06.05.2021	4 Afs 372/2020	zamítnuto	DS	NEUVEDE NO	NEUVEDE NO	12.11.2020	PO
15.04.2021	9 Afs 297/2020	zamítnuto	DS	05.12.2018	30.03.2020	18.11.2020	PO
28.01.2021	3 Afs 393/2019	zamítnuto	DS	18.07.2017	25.09.2018	24.10.2019	PO
22.01.2021	5 Afs 310/2019	zamítnuto	DS	28.03.2017	04.12.2017	25.07.2019	PO
26.11.2020	4 Afs 343/2018	zrušeno + zrušení rozhodnutí spr. orgánu	DS	16.12.2014	16.06.2016	29.08.2018	FO
25.11.2020	4 Afs 125/2020	zrušeno a vráceno	SD	11.04.2017	20.12.2017	09.04.2020	PO
25.09.2020	3 Afs 61/2019	zamítnuto	DS	NEUVEDE NO	06.10.2016	06.02.2019	PO
18.09.2020	5 Afs 126/2019	zrušeno a vráceno	SD	NEUVEDE NO	04.12.2017	10.04.2019	PO
17.09.2020	10 Afs 188/2020	zamítnuto	DS	21.03.2017	13.02.2018	28.04.2020	PO
25.06.2020	9 Afs 332/2018	zamítnuto	SD	27.03.2012	22.04.2016	21.08.2018	PO
18.06.2020	2 Afs 282/2018	zamítnuto	SD	NEUVEDE NO	25.06.2017	27.06.2018	PO
11.06.2020	2 Afs 248/2019	zamítnuto	DS	22.04.2016	22.08.2017	04.07.2019	PO
23.04.2020	4 Afs 468/2019	zamítnuto	DS	06.06.2017	FÚ, ne OFŘ	23.10.2019	PO
14.04.2020	1 Afs 366/2019	zamítnuto	DS	25.07.2016	25.06.2017	24.07.2019	PO
07.04.2020	10 Afs 217/2018	zamítnuto	DS	NEUVEDE NO	05.02.2018	27.06.2018	PO
20.02.2020	7 Afs 472/2018	zamítnuto	DS	10.05.2017	13.12.2017	11.10.2018	PO
13.02.2020	7 Afs 176/2019	zamítnuto	DS	19.09.2016	05.09.2017	04.03.2019	PO

29.01.2020	9 Afs 232/2018	zamítnuto	SD		20.08.2015	24.06.2016	24.05.2018	PO
19.09.2019	5 Afs 341/2017	zamítnuto	SD		07.07.2014	15.10.2015	09.11.2017	PO
15.08.2019	10 Afs 105/2018	zamítnuto	DS		25.06.2014	07.12.2015	01.03.2018	FO
29.05.2019	2 Afs 131/2018	zamítnuto	DS			02.05.2016	23.03.2018	FO
06.02.2019	6 Afs 44/2018	zamítnuto	DS		12.06.2015	22.01.2016	26.01.2018	PO
10.01.2019	8 Afs 22/2017	zamítnuto	SD	NEUVEDE NO		25.06.2015	15.12.2016	PO
28.11.2018	10 Afs 103/2018	zamítnuto	DS		25.06.2014	07.12.2015	01.03.2018	FO
17.10.2018	10 Afs 393/2017	zrušeno + zrušení rozhodnut í spr. orgánu	DS		13.08.2015	11.07.2016	29.11.2017	PO
27.09.2018	2 Afs 40/2018	zrušeno + zrušení rozhodnut í spr. orgánu	DS	Více...		30.10.2014	21.11.2017	PO
16.08.2018	10 Afs 104/2018	zamítnuto	DS		25.06.2014	07.12.2015	01.03.2018	FO
18.07.2018	6 Afs 129/2018	zamítnuto	DS		09.12.2015	12.12.2016	28.02.2018	PO
28.03.2018	2 Afs 380/2017	zamítnuto	DS		14.10.2014	22.05.2015	26.09.2017	FO
21.03.2018	1 Afs 143/2017	zamítnuto	SD		13.01.2014	01.09.2014	12.06.2017	FO
20.09.2017	6 Afs 34/2017	zamítnuto	DS		14.07.2014	08.02.2016	29.12.2016	PO
17.08.2017	2 Afs 74/2017	zamítnuto	DS		24.10.2014	19.12.2014	16.02.2017	PO
30.11.2016	4 Afs 137/2016	zrušeno + zrušení rozhodnut í spr. orgánu	DS		26.04.2013	16.04.2014	24.05.2016	PO
23.11.2016	2 Afs 244/2016	zrušeno a vráceno	DS		24.10.2014	19.12.2014	17.08.2016	PO

27.09.2016	5 Afs 194/2015	zamítnuto	DS	15.08.2013	26.05.2014	31.07.2015	PO
15.10.2015	9 Afs 57/2015	zamítnuto	DS	22.09.2011	28.08.2012	25.02.2015	PO
16.03.2015	8 Afs 100/2014	zamítnuto	DS	13.05.2013	27.12.2013	30.05.2014	FO
20.02.2015	5 Afs 38/2014	zamítnuto	SD	19.08.2009	13.04.2010	30.01.2014	PO
20.11.2014	9 Afs 92/2013	zamítnuto	DS	27.05.2011	01.08.2012	20.09.2013	PO
26.08.2014	6 Afs 60/2014	zamítnuto	DS	02.11.2011	08.10.2012	30.01.2014	PO
25.06.2014	7 Afs 96/2012	zamítnuto	DS	15.04.2011	09.11.2011	11.10.2012	PO
29.05.2014	7 Afs 77/2013	zamítnuto	DS	22.12.2018	25.09.2012	13.06.2013	PO
15.05.2014	8 Afs 66/2013	zamítnuto	DS	07.07.2008	23.12.2008	21.05.2013	PO
26.03.2014	9 Afs 87/2012	zamítnuto	DS	10.03.2011	19.10.2011	27.09.2012	FO
11.02.2014	2 Afs 67/2012	zamítnuto	DS	25.05.2010	29.12.2010	31.07.2012	PO
13.12.2013	8 Afs 9/2013	zamítnuto	DS	18.06.2009	26.03.2012	19.12.2012	PO
31.10.2013	7 Afs 86/2013	zamítnuto	SD	07.12.2011	12.07.2012	29.07.2013	PO
22.08.2013	1 Afs 67/2013	zamítnuto	DS	27.05.2009	15.02.2012	05.06.2013	PO
13.06.2013	7 Afs 47/2013	zamítnuto	DS	02.11.2011	17.05.2012	29.03.2013	PO
28.03.2013	2 Afs 71/2012	zrušeno + zrušení rozhodnutí spr. orgánu	DS	03.12.2007	20.02.2009	10.08.2012	PO
22.03.2013	5 Afs 34/2012	zamítnuto	DS	08.09.2010	08.04.2011	16.02.2012	FO
13.03.2013	1 Afs 99/2012	zamítnuto	DS	02.02.2011	06.09.2011	11.10.2012	PO

25.01.2013	5 Afs 17/2012	zrušeno a vráceno	DS		19.08.2009	13.04.2010	18.01.2012	PO
23.01.2013	1 Afs 101/2012	zamítnuto	DS	NEUVEDE NO		16.08.2011	24.10.2012	PO
25.11.2011	7 Afs 40/2011	zrušeno a vráceno	DS		22.12.2008	19.12.2009	28.02.2011	PO
27.01.2011	7 Afs 74/2010	zrušeno a vráceno	DS		16.06.2004	21.10.2009	28.07.2010	PO
16.11.2010	5 Afs 85/2009	zamítnuto	DS		15.02.2006	18.06.2008	03.06.2009	PO
23.07.2010	2 Afs 37/2010	zamítnuto	DS		10.03.2008	23.12.2008	31.03.2010	PO
04.03.2010	9 Afs 80/2009	zrušeno a vráceno	DS		13.09.2007	09.06.2008	29.04.2009	PO
14.01.2010	7 Afs 113/2009	zamítnuto	SD		28.02.2008	21.04.2009	23.07.2009	PO
29.12.2009	8 Afs 51/2009	zrušeno a vráceno	SD		13.09.2007	09.06.2008	29.04.2009	PO
20.11.2009	2 Afs 104/2008	zamítnuto	DS		10.11.2005	29.08.2006	05.05.2008	PO
29.10.2009	7 Afs 71/2009	zamítnuto	SD		08.06.2007	25.10.2007	27.02.2009	PO
31.03.2009	8 Afs 80/2007	zrušeno a vráceno	DS		10.05.2005	14.02.2007	18.07.2007	FO
26.02.2009	7 Afs 110/2007	zamítnuto	DS		01.10.2003	19.03.2004	04.07.2007	PO
30.10.2008	7 Afs 24/2008	zrušeno a vráceno	DS		16.06.2004	17.05.2005	14.11.2007	PO
16.07.2008	8 Afs 45/2008	zrušeno a vráceno	DS		15.03.2006	20.08.2007	20.02.2008	PO
11.07.2008	8 Afs 72/2007	zrušeno a vráceno	DS		15.03.2006	05.02.2007	11.07.2007	PO
25.06.2008	1 Afs 36/2008	zrušeno a vráceno	DS		20.07.2005	28.04.2006	26.09.2007	PO
30.04.2008	1 Afs 15/2008	zamítnuto	DS	NEUVEDE NO		31.08.2006	15.10.2007	PO
15.02.2008	5 Afs 44/2007	zamítnuto	DS	NEUVEDE NO		11.09.2006	01.02.2007	PO

28.08.2007	2 Afs 51/2007	zrušeno a vráceno	DS		27.01.2006	30.10.2006	01.03.2007	PO
17.08.2007	5 Afs 143/2006	zamítnuto	DS	NEUVEDE NO		17.09.2004	12.07.2006	PO
27.06.2007	1 Afs 60/2006	zamítnuto	DS		16.11.2004	19.09.2005	17.02.2006	PO
25.06.2007	8 Afs 152/2005	zamítnuto	DS		19.05.2004	01.03.2005	09.09.2005	PO
28.11.2006	2 Afs 19/2006	zamítnuto	SD		16.07.2004	03.05.2005	10.11.2005	PO
28.07.2005	5 Afs 151/2004	zrušeno a vráceno	DS		04.08.2003	27.01.2004	21.07.2004	PO
29.06.2005	5 Afs 12/2004	zrušeno a vráceno	DS		23.05.2002	13.06.2003	24.11.2003	PO
18.06.2005	5 Afs 48/2004	zrušeno a vráceno	DS		18.01.1999	14.12.2000	14.01.2004	PO
13.10.2004	6 A 75/2002	zrušeno a vráceno	DS		13.12.1999	06.03.2002	NEUVEDE NO	PO

Zdroj: Vlastní zpracování na základě příslušných rozsudků