

**UNIVERZITA KARLOVA**

**Právnická fakulta**

**Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS.**

**Převodní ceny: jejich vymezení a definice z  
hlediska ústavního práva**

Disertační práce

Školitel: prof. JUDr. Hana Marková, CSc.

Studijní program: Teoretické právní vědy - Finanční právo a finanční věda

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 22. června 2022

Prohlašuji, že jsem předkládanou disertační práci vypracoval samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 325 415 znaků včetně mezer.

Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS.

V Praze dne 22. června 2022

# Obsah

Úvod .....	4
Metodologie práce .....	15
1. Teoreticko-doktrinální rámec .....	19
2. Úprava převodních cen v tuzemském právu daňovém .....	19
2.1.1. Úprava v Zákoně o daních z příjmů .....	20
2.1.2. Úprava v aktech normativní povahy .....	24
2.2. Úprava převodních cen v mezinárodním právu daňovém .....	35
2.2.1. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění .....	36
2.2.2. Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy .....	37
2.3. Komplexita práva, požadavky na normotvorbu a jejich vztah k Ústavě .....	50
2.3.1. Ústavně-právní vymezení daní .....	57
2.3.2. Ústavně-právní požadavky na závaznost mezinárodních smluv .....	60
3. Komparačně-analytická část .....	63
3.1. Aplikace doktrinálních východisek na strukturu úpravy převodních cen .....	63
3.1.1. Povaha Směrnice OECD o převodních cenách a její právní závaznost .....	64
3.1.2. Povaha pokynů rady D, jejich právní závaznost a vzájemné postavení .....	66
3.1.3. Aplikace statistických metod .....	69
3.2. Aplikace doktrinálních východisek na judikaturu Nejvyššího správního soudu .....	71
3.2.1. Vymezení vztahu § 23 odst. 7 a § 24 Zákona o daních z příjmů .....	71
3.2.2. Vymezení účelu úpravy převodních cen v daňovém právu hmotném .....	73
3.2.3. Právní postavení pokynů rady D v právním řádu .....	77
3.2.4. Právní postavení Směrnice OECD o převodních cenách v právním řádu .....	78
3.2.5. Způsob a metodika stanovení převodní ceny .....	88
3.2.6. Volba metody stanovení převodní ceny .....	93
3.2.7. Způsob určení základu pro stanovení převodní ceny .....	99
3.2.8. Srovnávací analýza .....	100
3.2.9. Konstrukce tržního rozpětí .....	105
3.2.10. Stanovení převodní ceny při neexistenci relevantních / srovnatelných dat ..	107
3.2.11. Stanovení převodní ceny u osob, které vytvořily vztah za účelem snížení základu daně .....	112
3.2.12. Přípuštění korekce souvisejících účetních položek .....	118
3.2.13. Přezkoumatelnost některých oblastí stanovení převodní ceny .....	119
Závěr .....	123
Seznam použitých zdrojů .....	126
Název disertační práce v českém jazyce, abstrakt v českém jazyce a 3 klíčová slova v českém jazyce .....	139
Název disertační práce v anglickém jazyce, abstrakt v anglickém jazyce a 3 klíčová slova v anglickém jazyce .....	140

## Úvod

Na převodní či transferové ceny je v současné době nahlíženo z několika perspektiv, přičemž se jistě jejich stanovení dotýká mnoha oborů počínaje manažerským účetnictvím a daňovým právem *in genere* konče. Samotný pojem transferová cena či převodní cena je zpravidla používán v oblasti daňového práva hmotného či daňového účetnictví (Roun, 2007). Označení předací či vnitropodniková cena je spíše používáno v oblasti manažerského účetnictví (Roun, 2007).

Teoretický základ celého pojetí převodních cen zřejmě vychází z účetnictví manažerského, přestože se lze setkat i s izolovanějšími pohledy, jenž odkazují zpravidla na Carrola (1934), který letmo zmiňuje již v 30. letech převodních cen, a to s odkazem na dokumenty Organizace spojených národů. Aktuálně problematika převodních cen zasahuje značnou měrou i do práva daňového. Důvodem nutnosti úpravy této oblasti byly i jsou situace, kdy účetní jednotka obsahuje v rámci jejího celku jednotlivé divize, které jsou povinné reportovat finanční výsledky vedení celé účetní jednotky (Král, 2003). Jsou tedy určeni divizionální manažeři odpovídající za finanční výsledky jím svěřené části podniku. Cílem divizionálních manažerů je poté dosáhnout co nejlepšího hospodářského výsledku jejich divize, což nutně vede k otázce, jakým způsobem mají být nastaveny ceny, za něž jedna část podniku nakupuje produkty či služby od divize druhé. Heath, Huddart (2009) označují tyto části podniku, za něž je sledována efektivnost vynakládaných prostředků za tzv. zisková centra (aj. *profit centers*), která jsou jakékoliv organizační sub-jednotky podniku, k nimž jsou přiděleny jak náklady, tak k nim vztahující se výnosu podniku. Tato zisková centra jsou následně pojímána jako samostatně hospodařící části podniku v rámci systému manažerského rozhodování. Ziskovými centry mohou samozřejmě být i samostatné společnosti v rámci jakéhokoliv podnikového uskupení, koncernu či holdingu. Byly-li v podniku zřízena výše uvedená zisková centra a rovněž přidělena příslušným divizionálním manažerům odpovědnost za finanční výsledky jimi spravované části podniku či samostatné společnosti v koncernu, bude se poté konkrétní zodpovědná osoba jistě snažit maximalizovat zisk. Formálně tento vztah může být zapsán jako (Hořejší et al., 2018):

Existuje-li poté více ziskových středisek, respektive alespoň dvě, je nutné pro správné rozdělení zisku či ztráty interně poskytnutých služeb či prodaného zboží stanovit převodní cenu, respektive přesněji cenu předací. Metody, které jsou pro tyto potřeby obvykle definovány v literatuře (například Roun, 2007 či Heath, Huddart, 2009), jsou následující:

1. předací cena odvozená od tržní (aj. *Market based transfer pricing*);
2. předací cena stanovená dohodou (aj. *Negotiated transfer pricing*);

3. předací cena odvozená z nákladů (aj. *Cost-based transfer pricing*):
  - a) formou přírážky k nákladům (aj. *Cost-plus*);
  - b) jako dvousložková na úrovni variabilních nákladů a fixního poplatku (aj. *Variable cost plus a lump sum charge*);
  - c) na úrovni variabilních plus nákladů příležitosti (aj. *Variable cost plus opportunity cost*).

Dále jsou rovněž uváděny metody dvojí předací ceny pro ocenění vnitropodnikových výkonů, tj. rozdílně pro kupujícího a prodávajícího. Poté však dochází k nejednotnosti ceny na úrovni koncernu a suma výsledků hospodaření není konzistentní s celkovým výsledkem hospodaření vykázaným na úrovni koncernu. Tato úvaha přitom vychází ze skutečnosti, že jednotlivá zisková centra dosahují maximalizace zisku při jiné ceně, než která je obvykle stanovena na úrovni koncernu uvedenými metodami, čímž dochází k neefektivitě (Heath, Huddart, 2009). Jednotlivé složky ceny mohou samozřejmě být stanoveny na úrovni různých agregačních stupňů kalkulačního vzorce, tj. například pouze nákladů přímých variabilních či úplných nákladů atd. Rovněž je možné uvažovat rozdílné ceny na úrovni plánové či jakékoliv předem stanovené kalkulace a kalkulace skutečných nákladů (Roun, 2007).

Naproti tomu v oblasti daňového práva jsou definovány metody svojí podstatou poněkud odlišné od uvedeného. Rozdílnost je způsobena zejména odlišností použití transferové ceny. V manažerském účetnictví má předací cena sloužit pro interní ocenění výkonu stanovené na základě logicky odůvodnitelného kritéria s přihlédnutím k nákladům vynaloženým na zjištění takovéto ceny. Daňově-právní pojetí se však příliš nezajímá nákladností postupu spočívajícího ve zjištění transferové ceny, ale primárním zájmem je určení ceny u konkrétního ziskového centra na takové úrovni, kterou by bylo možné dosáhnout při totožné transakci s nezávislou osobou, tj. za podmínky tržního odstupu (aj. *arm's length principle*) (OECD, 2022 taktéž Solilová, Bílková, Vrtalová, 2010). Z těchto důvodů došlo v roce 1979 (Kočiš, 2010) ze strany Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) rovněž k definování metod, které jsou dle Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy použitelné pro ocenění vnitropodnikového/koncernového výkonu adekvátní, a díky nimž bude minimalizováno riziko nerovnoměrného rozložení daňového břemene do jednotlivých daňových jurisdikcí vůči podstatě daných transakcí. *Prima facie* bylo pravidlo tržního odstupu bylo implementováno i přímo do samotného zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „Zákon o daních z příjmů“), konkrétně poté do § 23 odst. 7, který stanovuje daňovému subjektu povinnost stanovit cenu mezi spřízněnými osobami tak jako by byla cena transakce sjednána mezi nezávislými osobami. K uvedené problematice vydala i finanční správa několik pokynů řady D k uplatňování vybraných

ustanovení směrnice (na tomto místě také Solilová, Bílková, Vrtalová, 2010, aj.). Přestože se jedná o podzákoné předpisy, mohou tyto metodické pokyny založit tzv. správní praxi, která by měla představovat interní pravidla pro správce daně, jimiž by se měl řídit (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 28. srpna 2001, sp. zn. IV. ÚS 146/01). Daňový subjekt by tak měl být oprávněn *prima facie* stanovit cenu jednou z metod obsažených v pokynech řady D s určitou mírou jistoty, že jejich použití nebude zpochybněno. Samozřejmě tato skutečnost nic neříká daňovému subjektu o riziku nesprávného stanovení převodní ceny, nikoliv použitím metody explicitně neuvedené v dotčeném podzákoném předpise, ale pouze fakt, že použití zvolené metody stanovení převodní ceny nebude zpochybněno ze strany správce daně. Z hlediska samotných způsobů určení transferové ceny se jeví jako přípustné následující (srov. pokyn D - 34 a navazující, OECD, 2022 či Solilová, Bílková, Vrtalová, 2010):

1. tradiční transakční metody:
  - a) srovnatelná nezávislá cena (aj. *Comparable uncontrolled price / CUP*);
  - b) cena při opětovném prodeji (aj. *Resale price method taktéž / RPM*);
  - c) cena stanovená na základě nákladů a přírážky (aj. *Cost-plus price* běžněji označované jako *Cost+*);
2. transakční ziskové metody:
  - a) rozdělení zisku (aj. *Profit split*);
  - b) čisté ziskové rozpětí (aj. *Transactional net margin / TNMM*).

Byť obecně není zvykem, že *ius civile* zasahuje i do oblasti ujednání o ceně, tj. oblasti v níže *in genere* převládá autonomie vůle smluvních stran, v tuzemském právním řádu přeci jenom do jisté míry lze nalézt specifické situace, kdy i z hlediska obchodního práva jsou stanoveny podmínky, za nichž by měl statutární orgán obchodní korporace, tedy přeneseně ziskového centra, které je v tomto případě představováno výhradně v samostatnou společností, jednat, aby nevznikla společnosti újma, jež by byl povinen posléze nahradit. Koncept vychází z obecné povinnosti statutárního orgánu jednat s péčí řádného hospodáře. Případné vzniklé odpovědnosti z tohoto titulu se statutární orgán zproští výhradně v případech, kdy došlo či dojde v dohledné době k vyrovnání újmy v rámci koncernu (srov. § 71 a § 72 zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (dále jen „Zákon o obchodních korporacích“), na tomto místě blíže Lasák, Dědič, Pokorná, Čáp, a kol., 2021). Dle předchozí právní úpravy *ius civile* platné do 31. 12. 2013 však *sensu largo* vyvinění z povinnosti nahradit újmu způsobenou obchodní korporací nebylo možné a statutární orgán se tedy stával odpovědným za újmu způsobenou prodejem zboží či poskytnutím služby za netržních podmínek (Petr, Hájek, 2011). Nutno rovněž *prima facie* poukázat na regulaci v oblasti trestně-právní, přičemž náhled na problematiku přenášení zisku ke zdanění do jiné

daňové jurisdikce může být různý v jednotlivých zemích. Opět v rámci tuzemského právního řádu by se úmyslné snížení daňové povinnosti prostřednictvím převodní ceny, případně zvýšení daňové ztráty považovalo za trestný čin dle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen „Trestní zákoník“; srov. Šámal et al., 2012). Z hlediska určitého *ultima ratio* srovnání lze možné uvést, že například ve Spojených státech amerických nepovažují za trestné a ani neetické optimalizaci rozložení daňové zátěže mezi koncernové podniky se sídlem v různých daňových jurisdikcích, neboť nikdo nemůže být trestán za to, jakým způsobem optimalizuje svoji koncernovou strukturu. Rovně nelze trestat subjekt, jež se snaží svojí činností dosáhnout maximálního zisku po zdanění (srov. z McGee, 2010, Learned Hand, Commissioner v Newman 159 F.2d.848 (CA-2, 1947)).

Již takto na první pohled je zcela zjevné, že převodní ceny mohou mít různé doktrinární základy, přičemž jednotlivé oblasti, respektive obory, práva budou sledovat jiný účel. Bude-li však pozornost omezena pouze na aplikaci v oblasti daňového práva hmotného, je možné i zde nalézt nemalé problémy s aplikací příslušného práva. To je totiž v rovině zákonné velmi obecné a jednotlivé detailní postupy jsou upraveny v předpisech, jenž nejsou součástí právního pořádku či pouze mohou vytvářet správní praxi. V případě detailnějšího pohledu na dané výkladové úskalí, je však, jak bude uvedeno v práci, problém mnohem složitější. Úprava převodních cen je totiž kombinací aplikace práva *per se* a technik sběru dat, jejich porovnání s následným uplatněním statistických metod. *Prima facie* se jeví uvedený komplex jako obtížně právně vymežitelný i s detailní znalostí všech z uvedených vědomostních oborů, natož však v případě, že bude uplatněn výhradně právně dogmatický pohled. Z kritických bodů lze uvést zejména následující.

Při komparaci metod stanovení převodních cen se nabízí z důvodu jednotnosti použití metod definovaných v pokynu Generálního finančního ředitelství D – 34. V takovém případě by však musel být rozsah použitelných a vnitřně konzistentních metod skutečně zúžen pouze na ty, které jsou definovány v daňovém právu. Z hlediska manažerského účetnictví by se pravděpodobně nejednalo o problematický postup, neboť pro něj je přípustné i stanovení převodní ceny na základě tržních principů. Není však například zřejmé, zda a jakým způsobem by bylo možné vymezit například metody *rozdělení zisku* či *čistého ziskového rozpětí*. Tyto metody se používají především, pokud je obtížné získat potřebné informace či jejich kvalita není uspokojivá (Solilová, Bílková, Vrtalová, 2010). Z logického hlediska by však jejich ekonomická podstata měla reflektovat podíly jednotlivých spojených osob na příslušné transakci, jenž mezi sebou či společně vůči nezávislé osobě realizovali, neboť odpovídá-li zjištěné *rozdělení zisku (Profit split)* či *čisté ziskové rozpětí (TNMM)* profitu, jež by bylo možné generovat nezávisle na nastavených vnitropodnikových podmínkách a struktuře koncernu, může být předmětná takto stanovená převodní cena odpovídající. Výsledek hospodaření konkrétní spojené osoby, či ziskového centra

poté bude nicméně z části ovlivnitelný statutárním orgánem, přičemž z tohoto důvodu by měly být závěry při užití obou z výše uvedených metod verifikovat. V této situaci by však podnik měl také uvažovat a respektovat pravidla upravené v daňovém právu mateřské společnosti se sídlem v jiné daňové jurisdikci (Carter, Maloney, Van Vranken, 1998). V rámci Evropské Unie se zpravidla na úrovni použitých metod o problém jednat nebude, neboť veškeré země by měly postupovat v souladu se Směrnicí OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Může však nastat situace, kdy obě daňové jurisdikce dojdou při stanovení převodní ceny danou metodou k různým výsledkům, neboť budou například vycházet z jiného zjištění v oblasti funkčního a rizikového profilu spojených osob, respektive jejich podílech na příslušné transakci, či srovnávací analýzy, a dojde k následné aplikaci čl. 24 příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi dotčenými zeměmi, tj. vzniklá názorová disproporce bude vyřešena dohodou obou států, při níž však orgány státu řešící příslušný případ nejsou vázány jakoukoliv logickou metodou pro stanovení převodní ceny, ale mohou rozhodnout zcela nezávisle na výsledcích provedené analýzy v souladu s požadavky směrnice OECD o převodních cenách. Není-li však země, v níž se nachází mateřská společnost koncernu či dceřiná, členem OECD, může poté docházet k tomu, že budou stanoveny i rozdílné metody pro nastavení předací ceny. V takovém případě by bylo nutné stanovení dvou sad transferových cen s tím, že jeden z výsledků bude rozhodný pro účely stanovení základu daně v první a druhý v další daňové jurisdikci. Bude se poté jednat o situaci obdobnou s rozdílným nastavením předacích cen pro manažerské účetnictví a pro zjištění základu daně. Ziskové centrum a nadřazená společnost budou používat systém dvou účetních knih, z nichž každá bude obsahovat údaje potřebné pro stanovení té konkrétní transferové ceny (Hiemann, Reichelstein, 2012). Rovněž následně můžeme uvažovat o derivátu výše uvedených možností, a to systému tří druhů transferové ceny pro jednu jedinou transakci.

Převodní cena by dále zpravidla měla být vždy tvořena či kalkulována s ohledem na specifika daného podniku, aby dosažený výsledek hospodaření za konkrétní ziskové centrum odpovídal jeho skutečným tržním a výrobním omezením, obecně označované jako nesené funkce a rizika. Tato základní úvaha by měla být vždy dodržena bez ohledu na použitou metodu, ať již definovanou různými přístupy na úrovni teorie manažerského účetnictví či Směrnicí OECD o převodních cenách. Bude-li vycházeno z uplatnění preferované metody *nezávislé tržní ceny* (OECD, 2022), často bude převodní ceny odvozována od příslušného kalkulačního vzorce *nezávislé osoby*, neboť bude vždy třeba zohlednit odlišnosti mezi *cenou mezi nespojenými osobami* a cenou transakce mezi spojenými osobami. *De facto* tak půjde o cenu předací tvořenou manažerem ziskového centra kalkulujícího transferovou cenu pro společnost samotnou. Musí být poté předpokládáno předložení přesně specifikované struktury nákladů, aby bylo možné stanovit



základnu ceny. Ta by dále měla odpovídat úrovni úplných vlastních nákladů výkonu. Nelze však dané pravidlo vykládat dogmaticky, neboť i v běžné obchodní praxi se hojně vyskytují případy, při nichž není cena kalkulována jako soubor všech nákladů souvisejících s výrobou jedné kalkulační jednotice. V této situaci však následně dochází ke generování vyšší prodejní marže na jednu kalkulační jednotici, než je v daném tržním odvětví běžné, protože část ziskové marže připadá na náklady nezahrnuté do kalkulačního vzorce. Bude-li poté zisková přírážka zjišťována metodou primárně odvislou od zisku běžně dosahovaného srovnatelnými podniky v odvětví, nemusí být úsudek o zjištěné převodní ceně správný. Použijí-li poté u jiné z metod, a to *nákladů a přírážky (Cost+)* společnosti vystupující v pozici nezávislých osob (srovnatelných pro spojenou osobu) pro stanovení kalkulovaných nákladů například úplné vlastní náklady výkonu, přičemž nezávislé osoby vychází primárně z nižší úrovně celkových nákladů kalkulačního vzorce, tj. vlastních nákladů výkonu či vlastních nákladů výrobku, dojde následně k určení nižší výše ziskové přírážky, neboť ta je odvozena procenticky od příslušné úrovně nákladů. Prvotní příčinou této chyby v úsudku je nedostatek informací obsažených v databázových programech typu TP Catalyst, Magnus Web, atd. Jedná se však o nedostatky, jež jsou běžně akceptovány a z hlediska metodiky uvedené omezení asi není nikterak zásadní. Bude-li však doplněno, že na základě postupů, které zdaleka nejsou perfektní je stanovována daň jednotlivým daňovým subjektům, může se jednat o zcela zásadní ústavně-právní problém. Tento případ se může rovněž vyskytnout v opačném pohledu na věc. Nachází-li se v koncernu více ziskových center produkujících totožný výrobek či jeho substitut, je možné, aby se z důvodu poklesu externích zakázek jeden ze subjektů dostal do situace, v níž nedosahuje plného zaplnění kapacity. Druhé ze ziskových center či spojených osob následně přidělí některé zakázky jinému subjektu, který je spojenou osobou. Jelikož Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy či pokyny řady D danou situaci nepopisují a nedefinují ji jako *lex specialis* k obecným článkům této směrnice, mělo by dojít i pro stanovení takovéto transferové ceny k uvažování srovnatelné ceny hrazené nespojenou osobou. Z hlediska teorie manažerského účetnictví však tento problém může být řešen oceněním produktů na úrovni variabilních nákladů, tj. bez příspěvku na pokrytí fixních nákladů (Kráal, 2003). V praxi se ovšem nezdá, že koncept zakázek pro "doplnění kapacity" není brán v potaz z důvodu jeho absence ve směrnici o převodních cenách. Dalším dílčím problémem je záležitost s totožnými závěry o nedostatku informací je stav, kdy bude za srovnatelný nezávislý podnik považován subjekt, jež má ve výše zmíněných databázových evidencích obsaženo více klasifikačních kódů produkce tzv. NACE (*Nomenclature statistique des activités économiques dans la Communauté européenne*). Tato klasifikace je poté používána jako základní třídící kritérium vhodnosti podniku pro použití ve srovnávací analýze. Neodpovídá-li příslušný NACE kód převažující části

podnikatelských aktivit dané společnosti, respektive i při provedení následné manuální analýzy, zda příslušný NACE kód odpovídá faktickému stavu, avšak služby či produkt bude srovnatelný pouze z části, dochází opět k chybnému úsudku s podstatným vlivem na zjištěnou ziskovou přírážku k danému produktu, neboť zpravidla je pro účely stanovení marže vycházeno ze zisku před zdaněním a úroky či jiném. Bude-li do části porovnávaného příjmu před zdaněním a úroky zakomponována i část, jež byla generována jinou aktivitou neodpovídající příslušné klasifikaci, nelze považovat výsledné hodnoty za porovnatelné. V dané souvislosti je však problematické nalézt informace o skutečnosti, že srovnatelný podnik vykonává i jinou činnost v rámci jedné společnosti, která se v oblasti výše generovaného zisku z prodeje jedné kalkulační jednotky liší od odvětví ziskového centra. Nejsou-li tyto informace uvedeny zpravidla ve výročních zprávách, není možné je více méně zjistit. Dalším z mnoha oblastí, jíž lze zde uvést, je srovnatelnost spojených osob vykonávajících pouze určité omezené funkce. V praxi je velmi obvyklé, že spojená osoba, vystupuje-li v pozici samostatné společnosti, nenese veškerá rizika, neboť veškeré obchodní transakce jsou realizovány přes mateřskou společnost. Takto jsou poté veškerá tržní a obchodní rizika přenesena výhradně na nadřazený subjekt. Určení ziskové marže nutně musí obsahovat i její snížení o část, která by nebyla generována právě kvůli omezeným rizikům. Ocenění této položky u spojených osob s omezenými funkcemi a riziky, je při dodržení tržního odstupu velmi problematické a pravděpodobně i ne zcela správné, neboť se na trhu běžně nevyskytují výrobci s takto extrémně omezenými riziky. Zcela odlišným problémem při kalkulování převodní ceny, který je velmi častý při přípravě srovnávací analýzy, je obvyklé vylučování nezávislých osob, které vykazují ztrátu, neboť se jedná o statistický extrém, který posléze deformuje výsledně stanovenou transferovou cenu. Tyto subjekty nejsou považovány za porovnatelné právě pouze z důvodu dosažení ztráty v požadovaných účetních obdobích, za které se srovnávací analýza tvoří. Z logického a ekonomického pohledu však úvaha, že společnost musí v jakémkoliv období dosáhnout zisku, je mylná. Tímto poté dochází k umělému navyšování zprůměrované hodnoty ziskové přírážky.

Na základě výše uvedeného se lze domnívat, že v mnoha případech může docházet ke stanovení převodní ceny, jež bude sice určena postupem dle Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky či pokynů rady D, avšak nelze ji *de facto* považovat za reálnou tržní cenu.<sup>1</sup> Toto je poté nutné podrobit detailní a kritické analýze, neboť dle čl. 11 odst. 5 ústavního zákona

---

<sup>1</sup> Výše uvedený text od prvního odstavce Úvodu do této poznámky pod čarou vychází z rukopisů: HÁJEK, J. Současná omezení metod používaných ke zjištění předacích cen subjektů v koncernu (1. Část). *Daně a účetnictvo v praxi*. Roč. 2019, č. 1. 2019, s. 59-62. ISSN 1335-7034. a HÁJEK, J. Současná omezení metod používaných ke zjištění předacích cen subjektů v koncernu (2. Část). *Daně a účetnictvo v praxi*. Roč. 2019, č. 2. 2019, s. 60-62. ISSN 1335-7034.

č. 2/1993 Sb., listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina základních práv a svobod“) mohou být daně ukládány pouze na základě zákona. Již *prima facie* lze dojít k určitým pochybnostem, zda právě výše uvedené vymezení převodních cen prostřednictvím Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, respektive pokynů rady D, je možné považovat za odpovídající ústavním principům a principům právního státu. Nehledě na to, že pokyn D – 34, rovněž odkazuje na dokumenty, které právní pořádek v žádném případě tvořit nemohou, a to konkrétně na sdělení Evropské komise JTPF/007/2016/FINAL/EN k EU Joint Transfer Pricing Foru a zprávu OECD nazvanou A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses. Uvedené pochybnosti pouze akcentují závěry obsažené v některých nálezech Ústavního soudu, zejména nález ze dne 6. prosince 2016 sp. zn. Pl. ÚS 32/15, kde se Ústavní soud vyjádřil v tom smyslu, že není možné po něm spravedlivě požadovat, aby se vyjadřoval ke zvolené fiskální či daňové politice vlády:

*“...ústavní soud tak nemůže posuzovat optimálnost daňového systému, resp. posuzovat daňové zákony z pohledu naplnění základních funkcí daní...posuzování daní z hlediska těchto kritérií náleží do kompetence demokraticky zvoleného zákonodárce...”*

V dalších nálezech poté nicméně alespoň definoval nutnost jasnosti zvolené daňové politiky a jejího vymezení ve veřejném právu, konkrétně v nálezu ze dne 8. srpna 2017 sp. zn. Pl. ÚS 9/15 způsobem:

*„...daňové předpisy by totiž zároveň měly být dostatečně určité, srozumitelné a uplatnitelné v praxi (a to jak daňovými poplatníky, tak i orgány finanční správy). Potřeba praktické uplatnitelnosti těchto předpisů se projevuje v tom, že znaky jednotlivých konstrukčních prvků daně může zákonodárce přiměřeně typizovat a paušalizovat...”*

či nález ze dne 15. února 2007 sp. zn. Pl. ÚS 77/06:

*“...takový postup totiž neodpovídá základním principům právního státu, mezi které patří zásada předvídatelnosti zákona, jeho srozumitelnosti a zásada jeho vnitřní bezrozpornosti. Jestliže totiž jedním zákonem (ve formálním smyslu) je zasahováno do materie upravované několika zákony jinými a tyto zákony spolu nejsou obsahově a*

*systematicky provázány, vzniká nezřídka značně nepřehledný právní stav, který princip předvídatelnosti, srozumitelnosti a vnitřní bezrozpornosti zákona již nerespektuje...“*

Nutno konstatovat, že k obdobnému závěru Ústavní soud dochází tedy opakovaně, z poslední doby například nález sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. prosince 2016, kde uvedl, že zákonodárce je více méně i povinen v samotném právním předpise vymezit i pouhý okruh údajů, které požaduje po příslušném daňovém subjektu sdělovat, nezbytných pro naplnění základních zásad daňového práva procesních. Výslovně přitom uvádí, že toto je nezbytnou podmínkou, za níž je možné zajistit předvídatelnost údajů, tj. přeneseně i práva samotného. Nahlédnutím na problematiku převodních cen základními právními zásadami, zejména legitimního očekávání, právní jistoty či pouhého prostého výkladu *secundum et intra legem*, lze dozajisté shledat, že úprava takto složitě a komplexní oblasti, jak je demonstrováno na několika vybraných oblastech výše, může vybočovat z výše uvedených ústavních-kautel. Je tak možné stanovit:

*Pracovní hypotéza č. 1: “Současné vymezení převodních cen v českém právním řádu nemusí být ve svém celku ústavně-konformní.”*

Obdobně problematický může být princip, jež si do jisté míry Nejvyšší správní soud vydefinoval “*ex parte*” v rámci soudcovského dotváření práva. V rozsudku ze dne 11. února 2004 sp. zn. 7 A 72/2001, na nějž se v pozdější judikatuře velmi často odvolává, vymezil, že

*„...není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat. [...] Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přihlížet, Nejvyššímu správnímu soudu nepřisluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu...”.*

Je zde nasnadě se domnívat, že má-li být nositelem práva stanovit cenu obvyklou, jíž je nutné stanovit v určité fázi správního či daňově-správního řízení, správní orgán, může být porušen princip přezkoumatelnosti rozhodnutí. To by poté vedlo opět nepřimo k vybočení z ústavních kautel. Lze poukázat na skutečnost, že v rámci obecné právní teorie (např. Gerloch, 2017) jsou rozlišovány v zásadě dva druhy otázek, které je nutné v rámci soudního řízení vymezit, a to

*queastio facti a queastio iuri*. První z nich je přitom otázkou skutkovou, jejíž posouzení nenáleží ani správnímu orgánu ani soudu, ale ustanovenému znalci. Nutno doplnit, že Nejvyšší správní soud vymezil v pozdější jurisprudenci, že oblast stanovení ceny obvyklé i pro účely určení převodní ceny, je správním uvážením. Tento závěr samozřejmě vedl k tomu, že příslušný soud při přezkumu správního rozhodnutí nemá *per se* povinnost znalce stanovit. O to více je nutné kriticky zhodnotit soudem dotvořené právo, pokud Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 31. října 2013 sp. zn. 7 Afs 86/2013 zmínil, že jemu přísluší hodnotit pouze skutečnost, zda správní orgán při určování shora uvedených kritérií pro analýzu nezbytnou pro stanovení převodní ceny, toliko nevybočil z rozumných mantinelů, avšak nelze po Nejvyšším správním soudu očekávat vyčíslení příslušného rozpětí převodní ceny. To je nutno chápat jako generální omezení Nejvyššího správního soudu, které nemusí vést k úplně detailnímu porozumění příslušného detailu. Na druhou stranu, nenamítají příslušné strany sporu v rámci kasačních námitek nesprávné posouzení jedné či druhé strany určující či obhajující příslušnou převodní cenu sjednanou mezi spojenými osobami, není možné po Nejvyšším správním soudu s ohledem na dispoziční zásadu požadovat, aby se příslušným způsobem i k této oblasti vyjádřil. Je nicméně třeba tedy blíže analyzovat, zda nevymezení této oblasti jako otázky skutkové, nevedlo k porušení principů přezkoumatelnosti správních rozhodnutí (obsažené mimo jiné v čl. 36 Listiny základních práv a svobod).

*Pracovní hypotéza č. 2*: “Podřazení oblast stanovení převodních cen pod správní uvážení, a nikoliv otázku skutkového posouzení nemusí být v souladu s čl. 36 Listiny základních práv a svobod”.

Poslední ze zjevných ústavně-právních problémů celé konstrukce převodních cen v daňovém právu hmotném, je aplikace principů právní jistoty a zejména výkladu *in favorem libertatis*, v případech, kdy daňový subjekt postupoval v souladu se Směrnicí OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, avšak správce daně s tímto postupem nesouhlasil a brojil proti němu. *Exempli causa* je možné uvést rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. října 2012 sp. zn. 31 Af 3/2012 (včetně na něho navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. července 2014 sp. zn. 7 Afs 93/2012). V daném případě poplatník postupoval dle principů obsažených ve směrnici a agregoval převodní ceny dosažené poplatníkem na úroveň všech transakcí (nikoliv odděleně). Nejvyšší správní soud i krajský soud v zásadě souhlasili s úvahou správce daně, že jednotlivé transakce musí být posuzovány odděleně pro účely převodních cen. *De facto* tím vyjádřili omezení možnosti aplikace směrnice.

*Pracovní hypotéza č. 3: “Má-li být omezena možnost použití některého z postupů uvedeného ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, nemělo by být možné dovodit uvedené pouze na základě soudcovského dotváření či výkladu práva, ale musí být v souladu s principy vymezenými ÚS, takováto limitace obsažena buď přímo v právní normě nebo by měl příslušný soud dotvořit danou mezeru v právu v souladu s právním principem *in favorem libertatis*. „*

Hlavním cílem práce je tedy podrobit kritické analýze za použití níže uvedených metod a právních zásad oblast úpravy převodních cen v daňovém právu hmotném, a ověřit či vyvrátit výše uvedené hypotézy, a to i s ohledem na doktrinní východiska pro tvorbu a komplexitu práva. Vedlejším cílem práce je podrobit zkoumání také judikaturu Nejvyššího správního soudu vztahující se k jednotlivým ustanovením vymezující převodní ceny, a to potenciálně s odhlédnutím od výše uvedených obecných vad, budou-li potvrzeny. Tedy zjednodušeně prověřit, zda se Nejvyšší správní soud nějak zásadně neodchýlil od ustanovení Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (případně i pokynů řady D), a pokud tak učinil, zda tím sledoval legitimní důvody pro odlišný výklad.

Z hlediska dostupnosti akademické či jiné odborné literatury pojednávající o problematice převodních cen zejména v daňovém právu hmotné je v rovině komentáře k Zákonu o daních z příjmů možné vycházet z Pelc (2021) či Dráb et al. (2021), avšak oba z uvedených se zaměřují na širší pohled regulace cen mezi spojenými osobami, aniž by se blíže vyjadřovali k postupům, jenž musí být použity pro stanovení převodní ceny. Zcela raritně lze poté najít texty v tuzemských periodických, které by se více převodními cenami zabývaly, jako snad jedinou výjimku je možné považovat rozsáhlý článek Převodní ceny v České republice v roce 2016 (Převodní ceny v České republice v roce 2016 (autoři: Bláha, Borkovec, Jakoubek, Kapoun, Karpíšková, Szmaragowski, Teichmann, Wotke, 2016). V oblasti mezinárodního práva daňového lze vycházet zejména z Vogel (2022), Lang (2010), aj. v případě výkladu pravidel obsažených ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy je situace obdobná jako v případě literatury k tuzemské úpravě § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů. V zásadě je sice možné nalézt literaturu, jenž popisuje metodiku stanovení převodních cen obsaženou ve směrnici, avšak přistupuje k ní poněkud deskriptivně bez většího kritického zhodnocení. Výjimkou je snad pouze Dwarkasing (2011), který se v dílčích částech snaží poukazovat na nedostatky metodiky OECD. Z ostatních autorů lze jmenovat například opět Lang (2019), Henshall, Donegan (2019) či Greil et al. (2021).

V práci nebudou analyzovány určité oblasti převodních cen, a to například ocenění nehmotných aktiv (o této problematice blíže například Farok, 2001, Markham, 2005, Jakoubek, Brabenec, 2012), obsah a náležitosti dokumentace k převodním cenám, restrukturalizace obchodních aktivit a oblast služeb s nízkou přidanou hodnotou (o tomto též Brabenec, 2008), neboť analýza těchto oblastí by zcela překračovala rámec této práce.

## **Metodologie práce**

Z hlediska metodologie práce, lze vycházet zejména z dvou oblastí, přičemž první z nich jsou metody samotné a druhou poté aplikovatelné právní zásady. Tato část je přidána zejména s ohledem na srozumitelnost analýzy obsažené v práci, neboť například právě samotná oblast relevantních právních zásad by bylo možné velmi detailně rozebrat, což by však bylo zcela nad rámec cílů a zaměření práce.

### **1.1. Použité metody**

Z hlediska obecných vědeckých metod, je možné zejména uvést uplatnění deduktivně induktivních metod vědecké analýzy a dále v určitých částech práce komparaci. Bude-li přitom vycházeno například z Carnapa (1968), je logická indukce používána k nalezení vztahu mezi vymezenou hypotézou a předloženými důkazy, přeneseně ve smyslu aplikace racionálního výkladu práva, a to zejména s ohledem na recentně upřednostňovaný výklad teleologický, respektive teleologickou redukci. Za tu lze dle Boguszaka, Čapka, Gerlocha (1997) považovat takový výklad práva, který se snaží postihnout její smysl při zohlednění nejvšeobecnějších podmínek, ve kterých má být dané právo uplatněno. Rovněž lze vycházet mimo jiných z Melzera (2011), který sice postižení příslušného cíle právní normy považuje za dotváření práva, neboť nachází-li smysl příslušné normy mimo čisté jazykové znění, jedná se o nalézání práva, avšak oba z přístupů se v jeho základních aspektech významně neliší.

### **1.2. Aplikovatelné právní zásady**

Pohledem právních zásad, je-li možné zejména poslední z níže uvedených takto nazvat, jenž jsou v práci aplikovány se jedná v naprosté samozřejmosti o jednotlivé výkladové postuláty, avšak je nutno speciálně uvést dva z nich, a to *lex superioris derogat inferiori* a zároveň *lex posterior derogat legi priori*. Ty jsou zcela zásadní pro pochopení analyzované oblasti převodních cen, která není z významné části upraveny tuzemskými právními předpisy, ale uplatnění metod stanovení převodní ceny vychází zejména z právního rámce sjednaného v čl. 9 příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění. Pro úplnost je nutné rovněž zmínit druhý z předmětných právních

principů, neboť i samotné mezinárodní daňové právo doznalo v poslední době změn, které jsou svoji povahou opět komplikované a pro pochopení vzájemné závislosti jednotlivých pramenů práva, je třeba presumovat uplatnění této zásady.

Další pro práci stěžejní je zásada legitimního očekávání adresáta právní normy, respektive princip právní jistoty a předvídatelnosti práva. Vzhledem k tomu, že práce je zaměřena na dílčí oblast veřejného práva, je nutno rozumět podmínkám, za kterých dochází k tvorbě správní praxe a zároveň, za jakých může být tato správní praxe přehodnocena právě s ohledem na princip předvídatelnosti práva. Za správní praxi je přitom možné považovat takovou situaci (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. července 2009 sp. zn. 6 Ads 88/2006) aplikace právní normy způsobem, který příslušná norma *expressis verbis* neuvádí (zpravidla jednat o situaci *secundum legem*), avšak jednání adresáta příslušné právní normy je ze strany orgánů veřejné správy opakovaně respektováno, tedy dochází k potvrzování výkladu práva zakládající dané oprávnění adresáta normy. Je nezbytné doplnit, že správní praxe může být založena rovněž opakovaným nekonáním správního orgánu. V obou případech se poté jedná dle názoru Nejvyššího správního soudu o otázku skutkovou, která musí být prokázána *expressis verbis*:

*„...k povaze otázky vzniku legitimního očekávání se rozšířený senát vyjádřil tak, že, to, zda mohlo vzniknout legitimní očekávání, je pak zcela evidentně otázkou skutkovou. Určit, zda existovalo určité očekávání a zda takové očekávání bylo legitimní, vyžaduje zjišťovat mnoho skutečností. Jasná (pochybnosti nevzbuzující) slova zákona samozřejmě předčí (překonají) jakékoliv očekávání, ať už vzniklo jakkoliv. Rovněž ohlášení relevantní změny praxe vylučuje veškeré očekávání založené na předchozích postupech...“*

Legitimní očekávání adresáta veřejno-právní normy, jenž má být doktrínou správní praxe chráněno, má však určité limity, neboť vždy musí (i) vycházet z určitého podkladu *pro oprávněnou důvěru adresáta právní normy, například správní akt, předběžné opatření, veřejnoprávní smlouvu, příslib správního orgánu, informaci či jiná jednání orgánu veřejné správy*, (ii) existovat znalost adresáta právní normy o existenci příslušného jednání správního orgánu ve smyslu výše uvedených podkladů, přičemž ten se musí zároveň ochrany svého legitimního očekávání dovolávat (iii) jít o již nastalou situaci, kdy adresát právní normy realizoval určitou právní dispozici, neboť se domníval, že se může na učiněné správní jednání orgánu veřejné správy spolehnout, a v poslední řadě (iv) existovat *nexus causalis* mezi výše uvedenými body. Nejvyšší správní soud dále doplňuje, že je též nezbytné



zohlednit *ochranyhodnost* očekávání příslušného adresáta právní normy s ohledem na míru přičinění k nastalému stavu a zároveň na princip vyvažování veřejných zájmů státu a chráněných zájmů adresátů právní normy. Je-li přitom prokázáno, že příslušná správní praxe existovala, není správní orgán oprávněn revokovat například jím vydané správní rozhodnutí. Uvedené základy doktríny správní praxe jsou přitom uplatňovány i v oblasti práva daňového (srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. února 2020 sp. zn. 10 Afs 343/2019), a to zejména s ohledem na pokyny řady D vydávané orgány finanční správy. Ty posléze v souladu s výše uvedenými závěry mohou založit správní praxi, jíž se může daňový subjekt dovolávat, neboť je v dobré víře, že správce daně nebude libovolně interpretační praxi měnit (srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. srpna 2007 sp. zn. 7 Afs 45/2007). Určitým omezením je poté skutečnost, že došlo-li k novelizaci příslušného právního předpisu, respektive ustanovení, k jehož uplatnění se příslušný pokyn D vztahoval, je dovozeno, že ten daným okamžikem pozbývá schopnosti legitimní očekávání na straně adresáta právní normy vytvořit. Musí být dále doplněno, že z podstaty dané doktríny se může dovolávat existence správní praxe na základě předmětného pokynu řady D či jiné informace publikované orgány finanční správy výhradně daňový subjekt, nikoliv správce daně, neboť jeho dobrá víra není chráněna principem legitimního očekávání (například Fronc, 2020). Fronc (2020) dále uvádí, že pouze ojediněle může správní praxe existovat v rovině *contra legem*, avšak nelze to v ojedinělých případech zcela vyloučit. Příléhavý k dané problematice je rovněž náleží Ústavního soudu ze dne 15. ledna 2008 sp. zn. I. ÚS 629/06, který se vyjadřoval dále k oblasti možnosti změny příslušné založené správní praxe, přičemž uvedl, že případné přehodnocení obecně interpretace práva provedené ze strany správního či daňově-správního orgánu či soudu, nelze, přestože samotný právní předpis nedoznal změny, vyloučit. Jedná se nicméně o zásadní zásah do právní jistoty adresáta právní normy a je poté stěžejní detailně posoudit intenzitu zásahu do jeho práv a legitimního očekávání. Musí být tedy analyzováno, do jaké míry mohl vůbec příslušný adresát normy racionálně očekávat změnu příslušného výkladu právního předpisu. Ústavní soud poté uzavírá, že jakákoliv změna dlouhodobě existující správní praxe či jednotné judikatorní linie by měla nastat zcela výjimečně a jen ze závažných důvodů, jenž lze považovat za více směřující k hodnot chráněných příslušným právním předpisem. V poslední řadě musí být pro správné pochopení určité výchozí situace při aplikaci doktríny správní praxe odkázáno na Nález Ústavního soudu ze dne 19. března 2009 sp. zn. III. ÚS 2822/07, jenž *expressis verbis* uvedl, že povaha materiálního státu vyžaduje, aby adresát znající právo nebyl při jeho následné aplikaci správními orgány zklamán. Při užívání této doktríny je tak nezbytné vždy posoudit, zda

správní praxe mohla být výkladem a uplatněním práva správním orgánem vůbec založena, tj. zda *a priori* nevybočovala s uvedených kautel zejména s ohledem na její zákonnost.

## 2. Teoreticko-doktrinální rámec

Z hlediska recentní úpravy v jednotlivých pramenech práva lze převodní ceny ve smyslu veřejno-právní regulace ocenění mezi dvěma spojenými osobami nalézt zejména v tuzemském daňovém právu, konkrétně v Zákoně o daních z příjmů<sup>2</sup>, a v jemu nadřazeném mezinárodním daňovém právu<sup>3</sup>, tj. v příslušných smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Dále je možné poukázat na existenci jiných pramenů, nikoliv však práva, které jsou běžně používány pro stanovení převodní ceny mezi spojenými osobami. Jedná se zejména o Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (srov. Kačaljak, Rakovský, Choma, 2021), ale rovněž i tuzemské „quazi“ normy zpravidla v podobě interních normativních aktů orgánů finanční správy.

### 2.1. Úprava převodních cen v tuzemském právu daňovém

Pojem převodní cena není *stricto sensu* v jednotlivých hmotně-právních předpisech vymezen, nicméně vyskytuje se v nich v různé podobě, jako například *cena obvyklá* (srov. § 2 odst. 2 zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku (dále jen „Zákon o oceňování majetku“) či § 36 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „Zákon o dani z přidané hodnoty“), *cena mezi nespojenými osobami* (srov. § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů) či *in genere transferová cena* (obdobně Dráb et al., 2021). Komparací jednotlivých výše uvedených úprav je možné pozorovat, že takto vymezené ocenění mají ve skrze shodné přístupové východisko, avšak lexikální vymezení a zjevně i míra detailnosti právním předpisem definovaném postupu se liší. Například Zákon o oceňování majetku stanovuje v § 2 odst. 2, že cenou obvyklou se rozumí *cena, která by byla dosažena při prodeji stejného či obdobného majetku či služby (ve smyslu poskytnutí), a to za předpokladu úvahy, že se na předmětném trhu nevyskytuje žádné mimořádné okolnosti a při transakci neexistovala osobní vazba mezi prodávajícím a kupujícím*. Jonák et al. (2021) přitom *expressis verbis* zmiňují, že stanovení takové ceny je již ze své povahy obtížné. Novotná, Olšanský (2021) sice neuvádí, že by určení ceny obvyklé pro účely daně z přidané hodnoty bylo nesnadné, nicméně přistupují k vymezení takové ceny, jako částky, jenž by byla sjednána mezi nezávislými osobami ve standardních obchodních vztazích. Pelc (2021) či Dráb et al. (2021) poté shodně omezují na citování § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů, respektive související judikatury Nejvyššího správního soudu.

---

<sup>2</sup> Taktéž je pojem obvyklá cena upravený v § 36 a 36a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „Zákon o dani z přidané hodnoty“).

<sup>3</sup> K problematice vztahu mezinárodního daňového práva a primárního práva Evropské Unie např. Štrkolec a kol., 2011.

### 2.1.1. Úprava v Zákoně o daních z příjmů

Zákon o daních z příjmů vymezuje převodní ceny poněkud kuse, a to výhradně v § 23 odst. 7. Rovněž se lze domnívat, že uvedené ustanovení představuje povahou *lex specialis* k ostatním částem Zákona o daních z příjmů mající charakter obecný (pro slovenskou úpravu převodních cen v daňovém právu hmotném Kačaljak, Rakovský, Choma, 2021). Dotčený § 23 odst. 7 poté výslovně uvádí:

*„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob...“.*

*Prima facie* se lze domnívat, že cílem tohoto ustanovení je zamezení ovlivnění sjednané ceny mezi spojenými smluvními stranami. Obdobně k účelu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů přistupuje i Pelc (2021), který uvádí, že dotčené ustanovení pokrývá situace, kdy jsou mezi sdruženými osobami sjednány ceny „neobvyklé“ a jeho cílem je tedy zamezit krácení daně (obdobně Brandejs et al. (2020) pro oblast daně z přidané hodnoty).<sup>4</sup> Uvedené však nemusí být zcela úplné, neboť na předmětný účel je rovněž možné nahlížet minimálně ve dvou rovinách, a to (i) represivní (Pelc, 2021 používá označení sankční charakter) a (ii) ujišťovací<sup>5</sup>. U prvního z uvedených případů podstata spočívá v postihu takového jednání spojených smluvních stran, které se skutečně snaží dosáhnout nižší úrovně základu daně z příjmů zcela vědomě. V druhém případě, v praxi zjevně častějším, se bude jednat o stav, kdy jednání spojených smluvních stran nelze považovat za nezávislé, aniž by si to smluvní strany uvědomovaly a snažily se, jakkoliv

---

<sup>4</sup> Nutno doplnit, že Dráb et al. (2021) o samotném cíli ustanovení nepojednává.

<sup>5</sup> Aktuálně není v komentářové či odborné literatuře vymezen, zřejmě z důvodu omezené komentářové a odborné literatury, jak již bylo zmíněno v úvodu.

základ daně z příjmů ovlivnit. V takovém případě nelze *stricto sensu* hovořit o represivnosti dotčeného ustanovení, ale pouze o jisté formě ujišťovací, že cena i nevědomě netržně oceněných transakcí bude u spojených smluvních stran na takové úrovni, jaká by byla sjednána mezi nespojenými osobami. Druhá z uvedených rovin přitom vychází z ekonomické podstaty převodních cen. Spojené osoby tvořící smluvní strany totiž ve svých transakcích nemusí jednat za předpokladu existence znalosti veškerých informací nezbytných pro rozhodnutí o konkrétní optimální ceně, za níž bude dotčený majetek zcizen či služba poskytnuta. Pelc (2021) dále s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu doplňuje obecný princip, že ve svých jednáních jsou spojené osoby ve svém jednání vedeny zásadou autonomie vůle a mohou si tedy cenu z hlediska *ius civile* sjednat v libovolné výši. To však nepredeterminuje, že takováto cena musí být nutně akceptována i pro účely práva daňového, ba spíše naopak, neboť daňové právo uplatňuje zcela jiná východiska na jednání spojených osob.

Zákon o daních z příjmů vymezuje pouze určité osoby, kterých se úprava převodních cen týká. Konkrétně se jedná o dva okruhy poplatníků, a to (i) kapitálově spojené osoby a (ii) jinak spojené osoby (dále i společně jako „spojené osoby“). *Expressis verbis* přitom zákon o daních z příjmů stanoví pro kapitálově spojené osoby:

*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,“*

*„...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...“*

*Lex specialis* obsažený v prvním odstavci § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů, tedy v zásadě vytváří samostatné pojmosloví jinde v právním řádu České republiky nepoužívané a

odklání se tak například od definice v § 79 Zákona o obchodních korporacích, který pojímá spojení osob z hlediska jednotného řízení, tedy „civilistický“ koncern je vytvořen pouze v případech, kdy jedna nebo více osob je podrobených jednotnému řízení. Štenglová et al. (2020) k uvedenému dodává, že koncern by měl dosahovat *in genere* vyššího stupně vnitřní konzistence oproti jiným podnikatelským uskupením a rovněž musí být schopen prosazovat koncernovou politiku. Je zjevné, že takové vymezení koncernu, by v zásadě nepokrývalo situace, na něž dosavadní znění zákona o daních z příjmů dopadá. Pro uplatňování příslušné koncernové politiky totiž musí existovat taková úroveň propojení řídicích osob, která zpravidla dosáhne alespoň nadpoloviční většiny hlasovacích práv, a to například i formou tichých dohod s jinými společníky / akcionáři atd. V zásadě by tedy koncept převodních cen byl značně zúžený a zjevně by nenaplňoval cíl předmětného ustanovení. Další komparaci lze provést například srovnáním s dalšími právními předpisy pracujícím do jisté míry se vztahy osob, které jsou kapitálově propojeny tedy například zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „Zákon o účetnictví“). Ten vymezuje v § 22 osoby podléhající konsolidaci účetní závěrky, tedy jakýmsi spojeným osobám pro potřeby účetní regulace. Bude-li odhlédnuto, že vyhotovovat konsolidovanou účetní závěrku jsou pouze určité vybrané osoby (srov. § 22 Zákona o účetnictví), je za mezní situaci definující propojení osob existence dispozice jedné osoby nad druhou s objemem minimálně 20 % hlasovacích práv. Březinová et al. Blíže důvod stanovení této hranice neuvádí ani více dané ustanovení nekommentuje. Samotnou podstatu užití 20 % limitu pro tzv. rozhodnou účast nelze nalézt ani v mezinárodních účetních standardech<sup>6</sup>, neboť ty pracují se zcela jinou logikou pro stanovení, zda příslušné účetní jednotka bude zahrnuta do konsolidačního celku či nikoliv. Jím je přitom pravidlo kontroly a moci nad účetní jednotkou. Hranice používaná v Zákoně o daních z příjmů pro určení kapitálové propojenosti osob, je tedy spíše arbitrárního charakteru bez větší vazby na ostatní právní úpravu. Lze se tedy pouze domnívat, že k jejímu stanovení na předmětné úrovni 25 % došlo jako odvození o možnosti *de facto* smluvně sjednanou cenu více ovlivnit. Je tak předpokládáno, že osoby mající mezi sebou vazbu nižší než 25 % základního kapitálu či hlasovacích práv, nejsou s to významně s cenami v dané transakci manipulovat. Je zde vystavena právní domněnka, že sjednané ceny mohou ovlivnit výhradně propojení poplatníci s hlasovacími právy či podílu na základním kapitálu vyšším 25 %. Rovněž by bylo možné uvažovat o jistém principu vyvážení požadavků kladených na určení převodní ceny dle zákona o daních z příjmů a možnému objemu nesprávně stanovené daně. Zjištění převodní ceny je totiž zpravidla administrativně náročnější proces (srov. Dráb et al., 2021). Tedy pro případy nižší 25 % základního kapitálu či hlasovacích práv by se jevílo jako

---

<sup>6</sup> IFRS 10, kapitola Control and Power.

neúměrně složité a nákladné převodní cenu zákonem předvídaným způsobem zjišťovat, proto došlo k vymezení dané hranice. Uvedené je nutno považovat za úvahu, která v recentní komentářové či akademické literatuře není zmiňována. Tomuto názoru však částečně napovídá Zákonem o daních z příjmů vymezený způsob výpočtu podílu na základním kapitálu či hlasovacích právech v případech, kdy není po celé zdaňovací období totožný. Nevychází však ze samostatného posouzení každé transakce individuálně, a tedy z analyzování, zda k okamžiku provedení předmětného sjednaného plnění mezi osobami, již jsou naplněny znaky kapitálové spojení osob či nikoli, ale z aritmetického průměru měsíčních stavů. Byť by se jevilo jako přesnější užít koncept zachycený v *ius civile* či účetně-právních předpisech (srov. IFRS 10), jenž vychází z okamžiku dosažení jednotného řízení, respektive okamžiku nabytí kontroly, Zákon o daních z příjmů opět vytváří právní fikci, že pro dané případy bude užito aritmetického průměru měsíčních stavů.

Druhou ze skupin osob, na které se principy tvorby převodní ceny dle zákona o daních z příjmů uplatní jsou jinak spojené osoby. Opět *expressis verbis* se jedná o případy:

- „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.“*

*„...Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole.“*

Podřazení této skupiny osob pod povinnost postupovat při transakcích mezi poplatníky naplňujícími znaky některého z uvedených vztahů dle pravidel obsažených v prvním odstavci § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů, vychází spíše z roviny faktické možnosti smluvně sjednanou cenu ovlivnit. Opět nicméně formou právní fikce definuje situace, které se pro účely zákona o daních z příjmů označí jako jinak spojené osoby. Dráb et al. (2021) uvádí, že *a limine* je tímto vymezený okruh osob stanoven širěji než v příslušných smlouvách o zamezení dvojímu zdanění, tj. mezinárodním právem daňovém. Pelc (2021) postupuje více systematicky a doplňuje, že písm. b)

shora uvedeného odstavce dopadá na několik skupin případů, kdy specificky uvádí situaci totožných osob podílejících se na vedení, přičemž zmiňuje (vycházejíc z judikatury Nejvyššího správního soudu), že nelze vycházet pouze z lexikálního vymezení, ale je nutné pod tuto skupinu osob podřadit *de facto* jakoukoliv kontrolu osob ve smyslu možnosti ovlivnit jednání obou osob pod společným řízením. V případě osob blízkých Pelc (2021) doplňuje, že jimi je nutno rozumět osoby vymezené v § 22 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „Občanský zákoník“). V poslední řadě se více pozastavuje u ustanovení bodu 5, kdy dovozuje, že tímto zákonodárce správci daně *de facto* umožnil postihnout jednání *in natura* deliktů, kdy tyto osoby jednají s jediným či hlavním cílem dosáhnout daňového úniku. Pelc (2021) dále rozšiřuje okruh situací, u kterých se domnívá, že spadají pod dotčené ustanovení i o *de facto* fiktivní smluvní ujednání. Tedy právní vztahy takového charakteru, kdy dojde sice k uzavření určité smlouvy, avšak ta je plněna pouze ve smyslu finančním a skutečný předmět plnění není mezi smluvními stranami poskytnut. (pozn. autora: v tomto ohledu nelze s Pelcem (2021) souhlasit, neboť uvedený aspekt spadá pod zcela jiné ustanovení Zákona o daních z příjmů, a to § 24 odst. 1 (srov. např. Dráb, 2021)). Generální finanční ředitelství doplňuje s odkazem na důvodovou zprávu k zákonu č. 210/1997 Sb., že dotčené ustanovení v bodě 5 má dopadat i na transakce, kdy jedna z osob v řetězci je daňovým rezidentem některého z daňových rájů a smluvně sjednaná cena se výrazně odchyľuje od takové ceny, jenž by bylo možné dosáhnout v běžných obchodních vztazích. Poněkud stranou komentářové a odborné literatury je pravděpodobně odlišná povaha situací, kdy je koncept převodních cen aplikován právě v případech osob, které vytvořily vztah za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty. Zde by se spíše měl dovozovat represivní charakter dotčeného ustanovení, které se nachází mezi správním a trestním deliktem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. června 2019 sp. zn. 2 Afs 162/2018).

Obě z výše uvedených podmínek, tj. (i) skutečnosti, že se ceny mezi spojenými osobami odchyľují od *cen, které by mezi sebou sjednali osoby nespojené*, a (ii) kapitálové či jiné propojenosti osob, jsou přitom charakteru *conditio sine qua non*, které vedou k samotnému založení povinnosti upravit případně sjednanou cenu mezi spojenými smluvními stranami tak, aby odpovídala ceně nezávisle dojednané.

### 2.1.2. Úprava v aktech normativní povahy

V oblasti normativních právních aktů je možné vycházet v zásadě ze dvou pokynů řady D, které jsou vydávány centrálním orgánem finanční správy, Generálním finančním ředitelstvím (dále také jako „GŘŘ“), (srov. Hlava II zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě (dále jen „Zákon o finanční správě“)), za účelem sjednocení postupů jednotlivých orgánů



finanční správy ve výkladech určitých ustanovení. Nutno doplnit, že jsou to právě pokyny řady D, z nichž je zpravidla dovozována existence určité správní praxe. Převodní ceny jsou přitom vymezeny v Pokynu GFŘ D-22 k jednotnému uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů ze dne 6. února 2015 pod č.j.: 5606/15/7100-10 (dále jen „Pokyn D – 22“) a Pokynu GFŘ D – 34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny ze dne 24. května 2019 pod č.j.: 45076/19/7100-40113-110343 (dále jen „Pokyn D – 34“).

#### 2.1.2.1. Pokyn D – 22

Deklarovaným cílem tohoto pokynu je v obecné rovině sjednotit výklad k vybraným ustanovením Zákona o daních z příjmů. Jde-li přitom o metodický pokyn k uplatňování<sup>7</sup> ustanovení § 23 odst. 7 dotčeného právního předpisu, výslovně zde Generální finanční ředitelství uvádí, že rozhodným okamžikem pro uplatnění shora uvedené metodiky stanovení převodní ceny je existence spojení příslušných osob v okamžiku nabytí právní účinnosti určitého soukromoprávního jednání. I když tedy dané osoby pozbydou statutu spojených osob, bude na realizaci smluvního ujednání nahlíženo jako na transakci mezi spojenými osobami, a to až do okamžiku, dokud nedojde k novaci ujednání o ceně. Obdobně jako Pelc (2021) poté Generální finanční ředitelství v pokynu zmiňuje, že osoby blízké jsou fakticky ty, jež naplňují znaky § 22 Občanského zákoníku. Mimo těchto *de facto* metodických upřesnění však Pokyn D – 22 obsahuje naprosto zásadní usměrnění orgánů finanční správy, že shora uvedené ustanovení § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů má být aplikováno ve smyslu postupů a zásad, zejména s ohledem na princip *tržního odstupu*, upravených ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, a to dokonce konkrétně těch verzí, jež byly vyhlášeny ve Finančním zpravodaji č. 10 z 6. října 1997, č. 6 z 30. června 1999 a č. 7 z 27. prosince 2010. Generální finanční ředitelství (2015) dále uvádí, že princip *tržního odstupu* je bez výhrady aplikovatelný i na případy čistě tuzemských spojených osob (s výhradou zmíněnou dále), tedy *de facto* by nebylo důvodné konstruovat dva samostatné mechanismy pro určení převodní ceny pro (i) vztahy spojených osob, u nichž bude aplikován čl. 9 příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění a (ii) vztahy takových spojených osob, jež jsou pouze daňovými rezidenty České republiky či jedna ze spojených osob je daňovým rezidentem země, s níž Česká republika neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění. V neposlední řadě je v Pokynu D – 22 Generálním finanční

---

<sup>7</sup> Záměrně není hovořeno o výkladu práva, neboť ten dozajista tímto způsobem zakládat nelze.

ředitelstvím upravena vazba postupů pro stanovení převodní ceny a Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, ale rovněž na navazující pokyny Ministerstva financí či Generálního finančního ředitelství.

#### 2.1.2.2. Pokyn D – 34

V souladu s poslední větou normativního správního aktu k § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů v podobě Pokynu D – 22 Generální finanční ředitelství vydalo Pokyn D – 34 jako odvozený normativní akt. Deklarovaným cílem a účelem pokynu je unifikace a zjednodušení postupů při stanovování převodní ceny mezi spojenými osobami, a to takovým způsobem, kdy budou uplatňovány principy vyplývající ze Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (GFŘ, 2019). GFŘ uvádí, že směrnice je dokumentem s všeobecně relevantní a uznávanou povahou, a má tedy sloužit jako primární vodítko i v rámci České republiky ke stanovení převodní ceny mezi spojenými osobami (srov. Úvod Pokynu D – 34). Dále GFŘ dovozuje, že *in genere* právní závaznost směrnice je postavena na nutnosti uplatňování zásad, principů a postupů dle Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, neboť takový soulad je vyžadován mezinárodním právem hmotným. GFŘ (2019) poté doplňuje, že Pokyn D – 34 je vydáván ve vazbě na aktualizaci směrnice z roku 2017, a že pouze doplňuje, respektive upřesňuje výklad k určitým částem směrnice. K povaze Pokynu D – 34 lze vycházet z úvodních ustanovení, které stanoví, že mají být uplatněny postupy obsažené ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, tedy zřejmě při tvorbě bylo Generální finanční ředitelství vedeno snahou poměrně složitý text směrnice, přepsat do srozumitelnější podoby a vypíchnout ty části, které jsou důležité. V neposlední řadě GFŘ (2019) uvádí, že se jedná o „živý“ dokument, jenž bude průběžně doplňován, nejenom o změny v právních normách, ale rovněž o nové poznatky v oblasti určení převodní ceny (srov. Závěr Pokynu D – 34).

Z hlediska nastoleného pokusu o výklad daňového práva hmotného (pozn. autora: pojem výkladu či interpretace užívá přímo GFŘ), vymezuje Pokyn D – 34 pojem *tržní odstup*, u něhož lakonicky dovozuje, že v prostředí českého právního řádu tím není myšleno nic jiného než pojem *cena obvyklá*. Aniž by přitom GFŘ mělo tendenci, jakkoliv hlouběji shodnost předmětných pojmů analyzovat, vychází zřejmě z úvahy, že pokud *cena obvyklá*, má být takovou cenou, kterou by bylo možné sjednat mezi nezávislými osobami, je poté tento pojem významově shodný s principem *tržního odstupu* (srov. kapitola 1 Pokynu D – 34). Generální finanční ředitelství postuluje dále, že v obecné rovině je systém daňového práva dvoustupňový, přičemž vyšší stupeň je tvořen příslušnými smlouvami o zamezení dvojímu zdanění ve smyslu čl. 10 ústavního zákona č. 1/1993

Sb., Ústava České republiky (dále jen „Ústava“). Dotčená povinnost vyplývá obdobně z § 37 Zákona o daních z příjmů či § 5 zákona č. 280/2009 Sb., Daňový řád (dále jen „Daňový řád“). Generální finanční ředitelství (2019) dále dodává, že vedle smluv o zamezení dvojího zdanění dále stojí i komentář ke smlouvě modelové (aj. *Commentaries on the articles of the model double tax convention*), který se užívá jako výkladová pomůcka. Z hlediska právní povahy Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy se poté dle Generálního finančního ředitelství (2019) k ní přistupuje obdobně jako k právě zmíněnému komentáři (pozn. autora: bližší vysvětlení dané úvahy Generálního finančního ředitelství je obsaženo v kapitole zabývající se právní podstatou směrnice). Bude-li odhlédnuto od ustanovení, které nejsou pro tuto práci relevantní (zejména části 1.1 a 1.2 Pokynu D – 34, ve kterých Generální finanční ředitelství poskytuje doplňující pohled na problematiku převodních cen k širšímu pochopení souvislostí, avšak nikoliv těch příhodných pro tuto práci, jako například vazba mezi ustanovením § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů a Směrnicí Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990, respektive 90/435/EHS, aj.), vychází Generální finanční ředitelství (2019) z určité posloupnosti kroků vedoucích ke zjištění příslušné převodní ceny. Uvádí přitom, že samotná srovnávací analýza, by měla být *a priori* započata u uplatnění testů pro daňovou uznatelnost nákladů dle § 24 odst. 1 Zákona o daních z příjmů, jenž vymezuje jako *substance, benefit a arm`s length test*. Jejimi slovy je tak vždy nutné posoudit, zda (i) došlo k realizaci příslušné transakce (pozn. autora: ve smyslu vypořádání smluvně jednaného předmětu plnění), zda (ii) z daného plnění příslušná smluvní strana, jenž jej přijala / pořídila benefitovala, tzn. že plnění přispělo k výstupům společnosti, a dále zda (iii) příslušné ceny mezi smluvními stranami nejsou odlišné od cen mezi nezávislými subjekty (srov. část 2 první odstavce Pokynu D – 34). Generální finanční ředitelství (2019) přitom dovozuje, že testy (i) a (ii) jsou predecutory, testu (iii). Jinými slovy nebude-li prokázáno naplnění prvních dvou, není nutné, jakkoliv zkoumat cenové ujednání mezi stranami. V případě, že již budou ceny analyzovány, je možné posoudit, zda dotčené smluvní strany vystupovaly v transakci spojených osob (případně jinak spojených ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) Zákona o daních z příjmů), přičemž pokud ano, bude taková transakce označena za závislou / řízenou. Generální finanční ředitelství (2019) poté pro testovanou transakci předpokládá, že jakákoliv osoba, jenž je součástí nadnárodní skupiny, je nezávislá, s tím aspektem, že je nutné zkoumat povahu transakcí mezi nimi realizovaných. *De facto* se tak závislou transakcí stávají až obchody, kdy je vztah mezi spojenými osobami deformován, například, slovy Generálního finančního ředitelství (2019), na základě příkazu mateřské společnosti.

#### 2.1.2.2.1. Srovnávací analýza

Závislé transakce posléze musí být z pohledu podmínek, za kterých se uskutečnili, s obchody mezi nezávislými osobami. Tento přístup označovaný jako srovnávací analýza, je dle Generálního finančního ředitelství (2019) jádrem principu *tržního odstupu*. Základem provedení srovnávací analýzy je poté předpoklad, že příslušné podmínky sjednané transakce mezi nezávislými osobami a osobami spojenými (i) zásadním způsobem neovlivní příslušný obchod, respektive takové ovlivnění lze považovat za marginální, nemající vliv na výsledné porovnání, a (ii) jsou-li zjištěny odlišnosti, je možné provést spolehlivé úpravy, díky nimž bude příslušná odlišnost eliminována (srov. část 2, 7. odstavec Pokynu D – 34; pozn. autora: v zásadě totožně v OECD (2022), viz níže). Za účelem správného posouzení transakce, je nutné zohlednit dle Generálního finančního ředitelství (2019) pět faktorů, a to (i) smluvní podmínky transakce, (ii) rozložení funkcí a rizik mezi spojenými osobami, (iii) vlastnosti předmětu plnění, (iv) ekonomické okolnosti závislé transakce a (v) podnikatelskou strategii spojených osob.

Práva a povinnosti smluvních stran jsou počátečním vodíkem pro určující rozdělení jednotlivých odpovědností, rizik či přínosů, jenž se v závislé či nezávislé transakci vyskytují. Je možné vycházet jak z ujednání v podobě písemné, byla-li vůle stran zachycena písemně, či z druhotných dokumentů dokazujících vůli strany (jako například e-mailová korespondence, doklady atd.). Není-li rozložení práv a povinností zjevné z žádných písemných listin, budou ujednání mezi smluvními stranami představující spojené osoby zjištěna prostřednictvím faktického stavu s přihlédnutím k ekonomickým okolnostem (srov. část 2.1.1. Pokynu D – 34).

Druhým faktorem v podobě funkční a rizikové analýzy má za účel stanovit funkce, rizika a aktiva, které jsou pro jednotlivé spojené strany užívány, respektive nesené, při realizaci příslušné závislé transakce. Výsledek je přitom zásadní pro zvolení konkrétní metody převodních cen případně ukazatele ziskovosti a srovnatelných subjektů, ale rovněž pro určení, která ze spojených osob je tzv. testovanou stranou (srov. část 2.1.2 Pokynu D – 34). Za tu poté Generální finanční ředitelství (2019) považuje osobu, která nese méně komplexní a ekonomicky významné funkce, nevlastní unikátní aktiva, atd. Generální finanční ředitelství (2019) posléze vymezuje, že rizikem míní potenciální vznik situace ohrožující či nevýhodné pro spojenou osobu, míra rizika je *de facto* pravděpodobnost nastání takové situace, funkcemi rozumí pravomoci, jenž jsou nedílně spojené se zodpovědností a schopností o příslušné činnosti a způsobu naložení s rizikem rozhodnout a v poslední řadě za činnost považuje realizaci funkce. Ohledně funkce poté Generální finanční ředitelství doplňuje, že nelze od sebe oddělit funkce a rizika z nich plynoucí, neboť schopnost vykonávat určitou funkci úzce souvisí s pochopením příslušného rizika a schopností o něm rozhodnout. Rovněž je zcela nezbytné, aby rozložení funkcí a rizik odpovídalo ekonomické straně

příslušného smluvního ujednání mezi spojenými osobami, a aby smluvní strana, jež riziko nese i disponovala dostatečnou finanční kapacitou pro nesení případných nákladů s ním souvisejících. Dle příslušného rozložení rizik a funkcí je možné *in genere* typizovat spojené osoby na tzv. (i) rutinní entity a (ii) plnohodnotné podnikatele, přičemž první ze jmenovaných zpravidla bude dosahovat nízký ziskový potenciál z důvodu malého rozsahu funkcí a rizik jím nesených a *vice versa*. Generální finanční ředitelství přitom při této kategorizaci a dalším členění jednotlivých spojených osob z hlediska jejich profilu vychází ze společného dokumentu Mezinárodního měnového fondu (IMF), OECD, Organizaci spojených národů (UN) a Skupiny Světové banky (WBG) s názvem *A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses* ze dne 22. června 2017. Uvádí přitom vycházejíc ze základního rozdělení na rutinní a plnohodnotné entity například pro výrobní činnosti profily (i) výrobce ve mzdě, (ii) smluvního výrobce, (iii) licencovaného výrobce a (iv) plnohodnotného výrobce. Každý z těchto kategorizovaných profilů poté zpravidla nese určité jemu typické funkce a rizika. Obdobně v případě distributorů Generální finanční ředitelství (2019) uvádí (i) agenta, (ii) komisionáře, (iii) distributora s omezenými riziky, (iv) licencovaného distributora a (v) plnohodnotného distributora. Například v této kategorii Generální finanční ředitelství doplňuje, že obzvláště u distributorů bude základním východiskem pro správné posouzení jejich profilu i soukromo-právní ujednání z hlediska jednání vlastním jménem či cizím jménem, jakož i jednání na vlastní či cizí účet, tj. zda bude mezi spojenými osobami docházet mimo jiné k převodu vlastnického práva k distribuovanému zboží či službě.

Dalšími z faktorů srovnatelnosti uvedených v Pokynu D – 34 jsou tržní a transakční okolnosti, jimiž je míněno zejména posouzení, v jakém tržním prostředí jednotlivé spojené osoby vystupují z hlediska umístění trhu, vyspělosti, konkurenčního prostředí atp. Veškeré tyto faktory totiž mohou mít vliv na případnou cenu, jež by měla být posléze určena jako srovnatelná s cenou závislé transakce.

Poslední z uvedených je oblast podnikatelské strategie ve smyslu opodstatnění určitého jednání z hlediska jeho ekonomické a racionální povahy ve vztahu k postupu příslušné spojené osoby. Může se jednat dle Generálního finančního ředitelství (2019) například o situaci, kdy se spojené osoby budou snažit penetrovat určitý trh atp. U tohoto jednání je však nutné brát v potaz právě rozložení rizik se specifickým zaměřením na otázku, která ze spojených osob je schopna o dočasném nesení ztráty rozhodnout, a to ve výše uvedeném smyslu (srov. část 2.1.5 Pokynu D – 34).

Generální finanční ředitelství v části 2.2 poté poskytuje doporučenou sekvenci jednotlivých kroků při provádění srovnávací analýzy. Základem přitom je správně zjištění

veškerých okolnosti příslušné transakce uskutečněné mezi spojenými osobami. Druhým krokem by mělo být provedení příslušné funkční a rizikové analýzy. Třetím poté vyhodnocení existence interních srovnatelných údajů o transakci obdobného charakteru mezi spojenou osobou a nezávislou (bez vlivu závislé transakce). Není-li poté možné užít interní srovnatelná data, je nutno přistoupit k identifikaci a vyhodnocení nezávislých transakcí a jejich srovnatelnosti s tou realizovanou mezi spojenými osobami. Tuto část je dále možné rozčlenit, ostatně jak uvádí i Generální finanční ředitelství na (i) volbu vhodné metody pro určení příslušné převodní ceny v závislosti na dostupnosti dat, ziskovém ukazateli a dílčích faktorech, za nichž byl obchod proveden, na (ii) porovnání zisků a ztrát v příslušné skupině / koncernu a (iii) vyhodnocení *in genere* srovnatelnosti smluvních podmínek (byť zde Generální finanční ředitelství uvádí pouze faktor existence vzájemné kompenzace, jenž by deformovat srovnatelnost ceny, v další části textu Pokynu D – 34 však uvádí jako příklad reciproční plnění mezi smluvními stranami).

#### 2.1.2.2.2. Benchmark analýza

Analýzu externích srovnatelných dat (aj. *benchmark* či *benchmarking study*) Generální finanční ředitelství považuje za krok k nalezení případných srovnatelných transakcí (pozn. autora: Generální finanční ředitelství omezuje pohled na srovnatelné subjekty, avšak při metodě *srovnatelné nezávislé ceny* (viz níže) je nutno hovořit *sensu largo* i o srovnatelných transakcích) či subjektů, jenž realizují srovnatelné transakce a údaje o jejich jsou dostupné. Data o srovnatelných transakcích je možné získat z komerčních databází či jiných veřejně dostupných informací, nicméně je vždy nutné vzít v potaz příslušné omezení daného zdroje, například u komerčních databází rozdílnosti v datech za jednotlivé země v databázi, aj. (srov. část 2.3 Pokynu D – 34). Generální finanční ředitelství rovněž doplňuje, bez zdůvodnění, že je možné pro tuto část analýzy vycházet i z postupů uvedených ve sdělení Evropské komise JTPF/007/2016/FINAL/EN z října 2016 k EU Joint Transfer Pricing Foru a také z již zmíněného dokumentu OECD s názvem *A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses*.

Samotnou benchmark analýzu Generální finanční ředitelství (2019) rozděluje do tří částí, respektive kroků, které by měly být provedeny, a to kvantitativní, kvalitativní a stanovení tržního rozpětí (pozn. autora: v zásadě se jedná o uplatnění elementárních statistických metod pro práci s datasetem). Aniž by přitom bylo hodnoceno, do jaké míry uvedené názvy odpovídají statistické teorii, Generální finanční ředitelství uvádí, že základem je správné stanovení strategie pro vyhledávání dat. Ta musí přitom reflektovat zjištění z předešlých částí celkové srovnávací analýzy a respektovat kritéria objektivnosti, spravedlivosti a přezkoumatelnosti (pozn. autora: zejména

není vůbec zřejmé co je míněno pod pojmem spravedlivosti vyhledávacích kritérií). Doporučuje se aktualizovat vyhledávací strategie alespoň každé 3 roky a zároveň každý jednotlivý rok ověřit, u srovnatelných podniků, které byly vybrány do výsledného vzorku nedošlo k neobvyklým skutečnostem (srov. část 2.3.2 Pokynu D – 34). Nejčastěji volenými filtry jsou uvedeny: (i) statut podniku, tj. zda je aktivní, v platební neschopnosti, likvidaci atp., (ii) geografické hledisko, (iii) NACE kód, (iv) nezávislost podniku, (v) počáteční / vstupní náklady, (vi) finanční data ve smyslu obrat, brutto aktiva atd. (srov. část 2.3.1 Pokynu D – 34). Generální finanční ředitelství (2019) dále doplňuje, že je možné v rámci příslušného vybraného vzorku srovnatelných společností, ponechat i takové podniky, které vykazují ztrátu či neobvyklý zisk, avšak vždy je třeba hlouběji porozumět důvodům proč je taková ztráta či neobvykle vysoký zisk u srovnatelných entit vykázán. Nejenom k tomuto je poté nezbytná kvalitativní část benchmarkové analýzy, již se právě rozumí manuální prověření každé jednotlivé společnosti, jenž byla identifikována na základě předešlého kroku jako srovnatelná, zejména s ohledem na faktický druh činnosti, nezávislost, vlastněný majetek atp. (srov. část 2.3.2 Pokynu D – 34). Tímto postupem jsou posléze vybrány nezávislé společnosti nejenom odpovídající příslušné vyhledávací strategii, ale rovněž fakticky srovnatelné. Finanční data o těchto společnostech posléze tvoří vzorek, s nímž je následně statisticky pracováno. Zde Generální finanční ředitelství (2019) uvádí, že je nezbytné vycházet z posledních dostupných údajů v okamžiku nastavování převodní ceny (označovaný jako *ex ante* přístup). *De facto* jsou poté v takovém případě převodní ceny určovány na základě dat, které jsou zpravidla o jeden rok zpožděné (pozn. autora: z důvodu nedostupnosti dat za příslušné období v externí databázi) (srov. část 2.3.2 4. odstavec Pokynu D – 34). Generální finanční ředitelství (2019) nicméně upozorňuje, že nezávislé subjekty by na trhu svoji cenu přizpůsobovaly aktuálně se vyskytujícím podmínkám, přičemž odkazuje na postup uvedený ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, které doporučuje učinit korekci převodní ceny dle dostupných dat k datu podání přiznání k dani z příjmů (srov. poslední odstavec části 2.3.2 Pokynu D – 34). Uplatněním statistických ukazatelů je poté možné stanovit tzv. tržní rozpětí, a to na základě zpracovaných dat v příslušném vzorku při aplikaci aritmetického či váženého průměru. Generální finanční ředitelství (2019) dále uvádí, že dle shora uvedeného sdělení Evropské komise JTPF/007/2016/FINAL/EN z října 2016 k EU Joint Transfer Pricing Foru, by měla být použita data u srovnatelných společností za více období, *expressis verbis* obvykle za 3 – 5 let. Je-li přitom zajištěna vysoká srovnatelnost jednotlivých entit ve vzorku, může být posléze použito celé rozpětí hodnot, avšak v praxi je z důvodu nízké míry srovnatelnosti dat pracováno s tzv. mezikvartilovým rozpětím (srov. část 2.3.2 6. odstavec Pokynu D – 34). Dokonce tento postup označuje Generální finanční ředitelství (2019) za správnou praxi. Dále poté uvádí, že mezikvartilové rozpětí je statistická metoda (pozn.

autora: takové označení je nesprávné, nejedná se o metodu, ale o ukazatel míry variability, např. Crawley, 2014), která očistí soubor o extrémně nízké či vysoké hodnoty. Takto stanovené výsledné rozpětí je poté možné považovat za interval cen, které jsou dosahovány srovnatelnými nezávislými subjekty.

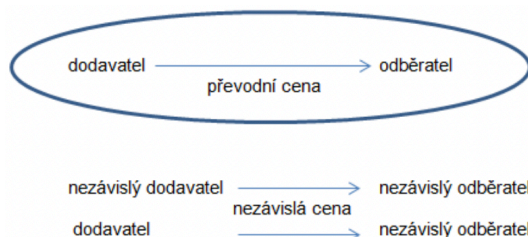
### **2.1.2.2.3. Metody převodních cen**

V poslední, pro práci relevantní, části 3 Pokynu D - 34 Generální finanční ředitelství (2019) uvádí metody převodních cen, které jsou členěny na (i) *srovnatelnou nezávislou cenu*, (ii) *cenu při opětovném prodeji*, (iii) *cenu tvořenou náklady a přírůžkou*, (iv) *transakční ziskové rozpětí* a (v) *rozdělení zisku*. Obdobně jako je uvedeno níže v případě metod stanovení ceny obsažených ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy poté ceny (i), (ii) a (iii) spadají pod kategorii *tradičních transakčních metod* a ceny (iv) a (v) pod *transakční ziskové metody*.

#### **2.1.2.2.3.1. Metoda srovnatelné nezávislé ceny**

Generální finanční ředitelství (2019) k této metodě uvádí, že rozdílné od zbylých metod, je skutečnost, že není testována konkrétně spojená osoba jako celek, ale zjišťuje se konkrétní cena. I když je tento způsob stanovení ceny jednoduchý, je problematický z hlediska míry srovnatelnosti. *De facto* je vyžadováno, aby příslušný testovaný produkt či služba byla srovnatelná s produktem či službou, k níž existuje *cen sjednaná mezi nespojenými osobami*. Generální finanční ředitelství dále doplňuje, že je nutné vycházet (pozn. autora: ostatně jako i u jiných metod) z provedené funkční a rizikové analýzy a nelze metodu aplikovat v případě, kdy sice existuje potenciálně podobný produkt či služba, avšak jednotlivé smluvní strany u předmětného produktu mají rozdílné rozložení funkcí a rizik, respektive práv a povinností, dle smluvního ujednání. Generální finanční ředitelství (2019) dále doplňuje, že u této metody není nezbytné vždy určovat tržní rozpětí, ale je nezbytná úplná srovnatelnost, případně dostatečně relevantně zdůvodnit odlišnosti, o které bude cena transparentním způsobem upravena. *Srovnatelné nezávislé ceny* je možné identifikovat jako interní, kdy spojená osoba uskutečňuje totožnou transakci jak mezi spojenou osobou, tak nezávislou či jako externí, tj. odvozenou od ceny, jenž si účtuje u totožného produktu či služby nezávislá osoba. Uvedené situace lze vizualizovat následně:

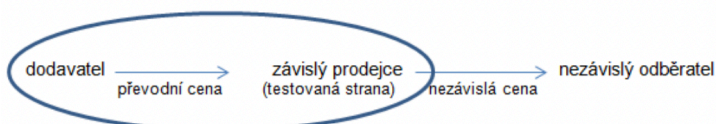




Obrázek 1: Srovnatelná nezávislá cena (převzato GFŘ, 2019)

#### 2.1.2.2.3.2. Metoda *ceny při opětovném prodeji*

Metoda *ceny při opětovném prodeji* vychází z přístupu, kdy je vyhledána cena, jenž je uplatňována vůči nezávislému, respektive konečnému, odběrateli, od níže je posléze odečtena hrubá marže. Ta se stanoví jako poměr hrubého zisku k tržbám. Pořizovací cena od spojené osoby je poté závislou transakcí. V dalším kroku je následně vypočteno rozpětí hrubé marže, jenž je následně uplatněna na transakci mezi spojenými osobami. (GFŘ, 2019). Generální finanční ředitelství (2019) dodává, že z hrubé marže prodávající pokrývá své provozní náklady se snahou dosáhnout adekvátního zisku s ohledem na jím vlastněná aktiva, nesené funkce a rizika. Rovněž je uvedeno, že důležitý je zejména funkční a rizikový profil a jeho srovnatelnost, avšak produkt či služba se může v dílčích aspektech přiměřeně lišit. Generální finanční ředitelství považuje tuto metodu za předpokladu naplnění zmíněných podmínek za spolehlivější než *srovnatelnou nezávislou cenu*.

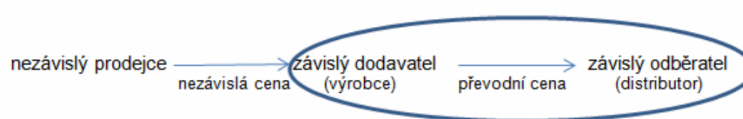


Obrázek 2: Cena při opětovném prodeji (převzato GFŘ, 2019)

#### 2.1.2.2.3.3. Metoda *nákladů a přírážky*

Způsob stanovení převodní ceny odvozením od nákladů s připočtením příslušné přírážky je založen na nákladech vynaložených spojenou osobou u příslušné závislé transakce. Metoda vychází ze skutečnosti, že testovanou stranou je závislý výrobce, respektive dodavatel, který posléze uplatní ziskovou přírážku na určitou položku nákladů, obvykle výrobní náklady (GFŘ, 2019). Postup pro stanovení marže, jenž by měla příslušná spojená osoba dosahovat, se přitom určí obdobně jako v případě *ceny při opětovném prodeji*. Generální finanční ředitelství (2019) také zmiňuje, že obvyklou základnou pro odvození ziskovosti, jsou poté veškeré náklady, které byly vynaloženy v souvislosti s příslušnou testovanou transakcí. Je tedy nutné určit jaké náklady se váží

k jakým činnostem spojené osoby a dle toho je příslušným způsobem zahrnout do základny či je z ní vyloučit. Zbylé nepokryté náklady by měla být schopna spojená osoba kompenzovat z dosažené ziskové přírážky uplatněné na předmětnou základnu stanovené jako poměr hrubého zisku k příslušné položce výrobních nákladů. Rovněž Generální finanční ředitelství (2019) doplňuje povinnost posoudit, zda v základně nefigurují náklady, u nichž spojená osoba nenese nezbytné funkce a rizika. Takový náklad by měl být vyloučen ze základny a přeúčtován bez marže. Obdobně jako u metody *ceny při opětovném prodeji* je i zde výhodou, že se zjišťuje zejména porovnatelnost spojené osoby z hlediska funkčního a rizikového profilu, nikoliv však daného produktu či služby.



Obrázek 3: Metoda nákladů a přírážky (převzato GFŘ, 2019)

U obou výše uvedených metod (tj. mimo *srovnatelnou nezávislou cenu*) Generální finanční ředitelství uvádí jako nedostatek, že zpravidla nejsou k dispozici dostatečně přesná data pro zjištění, které položky potenciálně srovnatelná nezávislá entita zahrnuje či nezahrnuje do základny, což činí omezení použitelnosti obou metod a je tedy nutné zvážit aplikaci *ziskových transakčních metod*, zejména metodu *čistého transakčního rozpětí*.

#### 2.1.2.2.3.4. Transakční metoda čistého rozpětí

Metoda *transakčního čistého rozpětí* odvozuje ziskovost spojené osoby od určitého finančního ukazatele navázaného na příslušnou transakci, jenž byla mezi spojenými osobami realizována. Jeví se tedy obdobně jako metoda *ceny při opětovném prodeji*, případně *metoda nákladů a přírážky*, s tím rozdílem, že namísto hrubého zisku pracuje s čistým ziskem, respektive provozním výsledkem hospodaření. Tento způsob stanovení ceny je vhodný zejména v situacích, ve kterých jedna ze spojných osob má omezený funkční a rizikový profil, tj. vykonává méně funkcí a nese méně rizik. Hlavní výhodou metody je derivování ceny od příslušné čisté ziskové přírážky, (pozn. autora: myšleno ziskového indikátoru), jenž je *in genere* méně náchylný na vlivy rozdílných funkcí, jenž mohou ovlivňovat hrubou marži. (GFŘ, 2019). Generální finanční ředitelství (2019) poté vyjmenovává příklady jednotlivých ziskových indikátorů, a to (i) Berry ratio představující poměr hrubého zisku a provozních nákladů, (ii) čistou ziskovou přírážku k nákladům představující provozní výsledek hospodaření k celkovým provozním nákladům, (iii) čistou ziskovou marži jako

provozní výsledek hospodaření k tržbám a (iv) rentabilitu aktiv jako poměr výsledku hospodaření a brutto či netto aktiv (zpravidla v podobě aktiv vztahujících se k transakcím mezi spojenými osobami). Příslušná položka jmenovatele by přitom měla vyjadřovat objem funkcí spojené osoby (GFŘ, 2019).

#### 2.1.2.2.3.5. Metoda rozdělení zisku

Generální finanční ředitelství (2019) uvádí, že přístup k metodě rozdělení zisku, respektive způsobu určení dané ceny, je několik jako například analýza zásluh či zbytková analýza. Nutno však předeslat, že metoda je vhodná v případech jedinečného přínosu všech zapojených spojených osob na příslušné transakci vůči nezávislému subjektu. První z uvedených je založena na rozdělení celkového zisku dosaženého na transakci mezi spojenou osobou a nezávislým subjektem, a to na úrovni celkového zisku bez ohledu na skutečnost na úrovni jaké ze spojených osob je zisk (případně ztráta dosažena). Tento zisk je posléze rozdělen na základě stanoveného podílu odvozeného od zásluh (funkcí a rizik), jimiž se na transakci podíleli, na veškeré spojené osoby. Druhý ze zmíněných přístupů vychází z aplikace jiných metod pro určení převodní ceny v prvním kroku opět u všech spojených osob podílejících se na transakci a alokaci reziduálního zisku / ztráty dle analýzy zásluh rovněž na všechny zapojené spojené osoby v kroku druhém.

Pokyn D – 34 přitom obsahuje i jiné části výše neuvedené, které nejsou pro analýzu zaměřenou v této práci, jakkoliv důležité (jak již bylo naznačeno v úvodu této práce).

## 2.2. Úprava převodních cen v mezinárodním právu daňovém

Z hlediska historického vymezení sahají počátky mezinárodního daňového práva do počátků 20. let 20. století, kdy s rostoucí úrovní mezinárodního obchodu vznikla potřeba zamezení negativních daňových dopadů přeshraničních transakcí, neboť ty bez existence dohody obou dotčených států, mezi nimiž se obchod uskutečnil, byly zatíženy *de facto* duplicitním zdaněním téhož příjmu. Organizace spojených národů tedy roku 1921 kodifikovala první verzi mezinárodního práva daňového, jehož aplikací ve formě dojednaných smluv o zamezení dvojího zdanění došlo k zavedení druhé vrstvy daňového hmotného a z části procesního práva.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Výše uvedený odstavec vychází z rukopisu HÁJEK, J. Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám. *Projustice.sk*. Dostupné z: <http://www.projustice.sk/medzinarodne-pravo/mnohostrann-umluva-o-implementaci-opatreni-k-boji-proti-snizovani-danovrho-zakladu>

Aktuálně jsou právní základy mezinárodního práva daňového v Českém právním řádu dány Vídeňskou úmluvou o smluvním právu publikovanou vyhláškou ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb. (dále jen „Vídeňská úmluva“). Ta poté v jednotlivých člancích stanovuje *de facto* právní postuláty a principy, za nichž může Česká republika vstupovat do smluvních ujednání s jinými státy (srov. Preambule Vídeňské úmluvy). Stěžejním principem, z něhož celkové mezinárodní právo veřejné *in genere* vychází je *pacta sunt servanda*, jenž posléze činí jednotlivé smlouvy uzavřené Českou republikou při dodržení příslušného legislativního postupu součástí právního pořádku (srov. čl. 10 Ústavy). Konkrétními právními normami regulujícími oblast převodních cen jsou poté příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmů a majetku.

### 2.2.1. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Elementárním cílem jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění je *de facto* alokace příslušné daně, jenž by byla vybrána z transakce mezi daňovými rezidenty jednotlivých států (např. Lang, 2010), a to zpravidla za použití znění modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění vydané OECD, jenž je příslušnými smluvními státy sjednaným způsobem upravena (Vogel, 2022). Oblast převodních cen je zpravidla vymezena v čl. 9 Sdružené podniky, přičemž obvyklé znění je následovné:

*Jestliže*

- a) *Se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na řízení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého smluvního státu, nebo*
- b) *Tytěž osoby se podílejí přímo nebo nepřímo na řízení, kontrole nebo kapitálu podniku jednoho smluvního státu i podniku druhé smluvního státu a jestliže v těchto případech jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které sjednaly nebo jim byly uloženy a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou jakékoliv zisky, které by, nebýt těchto podmínek byly docíleny jedním z podniků, ale vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny. (OECD, 2017)*

*Prima facie* dotčené ustanovení nevymezuje postupy jak ustanovení čl. 9 a *limine* naplnit. Ty jsou upraveny *de facto* až v komentáři k Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění, kde OECD (2010) *expressis verbis* zmiňuje, že článek 9 vymezuje takové úpravy zisku,

kteře mohou být provedeny jednotlivými smluvními státy, v případech, kdy spojené podniky (mateřská a dceřiná společnost pod jednotnou kontrolou) sjednali cenu odlišnou od principu *tržního odstupu*. Ten je konkrétně rozpracován v dokumentu Komise označeném jako Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní společnosti a daňové správy (aj. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*), jenž bude periodicky aktualizován, aby reflektoval vývoj v oblasti převodních cen. OECD (2010) doplňuje, že postupy uvedené ve směrnici jsou mezinárodně uznávané principy a poskytují tak závaznou metodiku.

Osoby, u kterých se předmětné ustanovení uplatní, přitom nejsou vymezeny přímo v jednotlivých smlouvách o zamezení dvojího zdanění ani v komentáři k Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění. Dwarkasing (2011) k tomu doplňuje, že by mělo být možné vycházet při určení, jaké osoby jsou pro účely dotčeného článku považovány za spojené z odstavce 7 komentáře k 1978 Report on Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Ten poté vymezuje osoby podílející se na kontrole jako situaci vycházející z obchodního práva, a to vztahu mateřská a dceřiná společnost. Vogel (2022) poté uvádí, že vymezení spojených osob, je otázkou vnitrostátního práva, jako pojmu v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění neuvedeném (obdobně GFŘ, 2019).

### **2.2.2. Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy**

Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy detailně vymezuje nejenom jednotlivé metody ocenění transakcí mezi spojenými osobami, ale rovněž se snaží zachytit i podstatu převodních cen *per se*. Bude-li pozornost v první řadě zaměřena na právní povahu Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, je nutné poukázat zejména na skutečnost, že se nejedná o součást právního pořádku, neboť *stricto sensu* není formálním pramenem práva (srov. čl. 10 zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, rovněž Sládeček et al., 2016). Například Vega (2012) označuje Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy jako tzv. *soft law*, které však nejenom, že nemůže mít právně závaznou podobu, není-li převzato v rámci jednotlivých právních řádů (pozn. autora), ale zpravidla bude vykazovat v porovnání s běžnými prameny práva specifickými aspekty, respektive dle Vegy výhodami a nevýhodami. Jak nicméně Vega odkazuje na Ringa (2010) *soft law* je nicméně třeba akceptovat, že právě *soft law* se stalo nedílnou součástí nejenom mezinárodní daňové politiky, ale i práva. Vega dále doplňuje, že pojem *soft law* se rovněž vyskytuje v případech, kdy psané formální právo je příliš vágní na to, aby mohlo založit práva a povinnosti na straně adresáta právní normy. Přístup Generálního finančního ředitelství (2019) k závaznosti směrnice nicméně spočívá v jiné úvaze založené na dvou faktorech, kdy u prvního konstruuje

domněnku založenou na čl. 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu, že došlo k obecnému konsensu mezi členskými státy OECD o použití směrnice jako základního vodítka pro určení převodní ceny, a dále u druhého zmiňuje, že směrnice, respektive pravidla v ní obsažená, vytvořila správní praxi *sui generis*.

#### 2.2.2.1. Vymezení povahy převodních cen

OECD (2022) vychází při definici povahy převodních cen z tzv. *principu tržního odstupu*, kterým se snaží vymezit jejich základy, slovy OECD *stanovuje návod pro jejich aplikaci*. OECD (2022) jako východisko přitom uvádí, že pokud mezi sebou jednájí společnosti, jež jsou na sobě nezávislé, je stanovení ceny v daném soukromo-právním jednání určováno běžnými tržními silami. Naopak v případě že se jedná o osoby, které jsou spojené, zpravidla nemusí jimi sjednaná cena reflektovat právě tržní prostředí, tj. síly, jež běžně trh ovlivňují. Nelze však uvedenou úvahou aplikovat *in genere*, neboť některá osoby mohou mít zájem na stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu, přestože se bude *de facto* jednat o osoby spojené. Aniž by OECD (2022) přímo odkazovalo na doktrinní východiska vnitropodnikových cen vymezených výše, připouští i autonomní jednání osob spojených cílící výhradně na vlastní zájmy bez ohledu na koncernovou politiku (Kapitola I článek A bod 1.5 Směrnice). OECD (2022) uvádí, že deformované / netržní ceny mohou mít i zcela jiný důvod spočívající například v devizové či cenové kontrole, nastavení cel či antidumpingových poplatků v konkrétní zemi, v níž se spojená osoba nachází. OECD dále zmiňuje, že by mělo být rozlišeno mezi stanovením ceny, jež bude akceptovaná příslušnými orgány finanční správy v jurisdikci spojené osoby, a cenou sjednanou mezi spojenými osobami pro účely jejich soukromo-právního jednání. Aniž by přitom příslušnou převodní cenu označovalo *stricto sensu* za cenu veřejno-právní, *de facto* z této logiky vychází. Přístup OECD přitom při uplatňování *principu tržního odstupu* vychází z několika základních předpokladů, a to (i) srovnatelných nezávislých transakcí a (ii) samostatných subjektů. Jinými slovy veřejno-právní cena by se měla blížit takové ceně, jít by bylo možné sjednat mezi zcela samostatnými nezávislými subjekty a zároveň respektovat konkrétní specifika dojednané transakce, respektive z hlediska sjednané ceny užít pouze taková data, která lze objektivně označit za srovnatelná.

*A contrario* však OECD uvádí, že i při uplatnění výše uvedených předpokladů, zcela jistě budou existovat případy, pro než bude velmi složité příslušnou převodní cenu najít jako například u specifického zboží / služeb či unikátního nehmotného majetku. Taktéž OECD doplňuje, že některé země považují přístup samostatných subjektů za chybný, neboť zpravidla nebude zohledňovat veškeré výše uvedené aspekty přístupu manažerského účetnictví například

úspory z rozsahu (pozn. autora: či zakázky na doplnění kapacity). Nicméně vzhledem k tomu, že OECD (2022) je toho názoru, že neexistuje *in genere* přijímaný přístup k zohlednění výše uvedených zásad vycházejících z manažerského účetnictví, tyto aspekty v zásadě v OECD přístupu nejsou zohledněny (srov. Kapitola I článek B bod 1.10 Směrnice).

Taktéž je nutné poukázat na to, že OECD zmiňuje (srov. Kapitola I článek B bod 1.11 Směrnice), že při použití metodiky pro stanovení ceny definované ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy se vždy bude jednat o cenu simulovanou (označení použité autorem), neboť v rámci běžného tržního prostředí zpravidla bude obtížné nalézt zcela srovnatelné transakce. Důvodem je skutečnost, že jednotlivé osoby, jenž jsou součástí určité nadnárodní skupiny, operují ve vysoce strukturovaných a specializovaných provozech, jenž by bylo možné označit až za umělé, které zpravidla nebude možné v rámci běžného tržního prostředí nalézt. Bez hlubšího vysvětlení nicméně OECD dodává, že toto *per se* neznamená, že nelze metody obsažené v dané směrnici použít. Bird (1988) však blíže uvádí, že nadnárodní společnosti zpravidla zvolili dané vnitřní uspořádání, aby byly schopny internalizovat synergické efekty, přičemž při uplatnění přístupu samostatných subjektů, dochází v zásadě k úplnému popření získaných výhod pro účely daňového práva hmotného. Cauwenbergh (1998) poté zdůrazňuje, že převodní ceny určené dle Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy ignoruje ekonomickou realitu na daném trhu. Jako zcela zásadní výhradu k *principu tržního odstupu in genere* Dwarkasing (2011) či Francescucci (2004) poté uvádějí, že zcela popírá koncept celkového zisku nadnárodní skupiny (pozn. autora, jimi označené jako *continuum price*, jejíž překlad do českého jazyka by nebyl příliš vypovídající). Jedná se přitom o jednoduchou úvahu spočívající v pohledu na tvorbu ceny v rámci skupiny nadnárodních podniků jako celku. Bude-li přitom proveden prostý součet jednotlivých zisků všech podniků v rámci takové nadnárodní skupiny, může při porovnání vzniknout situace, kdy jednotlivé osoby budou vykazovat zisk, tj. zjednodušeně i kladný základ daně z příjmů právnických osob, avšak skupina jako celek dosáhne ztráty.

#### **2.2.2.2. Základní východiska stanovení převodní ceny**

Základním metodologickým principem pro stanovení převodní ceny dle Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy je správné vymezení okolností příslušné transakce, pro které *in genere* OECD (2022) užívá tzv. srovnávací analýzy. Tu lze označit jako postup odvozený z porovnání podmínek dosažených v rámci soukromo-právní transakce realizované mezi spojenými osobami a takových, jenž by bylo možné dosáhnout osobami nezávislými (srov. Kapitola I článek D bod 1.33 Směrnice). Takové srovnání je přitom zcela

stěžejním prvkem při určování příslušné převodní ceny, neboť pouze za předpokladu existence dostatečně identifikované situace mezi spojenými osobami, lze následně hledat kvalitativně a kvantitativně srovnatelnou transakce realizovanou osobami nezávislými (srov. Kapitola I Článek D bod 1.120 až 1.122 Směrnice). Na samotného správce daně je poté kladen požadavek vynaložení příslušného úsilí k naplnění této podmínky, pokud možno v co největším rozsahu. OECD zde vymezuje dva okruhy srovnatelných podmínek, které rozlišuje na (i) obchodně-finanční a (ii) ekonomické. Pro obě oblasti přitom uvádí, že je nezbytné pro provedení kvalitní srovnávací analýzy, aby byly známy, pokud možno veškeré okolnosti transakce uzavřené mezi spojenými osobami a mezi nezávislými, jenž posléze slouží jako komparační etalon (srov. Kapitola I článek D bod 1.34 Směrnice). Obchodně-finanční podmínky OECD (2022) vymezuje jako způsob reakce spojených osob na výkonnostní faktory v odvětví, v němž příslušné spojené osoby podnikají.

#### **2.2.2.2.1. Srovnatelnost obchodně-finančních podmínek**

V bodě 1.36 Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy OECD (2022) rozděluje obchodně-finanční podmínky do několika kategorií, respektive oblastí zkoumání. Jedná se o (i) smluvní ujednání mezi stranami transakce, (ii) funkce vykonávané stranami s přihlédnutím k aktivům nezbytným pro realizaci dané transakce, (iii) charakteristiku a vlastnosti převáděného majetku či poskytovaných služeb, (iv) ekonomická specifika, ve smyslu okolností a trhu, (v) strategii realizovanou spojenými osobami. Jedná se *de facto* o vícekový postup, který by měl vést k věrohodnému popisu transakce realizované mezi spojenými osobami, přičemž jednotlivé výše uvedené prvky by se měly při zjišťování podstaty transakce vzájemně překrývat, tzn. měly by poskytovat vzájemně konzistentní obraz jednání smluvních stran.

Smluvní ujednání mezi jednotlivými stranami transakce může být realizováno dle OECD (2022) v písemné či ústní podobě (srov. Kapitola I článek D bod 1.42 Směrnice), přičemž jde-li o smlouvy písemné, bude takové smluvní ujednání poskytovat výchozí bod pro určení základních podstaty transakce, tj. určení práv a povinností jednotlivých smluvních stran. Aniž by to bylo OECD *expressis verbis* uvedeno, je nutné předpokládat, že písemné vyjádření vůle jednotlivých smluvních stran odpovídá jejich skutečnému záměru. Nepřímo je nicméně možné tento aspekt dovodit z tvrzení OECD (2022), že je rovněž nutné přihlédnout k případné korespondenci mezi smluvními stranami či jinou subsidiární dokumentací. Bude-li přitom formalizovaná forma smluvního ujednání v podobě písemné smlouvy v rozporu se skutečnou vůlí smluvních stran, je poté rozhodující reálný záměr stran a skutečná povaha transakce (srov. Kapitola I článek D bod 1.45 Směrnice). Nelze přitom opomíjet, že jednání stran, jenž jsou spojenými osobami, je, jak bylo uvedeno výše deformované a zpravidla neodpovídá běžným tržním podmínkám, respektive



nezohledňují *princip tržního odstupu*. Z tohoto důvodu je poté zcela nezbytné rovněž posoudit, zda (i) dojednané podmínky jsou z hlediska zájmů jednotlivých spojených osob v rovnováze, (ii) je splněn předpoklad, že jednotlivé strany mají v záměru plnit sjednané podmínky ujednání, a (iii) pokud by se dále ukázalo, že nikoliv, je takto činěno s ohledem na vůli obou stran a skutečnosti vyvstalé při realizaci transakce (srov. Kapitola I článek D bod 1.46 Směrnice).

Funkční analýzou OECD (2022) rozumí zjištění a následné vyhodnocení jednotlivých činností, respektive funkcí, jež příslušné spojené osoby realizující mezi sebou příslušnou transakci vykonávají, respektive jsou jejich nositelem. OECD přitom považuje funkční analýzu za zcela stěžejní postup pro stanovení základu pro určení, jak (i) metody převodní ceny, tak (ii) transferové ceny samotné. Specificky poté OECD zmiňuje, že je nutno nejenom porozumět příslušným funkcím spojených osob, ale rovněž organizační struktuře, hodnotovému řetězci, tzn. jaké osoby se v rámci nadnárodní skupiny podílejí na tvorbě přidané hodnoty, jakou měrou a způsobem, ale rovněž jaké jsou vnitřní závislosti mezi jednotlivými spojenými osobami či ekonomická významnost funkcí a frekvence příslušné transakce (srov. Kapitola I článek D bod 1.51 Směrnice). Při provádění funkční analýzy je nezbytné rovněž přihlédnout k aktivům, jež jsou příslušnými spojenými osobami užívány při provádění příslušné transakce (srov. Kapitola I článek D bod 1.54 Směrnice). Aniž by to OECD *expressis verbis* uváděla je nutné chápat rizika a funkce jako vzájemně provázené oblasti, které by měly při analyzování příslušné transakce mezi spojenými osobami odpovídat její podstatě. Existuje-li přitom nepoměr mezi funkcemi a příslušnými aktivy, zpravidla bude skutečná povaha transakce odlišná od deklarované (pozn. autora, uvedené vychází z příkladu v Kapitole I článek D bod 1.55 Směrnice). OECD (2022) totiž vychází z úvahy, že příslušná ziskovost spojené osoby by měla reflektovat náročnost z hlediska funkcí, rizik a použitých souvisejících aktiv, nepřímou tak dovozuje aplikaci vazby rizika provozu příslušné činnosti spojené osoby a odměny, jež by za ní měla náležet (například zejména French, Fama (1992), Bali (2008), atd.). Nese-li tedy spojená osoba vyšší úroveň rizik související s činnostmi, které v rámci svých aktivit vykonává, bývá, slovy OECD (2022) nesení tohoto rizika *kompensováno očekáváním vyššího výnosu* (srov. Kapitola I článek D bod 1.56 a 1.58 Směrnice). Z hlediska samotného procesu přípravy funkční a rizikové analýzy OECD (2022) uvádí následující postup (srov. Kapitola I článek D bod 1.60 Směrnice):

- Určení rizik a jejich definice pro dané odvětví, v němž příslušné podniky realizují transakci *in genere*. Dle OECD (2022) je vztah mezi rizikem a převodní cenou odvozen od příčiny nejistoty (srov. Kapitola I článek D bod 1.72 a 1.73 Směrnice), přičemž lze zejména vycházet z rozdělení na rizika:
  - o Strategická a tržní,

- Provozní a infrastrukturní,
  - Finanční,
  - Transakční,
  - Defaultní.
- Zjištění rizik a jejich věcné vymezení pro transakci mezi spojenými osobami z hlediska příslušného soukromo-právního ujednání,
  - Ověření, jaká jednotlivá rizika a funkce jsou příslušnými spojenými osobami realizujícími transakci nesena z hlediska ekonomicko-obchodního vystupování příslušných spojených osob, případně ostatních osob ve skupině,
  - Vyhodnocení, jakým způsobem spojené osoby v jimi realizované transakci skutečně vystupují tedy zejména, zda tvrzené funkce a rizika mohou být příslušnými spojenými osobami vůbec nesena z hlediska jejich ekonomických a obchodních možností, včetně vyhodnocení souladu reálného rozložení funkcí a rizik se soukromo-právním ujednáním spojených osob,
  - V případě zjištění nesrovnalosti či faktické nemožnosti určité riziko nést oproti deklarovanému smluvnímu stavu, tedy například v důsledku toho, že spojená osoba není schopna *de facto* riziko kontrolovat, tj. disponovat schopností jej řídit a ovlivňovat v celém jeho rozsahu (srov. Kapitola I článek D bod. 1.61-1.68 Směrnice), či není s to jej z hlediska finanční náročnosti převzít, poté je nezbytné provést úpravu rozdělení příslušných funkcí a rizik,
  - Stanovení metody pro ocenění příslušné transakce mezi spojenými osobami a nalezení převodní ceny.

Další oblastí, již je nutné dle OECD (2022) zohlednit jsou vlastnosti předmětu plnění mezi spojenými osobami v jimi realizované transakci. Jedná se přitom o vyhodnocení, jakým způsobem je daný produkt či služba *in natura* hodnotný pro zákazníka včetně způsobu její tvorby, neboť tyto skutečnosti mohou mít *a limine* vliv na věrohodnost stanovené převodní ceny, a to zejména při metodě nezávislé ceny (blíže viz kapitola této práce Metody stanovení převodní ceny).

#### **2.2.2.2.2. Srovnatelnost ekonomických podmínek**

OECD (2022) dále poukazuje (srov. Kapitola I článek D bod 1.4 Směrnice), že je taktéž nezbytné se zabývat odlišnostmi ekonomických podmínek na trhu, na kterém se příslušná transakce mezi spojenými osobami realizuje, neboť by mohou být zásadně odlišné z hlediska nabízeného sortimentu, aktuální ekonomické situace či postavení jednotlivých subjektů na trhu (pozn. autora: nejedná se o úplný výčet veškerých faktorů). Velmi zjednodušeně musí být

zohledněny veškeré odlišnosti, jenž mohou vést k různé úrovni převodní ceny způsobené odlišným tržní / netržním prostředím.

Dílčí oblastí, jenž posléze může opět vést k ovlivnění převodní ceny optikou OECD (2022) je samotná podnikatelská strategie spojených osob realizujících příslušnou transakci. Tuto oblast přitom nelze chápat pouze v rovině těchto spojených osob *per se*, ale je nutné zohlednit i případné koncernové politiky a záměry, a to zejména s ohledem na následné určení srovnatelnosti nezávislých subjektů, jejichž cenová politika budou sloužit jako etalon při následném zjišťování převodní ceny (srov. Kapitola I článek D bod 1.114 Směrnice). Uvedené lze konkretizovat například podnikatelskými plány při vstupu na trh s určitým produktem či službou, kdy je možné dle OECD (2022) ospravedlnit například dočasně sníženou hodnotu generovaného zisku, či snahou subjektu zvýšit tržní podíl apod. Na druhou stranu však OECD zmiňuje, že by tyto dočasné tlaky na nižší cenu, měly být vždy vyrovnány / vykompenzovány v budoucnu ziskem vyšším. V určitých případech selhání takové strategie je poté možné připustit, že snížený zisk kompenzován nebude (srov. Kapitola I článek D bod 1.118 Směrnice), avšak výhradně za předpokladu, že spojené osoby reagují na tržní neúspěch srovnatelným způsobem jako ostatní nezávislé osoby, tj. pružně reagují na situaci na trhu a upravují cenovou politiku obsaženou v příslušné strategii.

### 2.2.2.3. Metody stanovení převodní ceny

OECD (2022) rozděluje základní metody stanovení převodní ceny na *tradiční transakční* a *transakční ziskové*. *Tradiční* metody jsou poté metoda *srovnatelné nezávislé ceny* (aj. *comparable uncontrolled price / CUP*), metoda *ceny při opětovném prodeji* (aj. *resale price* či také *resale minus / RPM*) a metoda *nákladů a přírážky* (aj. *Cost+*). *Transakční* metody vymezené OECD (2022) jsou *metoda čistého rozpětí* (aj. *transactional net margin / TNMM*) a *rozdělení zisku* (aj. *profit split*). Byť použití jednotlivých metod, respektive jejich volbu, nelze považovat za vytvářející otázky z hlediska jejich ústavně-právní povahy, je důležité alespoň letmo vymezit jejich podstatu. OECD (2022) však dodává, že každá z uvedených metod má (i) jednak omezení při jejím použití, (ii) silné a slabé stránky, ale zejména, že (iii) žádná z uvedených metod nebude přílehlavá pro veškeré transakce realizované mezi spojenými osobami a bude tak naprosto nezbytné vždy na základě příslušné funkční analýzy nalézt tu metodu, jenž je pro daný případ nejvhodnější na základě zjištěného stavu (srov. Kapitola II Část I Článek A bod 2.2 Směrnice). Z hlediska hierarchie použití jednotlivých výše nastíněných metod stanovení převodní ceny, OECD (2022) vychází z úvahy, že metoda *srovnatelné nezávislé ceny* by měla mít *de facto* přednost, za předpokladu existence dostatečných srovnatelných informací a dat, před metodami ostatními. Nebude-li přitom možné ji z důvodu okolností příslušné transakce mezi spojenými osobami

použit, nastupují poté ostatní *tradiční ziskové* metody a až poté by měly být případně při zavádějícím výsledku u těchto metod užity *transakční ziskové* (srov. Kapitola II Část I Článek A bod 2.3 Směrnice). Uvedené však nutně neznamená, že *transakční ziskové* metody nemohou být za určitých okolností *a priori* vhodnější, neboť se budou vyskytovat situace, při kterých ani jeden ze spojených subjektů nebude vystupovat ve významně závislém postavení, tedy obě ze spojených osob se budou vzájemně významnou měrou podílet na realizaci konkrétní transakce, tj. přímost každé ze smluvních stran bude do jisté míry jedinečný a jednoduše nenahraditelný. Bude se rovněž poté jednat o situaci, kdy nebudou dostupná v zásadě žádná data a informace o nezávislých transakcích, jenž by bylo možné považovat za srovnatelné, čímž však není dle OECD míněn stav, kdy je pouze obtížné příslušné informace v rámci vyhledávací činnosti správce daně získat, ale musí se jednat o neexistenci faktickou (srov. Kapitola II Část I Článek A bod 2.4 a 2.5 Směrnice). S ohledem na komplikace při použití *transakčních ziskových* metod OECD poskytuje u obou z nich mnohem detailnější *stricto sensu* návod, jak tyto metody používat (srov. Kapitola II Část III Článek B.3, B.4 a C.3 Směrnice). (OECD (2022) nicméně připouští i použití jiných metod, jenž nejsou ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy obsaženy za předpokladu, že poskytují soulad s principy v ní obsažených, a to zejména s principem *tržního odstupu*. Jejich použití by však mělo být subsidiární, tj. neměly by být upřednostněny v případech, kdy metody obsažené ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy jsou stejně vhodné s ohledem na existující dostupná data atd. (srov. Kapitola II Část I Článek A bod 2.9 Směrnice). OECD (2022) taktéž uvádí, že není požadováno, aby docházelo k uplatnění více než jedné metody určení převodní ceny, neboť by toto zajisté vedlo k neúměrným nákladům jak na straně spojených osob, tak na straně daňové správy (srov. Kapitola II Část I Článek B bod 2.12 Směrnice).

Zcela stěžejním aspektem aplikace jednotlivých metod uvedených výše je do jisté míry *conditio sine qua non* v podobě imperativu na zajištění největší vhodnosti příslušné metody (srov. Kapitola II Část I Článek A bod 2.8 Směrnice). Zde dále OECD doplňuje, že by měla být taková volba příslušným způsobem zdokumentována a zaznamenána.

Je nutné poukázat, že OECD (2022) samo uvádí, že nelze stanovit postup či pravidla pro každý jednotlivý případ a *expressis verbis* zmiňuje několik situací, kdy sjednaná převodní cena může být ovlivněna dílčími faktory, které je poměrně těžké z hlediska stanovení její výše zohlednit (srov. Kapitola I Článek D bod. 1.132 až 1.173 Směrnice). Jedná se například o situaci, kdy dochází k deformaci ziskovosti prostřednictvím poskytnuté dotace, jež se na konkrétním trhu přímo nepromítá do cenové politiky nezávislého subjektu, a je tak poměrně obtížné určit jakým způsobem zohledňuje daný nezávislý subjekt přijatou dotaci do tržní ceny produktu či služby.

Rovněž se bude jednat o situaci, slovy OECD, úspor v souvislosti s umístěním, ty mohou představovat například situaci, kdy již existující subjekt využívá výhod plynoucích z již existujícího působení na trhu atp. Obdobné obtíže se budou vyskytovat při nutnosti zohlednění specifických schopností a zkušeností pracovního kolektivu či zohlednění koncernových synergií, z nichž mohou spojené osoby čerpat. Jinými slovy OECD (2022) opět potvrzuje, že cena stanovená na základě této metodiky je pouhým odhadem, přičemž je nutné akceptovat omezení, jenž z něj *per se* plynou.

#### **2.2.2.3.1. Metoda srovnatelné nezávislé ceny**

Metoda *srovnatelné nezávislé ceny*, jak již se samotného názvu vyplývá, vychází z úvahy o existenci srovnatelné transakce mezi nezávislými osobami, jenž by posléze mohla sloužit i ke stanovení ceny transakce mezi spojenými osobami (srov. Kapitola II Část II Článek B bod 2.14 a 2.15 Směrnice). OECD (2022) nicméně upozorňuje, že pro uplatnění této metody musí být splněny dvě podmínky a to (i) neexistence rozdílů mezi transakcí realizované nezávislými a spojenými osobami, přičemž (ii) vyskytují-li se určité rozdíly, musí být dostupná taková data, jenž umožňují provedení přesných úprav vylučujících pochybnosti o srovnatelnosti příslušné transakce. Bude-li dle OECD použita tato metoda, je dodržení uvedených dvou podmínek zcela zásadní (srov. Kapitola II Článek D bod 1.108 Směrnice). Důvodem přitom je, že sebemenší odlišnost v hodnotových vlastnostech produktu či služby může být významný vliv na cenu. OECD například uvádí (srov. Kapitola II Část II Článek B bod 2.19 a 2.20 Směrnice), že takovou cenou zpravidla mohou být komoditní obchody uskutečněné prostřednictvím burzy, tj. kótovaná cena příslušného produktu. Nicméně ani u této skupiny nelze odhlédnout od nutnosti provedení detailní funkční analýzy.

#### **2.2.2.3.2. Metoda ceny při opětovném prodeji**

Dle OECD (2022) se jedná o způsob stanovení převodní ceny, kde je *de facto* vycházeno z ceny, jenž je sjednána mezi spojenou osobou a nezávislou osobou, tj. v posledním závislém článku dodavatelského řetězce, přičemž je od ní následně odečtena marže, jenž je na trhu obvykle pro daný produkt či službu uplatňována (srov. Kapitola II Část II Článek C bod 2.27 Směrnice). Jedná se tak o metodiku pracující s aktuálními tržními cenami a hrubou či čistou marží srovnatelnost v příslušném odvětví. Příslušné funkce a rizika nesená spojenou osobou jsou poté zohledněna právě ve stanovení příslušné srovnatelné marže (srov. Kapitola II Část II Článek C bod. 2.27 a 2.28 Směrnice). *In natura* jde o provizi, kterou by nezávislý výrobce smluvně sjednat s prodávajícím / distributorem, v případech, kdy by nechtěl prodejní činnosti vykonávat

svépomocí. OECD (2022) dále uvádí, že u *ceny při opětovném prodeji* je možné vycházet ze srovnatelných marží, jenž jsou uplatňovány i u ne zcela totožných produktů či služeb, ale obecně je uplatňována obdobná výše marže i u jiných blízkých produktů (srov. Kapitola II Část II Článek C bod 2.30 až 2.32 Směrnice). V případech těchto metod, tj. založených na ukazatelích hrubého či čistého zisku je podobnost produktu či služby z hlediska jejich hodnotových vlastností, tedy poněkud nedůležitá, neboť tyto metody více zohledňující funkční a rizikovou podobnost srovnatelných entit s příslušnými spojenými osobami (srov. Kapitola I článek D bod 1.109 Směrnice).

Problematickostí použití metody *ceny při opětovném prodeji* spočívá zejména v možných odlišnostech v příslušném prodejním modelu, respektive *in genere* podnikatelské činnosti. Ty poté mohou vést k rozdílné výši nákladů na straně prodávajícího, avšak při stejné výši tržní ceny, tzn. přeneseně i odlišné ziskovosti. Bude-li přitom prodávající vykonávat větší rozsah činností souvisejících s příslušným prodejem daného produktu či služby, bude zjevně tento aspekt zohledněn i v příslušné marži, jenž si nezávislý distributor bude účtovat za prodej, zatímco v případech, kdy rozsah činností bude velmi omezený, lze očekávat marži nižší. Obdobně je třeba nahlížet i na smluvní ujednání o zastoupení na příslušném trhu z hlediska výlučného práva distribuce (srov. Kapitola II Část II Článek C bod. 2.38 až 2.40 Směrnice). Z těchto důvodů je poté nutno klást důraz na srovnatelnost i obchodní strategie, tak jak bylo uvedeno výše. *Cenu při opětovném prodeji* je tak dle OECD (2022) vhodné užít v případech, kdy (i) distributor nijak zásadně nepřispívá k tvorbě hodnoty produktu a (ii) zároveň nedošlo od okamžiku realizace srovnatelné transakce k významné časové prodlevě (srov. Kapitola II Část II Článek C bod. 2.35 a 2.36 Směrnice).

#### **2.2.2.3.3. Metoda nákladů a přírůžky**

Poslední z tradičních transakčních metod je dle OECD (2022) metoda *nákladů a přírůžky*. Jedná se *de facto* o obrácený postup oproti *ceně při opětovném prodeji*, kdy je tedy primárně vycházeno z hodnoty nákladů vynaložených v souvislosti s určitým produktem či službou s následným připočtením marže. Cena je tedy odvozena nikoliv z tržních cen prodávajícího, ale z hodnoty nákladů vynakládaných srovnatelnými nezávislými osobami (srov. Kapitola II Část II Článek D bod 2.45 a 2.45 Směrnice). Při stanovování srovnatelné marže je přitom nezbytné klást důraz na odlišnosti nákladů vynakládaných v souvislosti s příslušným produktem či službou, neboť ty budou mít při této metodě určující charakter. OECD (2022) *expressis verbis* uvádí, že je možné na jedné straně uvažovat, že příslušná marže nemusí po určité období pokrývat celkový objem nákladů příslušné spojené osoby, na druhé straně klade důraz, aby veškeré nákladové

odlišnosti u srovnatelných subjektů byly náležitě zjištěny a odůvodněny (srov. Kapitola II Část II Článek D bod 2.49 a 2.50 Směrnice). Je tedy nutné zvážit nákladové odlišnosti z hlediska (i) příslušného funkčního profilu spojených a nezávislých osob, (ii) nesených rizik ale také (iii) charakteru příslušných nákladů. Mohou přitom vznikat určité situace, kdy bude nutné provést manuální korekci marže, neboť (i) vznikne disproporce mezi aktivy a funkcemi, respektive mezi funkcemi a náklady přímo, (ii) spojené či nezávislé osoby jsou nositeli dalších funkcí, jenž nesouvisí s příslušným produktem či službou, včetně nákladů plynoucích z kapitálové struktury či (iii) náklady nebudou vynakládány hospodárně. OECD (2022) připouští, že v těchto případech by bylo vhodné ověřit výslede metody *nákladů a přirážky* i jinou metodou, ať již *srovnatelné nezávislé ceny* nebo *ceny při opětovném prodeji* (srov. Kapitola II část II článek D bod 2.51 Směrnice). Dalším z aspektů zmiňovaných OECD (2022) u této metody je srovnatelnost údajů zachycených v účetnictví, respektive účetních výkazech. Jednotlivé jurisdikce mohou přistupovat k členění nákladů či jejich zachycení v účetních knihách odlišně, a to jak z hlediska jejich věcného členění, tak výše rozložené v čase. Z tohoto důvodu je nezbytné provést takové úpravy, aby byla data užitá pro stanovení převodní ceny srovnatelné. Taktéž nesmí být opomenuto, že náklady jsou rozdílné povahy a budou se zpravidla dělit na (i) přímé, (ii) nepřímé a (iii) náklady kontrolní, všeobecné a administrativní povahy (srov. Kapitola II část II článek D bod 2.52 a 2.53 Směrnice; pozn. autora: nutno chápat ve smyslu nákladů na podnikovou strukturu a výkon dohledové činnosti nad dceřinými společnostmi). Rovněž by se v rámci této metody měly zohlednit příslušná soukromoprávní ujednání mezi nezávislým distributorem a spojenou osobou, a to zejména z hlediska rozdělení nákladů mezi tyto osoby například přepravného, pojištění atd.

#### **2.2.2.3.4. Metoda čistého transakčního rozpětí**

Metoda *čistého transakčního rozpětí* je OECD (2022), z hlediska jejího vymezení a způsobu stanovení, pojímána velmi podobně jako výše uvedené metody *ceny při opětovném prodeji* a *nákladů a přirážky*. Důvodem je, že všechny tyto metody *a limine* vedou k určení určitého ziskového poměru, respektive v pojetí ekonomickém návratnosti určité veličiny / vykazované hodnoty (Kislingerová, 2001). Podstatou tedy je opět stanovení srovnatelné marže, jenž nicméně nebude odvozena od určité položky nákladů či tržní ceny, ale od určitého ukazatele zisku (aj. *profit indicator*). *Prima facie* je tak jedinou odlišností oproti výše uvedeným metodám skutečnost, že namísto nákladů či hrubého zisku je užit jiný ukazatel. OECD (2022) potřebu metody *čistého transakčního rozpětí* dovozují z nedostatků *ceny při opětovném prodeji* a *nákladů a přirážky*, neboť ty jsou více náchylné na určité odlišnosti například v nákladové skladbě (viz Kapitola Metoda *nákladů a přirážky*) či v přímo srovnatelné nezávislé transakci (viz Kapitola

Metoda *ceny při opětovném prodeji*). Tyto obtíže poté mohou být odstraněny právě užitím *čistého transakčního rozpětí*, které zpravidla využívá takové ziskové ukazatele, jenž jsou méně náchylné na zmíněné problémy (srov. Kapitola II Část III Článek B bod 2.68 Směrnice). OECD (2022) uvádí, že tímto ukazatelem měly být výhradně veličiny čistého zisku, přičemž se jako ideální jeví použití interních srovnatelných transakcí. Jsou-li tedy k dispozici transakce mezi spojenou a nezávislou osobou, kdy příslušná spojená osoba vystupuje v pozici podnikatele s plnými funkcemi a riziky, může příslušná marže odvozená o ziskových ukazatelů z těchto transakcí sloužit jako srovnatelná s těmi, jenž jsou realizované výhradně mezi spojenými osobami (srov. Kapitola II Část III Článek B bod 2.64 Směrnice). Nebude-li možné využít interních srovnatelných transakcí, poté by mělo být stanoveno běžné ziskové rozpětí na základě tržních dat srovnatelných subjektů (srov. Kapitola II Část III Článek B bod 2.64 Směrnice). OECD dále zmiňuje, že tato metoda nebude vhodná v případech, kdy podíl jednotlivých spojených osob na realizaci příslušné transakce je unikátní a hodnotný (srov. Kapitola II Část III Článek B bod 2.65 Směrnice). Obdobně jako i veškeré z doposud nastíněných metod výše, má *čisté transakční rozpětí* svá omezení, které plyne zejména z určení příslušného ukazatele zisku. I ten totiž může být ovlivněn některými faktory. Z tohoto důvodu by poté měly spojené osoby stanovit podrobné pokyny pro vymezení srovnatelnosti (srov. Kapitola II Část III Článek B bod 2.70 Směrnice).

#### **2.2.2.3.5. Metoda rozdělení zisku**

Transakční metoda rozdělení zisku má za cíl odstranit specifické podmínky, které byly mezi spojenými osobami realizujícími předmětnou transakci sjednány. Příslušná převodní cena přitom není stanovována na úrovni konkrétní transakce, ale jako rozdělení celkového zisku / ztráty dosaženého mezi spojenými osobami. Z tohoto důvodu je poté doporučeno agregovat jednotlivé transakce dle principů obsažených dále ve směrnici (srov. Kapitola II Část III Článek C bod 2.114 Směrnice). OECD dále uvádí, že tato metoda je vhodná tam, kde jsou činnosti jednotlivých spojených osob velmi integrované a obě strany se podílejí na realizaci transakce jedinečnými vstupy / funkcemi. Na základě příslušných srovnatelných údajů je poté možné aproximovat, jakým způsobem by si rozdělily zisky / ztráty nezávislé osoby. Jsou-li takové údaje nespolehlivé či nedostupné, může být přistoupeno k rozdělení zisků / ztráty na základě příslušných funkcí a rizik, jenž jednotlivé spojené osoby při příslušné transakci realizovaly / nesly. Tato metoda je rovněž více imunní vůči případům, kdy na základě předešlých metod dojde k rozdělení zisku / ztráty *de facto* ve prospěch jedné strany, neboť druhá ze stran nesla pouze omezené, byť hodnotné funkce (Kapitola II Část III Článek C bod 2.116 až 2.119 Směrnice). Z konkrétních postupů jak rozdělení zisku / ztráty dosáhnout poté OECD (2022) uvádí dva postupy: (i) analýza zásluh a (ii) zbytková



analýza. Uvedené submetody se v zásadních aspektech neliší, neboť druhá z nich rozděluje zisk / ztrátu na základě analýzy zásluh až ve druhém kroku. Prvním krokem je poté stanovení převodní ceny některou z výše uvedených metod pro každou spojenou osobu, jenž v dané transakci vystupovala. Reziduum je poté alokováno zpět na jednotlivé spojené osoby dle zásluh. Jednotlivé zásluhy přitom mohou být odvozeny od dílčích přínosů či vstupů do transakce jako například náklady vynaložené na nehmotná aktiva, výzkum a vývoj, investovaný kapitál, s tím, že se jim posléze přiřadí váhy reflektující externí srovnatelné údaje (srov. Kapitola II Část III Článek C bod 2.125 až 2.129 Směrnice). OECD (2022) však dále poukazuje na nutnost stanovení tzv. kombinovaných zisků za příslušné osoby uskutečňující příslušnou transakci, na níž se má tato metoda uplatnit. Je zcela nezbytné, aby došlo k převedení účetnictví jednotlivých zapojených spojených osob na stejný základ s ohledem na účetní metody, postupy či měnu. Zpětná alokace ziskovosti na jednotlivé spojené osoby poté probíhá pomocí alokačních klíčů, které mají právě reflektovat zjištění na základě analýzy zásluhovost. Alokační klíče lze založit na položkách rozvahy či výkazů zisků a ztrát, které nejlépe přiléhá na zásluhy v dané transakci (srov. Kapitola II Část III Článek C.3.4.3 Směrnice).

#### **2.2.2.4. Metodologie stanovení převodní ceny**

OECD (2022) uvádí, že po provedení zjištění příslušných okolností transakce, je možné přistoupit k analýze srovnatelných dat. Ty mohou tvořit data externí nebo interní. Interní budou použitelná zejména tam, kde je mimo transakci se spojenou osobou dochází rovněž k realizaci prodeje / poskytnutí služby nezávislé osobě za běžných tržních podmínek. Zpravidla takové údaje budou mít bližší míru srovnatelnosti a nebude u nich vznikat problém z rozdílnosti účetních standardů. Interní srovnatelné transakce však musí splňovat veškeré faktory srovnatelnosti jako externí (OECD, 2022 odkazuje na body 1.38 až 1.118). Externí srovnatelné údaje jsou založeny na existenci obdobné srovnatelné transakce či srovnatelného funkčního a rizikového profilu spojené osoby, přičemž je možné využít jak komerčních, tak interních databází (za předpokladu, že obsahují spolehlivá srovnatelná data). Před provedením příslušné kvantitativní analýzy je nezbytné nejprve stanovit (i) jaká data budou užita jako výchozí (agregovaná vs. individuální), (ii) jaká jsou omezení dostupných srovnatelných dat (kontinentální vs. regionální data) (Kapitola III Část A.4.4 a A.4.5 Směrnice), (iii) časové období (čas původu a čas sběru) (Kapitola III Část B.1 a B.2), aj. Pro samotný výběr srovnatelných nezávislých subjektů OECD (2022) uvádí dva postupy (i) aditivní a (ii) deduktivní. Základní rozdíl spočívá ve stanovení počáteční množiny potenciálně srovnatelných subjektů, kdy u aditivní je v zásadě předem vymezený okruh subjektů, které se na základě individuálního hledává postupně přidávají, až vytvoří finální srovnatelný vzorek. Zatímco

u druhého z nich, se nejprve pracuje s celou populací, jenž je v databázi obsažena a následně se zužuje dílčími stanovenými vyhledávacími kritérii (např. počet zaměstnanců, obrat, atd.) (srov. Kapitola III Článek A.5 bod 3.41 a 3.42. Ještě před samotným stanovením ziskového rozpětí je nezbytné provést úpravy z hlediska srovnatelnosti. Tedy jednotlivé sebrané srovnatelné společnosti prověřit z hlediska jimi realizovaných funkcí a nesených rizik a případně provést nezbytné úpravy. Tržní rozpětí je poté aplikací principu *tržního odstupu*. Byť lze připustit existenci i jediné hodnoty, OECD (2022) dodává, že převodní ceny nejsou exaktní vědou a ziskové rozpětí právě slouží k přiblížení se podmínkám z hlediska výše převodní ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami (Kapitola III Článek A.7.1. bod 3.55 Směrnice). Mají-li přitom některé z transakcí či srovnatelných subjektů nacházejících se ve vzorku nižší míru srovnatelnosti z hlediska zjištěných skutkových okolností transakce mezi spojenými osobami, měla by být ze vzorku vyloučena. V případě, že není možné dostatečně věrohodně vyjmout ze vzorku méně srovnatelné společnosti, je doporučené užití statistických postupů sledujících střední hodnotu za účelem odstranění extrémních hodnot (Kapitola III Článek A.7.1. bod 3.57 a 3.58). Musí být následně přijato, že je-li ziskové rozpětí stanoveno dostatečně průkazně, veškeré hodnoty nacházející se uvnitř příslušného intervalu hodnot je cenou, kterou lze akceptovat jako stanovenou v souladu s principem *tržního rozpětí*.

### **2.3. Komplexita práva, požadavky na normotvorbu a jejich vztah k Ústavě**

*In genere* je možné legislativně-právní vymezení daní, bez ohledu na konkrétní druh, považovat za krok sekundární, neboť představuje pouze lexikální vyjádření zákonodárcem uplatňované daňové politiky. Nelze tedy při hodnocení negativních či pozitivních aspektů daňového práva opomíjet jejich ekonomickou podstatu, respektive základní inherentní vlastnost jakékoliv daně, jenž z hlediska teoreticko-ekonomické doktríny narušuje tržní prostředí. (např. Samuelson, Nordhaus, 2013 či Kaplow, 1994). Daň tedy při jakémkoliv rozložení daňového břímě/incidence bude *de facto* hrazena kupujícím či prodávajícím, z čehož lze posléze dovodit právě zásah do vlastnického práva (srov. čl. 11 odst. 5 Listiny základních práva a svobod). Míra tohoto zásahu poté bude vycházet zejména z celkové daňové soustavy. *Prima facie* bude tedy daň vnímána jako negativní instrument k realizaci dílčí daňové politiky státu. Jsou-li však dílčí politiky vhodně cíleny může docházet k přesunu veřejných financí do těch částí ekonomiky, které je nezbytně potřebují (například mandatorní výdaje) či kam je vhodné je umístit (strukturální investice, aj.). Uvedené lze vnímat jako základní důsledky zdanění, které však *per se* nemohou být konečné, neboť právě i zdaněním či nezdaněním některé komodity či příjmu bude *ultima ratio* ovlivňovat jednání subjektu, jenž tuto daň zaplatí, tj. bude jejím poplatníkem. Zákonodárce tedy v

tomto smyslu může regulovat, respektive stanovat důsledky určitého chování subjektu, a tím je *in natura* zvýhodňovat či postihovat například formou daňových odpočtů, osvobození či i prostého rozeznání nákladu jako daňově účinného pro účely daně z příjmů. Mimo jiné z těchto důvodů by však měl zákonodárce dbát určitých postupů a pravidel pro normotvorbu, neboť nesrozumitelné či nejasné právní prostředí zpravidla bude v důsledku zakládat chybná legitimní očekávání či *ultima ratio* právní norma nebude pochopena vůbec. Problematika nesrozumitelnosti daňového práva je přitom v akademické a odborné literatuře hojně diskutovaná již několik desítek let. *Exempli causa* lze zmínit především situaci ve Spojených státech amerických v 80. letech 20. století, kdy zejména v důsledku kritiky prezident Ronald Regan inicioval jeho celkové zjednodušení (Martindale, Koch, Kralinsky, 1992). Jelikož však došlo primárně k úpravě systému příjmových pásem rozhodujících pro stanovení výše daně z příjmů fyzických osob tzv. daňové progrese, lze se domnívat, že byť *prima facie* je tento krok označován za zjednodušení daňového práva, podstatou byla spíše úprava systému zdanění, tj. daňové soustavy plynoucí z ekonomicko-daňové doktríny Lafferovy křivky (Wanniski, 1978). Přestože se určitým způsobem pravděpodobně podařilo reformou z roku 1981 zjednodušit celkový systém zdanění příjmů ve Spojených státech amerických, na počátku prvního desetiletí 21. století se opět začínají hromadit kritické názory odborné a akademické veřejnosti na nesrozumitelnost a přílišnou komplexitu daňového práva hmotného. Laffer, Winegarden, Childs (2011) uvádí, že například v roce 2001 bylo celých 29 % odpovědí poskytnutých správcem daně jednotlivým poplatníkům chybných. Rovněž zmiňuje, že v roce 1996 byl proveden periodikem Money Magazine experiment, kdy 45 daňových poradců bylo předloženo jednotné zadání s požadavkem, aby vypočetli daň z příjmů fyzických osob rodiny za dané zdaňovací období. Výsledkem bylo 45 rozdílných daňových povinností. Obdobný experiment v menším rozsahu poté provedl opět Money Magazine v roce 2007 s 5 daňovými poradci se zcela totožným výsledkem (Picciotto, 2007). Přestože daná ilustrace může být poněkud úsměvná, poukazuje právě na komplikovanost a nejasnost hmotného práva daňového (Fogliasso, 1989). Shodně jako v případě Spojených států amerických lze nalézt i jiné země, jež se do jisté míry pokusily daňové právo zjednodušit v zásadě bezúspěšně (např. Tan, Tower, 1992). Nejedná se přitom o pouhou komplexnost právní úpravy, ale může jím být i kompozice celkové daňové soustavy. Obě části (daňová soustava a následné legislativní vymezení) z hlediska pochopitelnosti tvoří své nedílné součásti a nelze je jednoduše oddělit. Nutno dále poznamenat, že komplexita daňové soustavy a práva vede ke zvýšení nákladů na celkovou administraci daně (Laffer, Winegarden, Childs, 2011). *Ultima ratio* tedy může i pozitivní záměr podpořit určité chování poplatníka zcela či částečně převáženo následným parciálním snížením srozumitelnosti daňového práva.

Daňové právo hmotné (i procesní) bylo původně pojímáno jako svrchovaný, individuální a plně izolovaný systém k výběru prostředků spadajících do různé formy a úrovně veřejných rozpočtů. S ohledem, na již výše uvedenou *de facto* třístupňovost daňového práva hmotného ((i) tuzemské, (ii) mezinárodní v podobě smluv o zamezení dvojího zdanění a (iii) mezinárodní v podobě Multilaterálního instrumentu, (blíže Kleist, 2016), již o jakkoliv uzavřeném systému *a limine* hovořit nelze. Do lokálního daňového práva přitom dále (v případě primárního práva pouze nepřímě) zasahuje u členských států právo Evropské Unie (srov. čl. 113 a 114 Smlouvy o fungování Evropské Unie). Nadřazená úprava vycházející ze sekundárního práva Evropské Unie může přitom mít podobu (i) nařízení, (ii) směrnice, (iii) rozhodnutí či (iv) doporučení (srov. čl. 288 Smlouvy o fungování Evropské Unie). První z uvedených je poté druh právního předpisu s obecnou právní závazností a přímou použitelností ve všech členských státech, tj. přenesení předmětné úpravy do lokálního práva daného státu není pro jeho právní závaznost vyžadováno. Naproti tomu směrnice musí být do právního řádu každého jednotlivého členského státu transponována čímž posléze dochází k založení normativnosti takové právní úpravy (Tichý a kol., 2014). Neimplementované úpravy se přitom nemůže potenciální adresát normy dovolávat, neprokáže-li přímý účinek (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 4. prosince 1974 ve věci C-41/74 Van Duyn). Specificky v oblasti daňového práva se poté vždy užívalo práva sekundárního, a to konkrétně směrnic (i právě s ohledem na čl. 113 a 114 Smlouvy o fungování Evropské Unie). K prolomení tohoto principu v oblasti hmotného daňového práva však došlo nedávno nařízením Rady č. 2018/1912 ze dne 4. prosince 2018, čímž došlo k zavedení ještě jedné vrstvy práva platného pouze pro členské státy Evropské unie, které svojí povahou představuje *lex superiori* ve vztahu k domácí daňově-právní úpravě. *De facto* tedy lze hovořit o čtyřech úrovních pramenů práva, které je povinen adresát právní normy znát, a to v souladu s principem *ignorantia iuris non excusat*. Do již takto dostatečně komplikované soustavy si dále jednotlivé země právě úpravou speciálních pravidel za účelem podpoření či sankcionování určitého jednání poplatníka, zavádějí instrumenty, které posléze v úpravě obecné vystupují v pozici *lex specialis* obdobně jako tomu je v případě § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů a celkové úpravy převodních cen. Martins, Dinis, Lopes (2018) kazuisticky uvádějí případ portugalského ATE (Autonomous taxation of expense) mající povahu právě *lex specialis* v zákoně o daních z příjmů, kdy v důsledku jeho zavedení došlo ke zvýšení nesrozumitelnosti práva, což se projevilo mimo jiné i ve zvýšení počtu soudně řešených sporů se správci daně právě ve věci výkladu ATE. Zobecněním tohoto jevu přitom lze dovodit, že pokud je v průběhu let zasahováno do původního právního předpisu novelizačními zákony, zpravidla bude narůstat nesrozumitelnost, neboť změna normy bude vždy poskytovat dodatečný prostor pro dílčí nesprávnou interpretaci práva. Lze poté přisvědčit

Bakešovi s Vojtěchem (2019), že i právě stabilita norem (včetně daňové politiky samotné) je součástí kvalitního srozumitelného právního prostředí, a časté působení zákonodárce ve smyslu změn právních předpisů, je nutné považovat za negativní působení.

K takto postavené komplexnosti daňově právního prostředí, je dále nezbytné doplnit, že její dílčí část může být posléze způsobena i obecnou nesrozumitelností práva. Jedná se o takový sta, kdy některá z jeho forem není dostatečně zřejmá, ať již v důsledku normativního vymezení či jeho aplikované podobě například v podobě formuláře priznání k určité dani (ACIPA, 1992). Zpravidla jsou tyto dvě formy provázány natolik, že nelze zjednodušení jedné dosáhnout bez značné úpravy druhé. Nicméně nelze vyloučit, že následně aplikované právo bude per se nesrozumitelné. Normativní, respektive lexikální úpravu daňového práva poté lze dále hodnotit z hlediska jeho struktury či jednoduchosti zvoleného výpočtu konkrétní daně (AICPA, 1992). Je-li přitom struktura normativní úpravy či výpočtu nesrozumitelná, jsou důsledky zcela totožné a vedou k negativnímu působení zákonodárce na daňové právo a zprostředkovaně na poplatníka. Martindale, Koch, Karlinsky (1992) neomezují svoji pozornost pouze na oblast komplexity daňového práva jako důsledku shora uvedeného důvodu komplikované struktury a mnohosti použitých instrumentů, ale uvádějí, že může být způsobena i například použitím archaického nesrozumitelného jazyka, který následně i testovali experimentálně. Ze všech testovaných hypotéz mimo jiné potvrzují, že zejména věcná složitost výkladu má významný vliv na porozumění předloženého textu a dále, že pochopení věcně složitého textu poté je korelováno se zvoleným prezentačním stylem. Freedman (2005) dále uvádí, že komplexita daňového práva je dále významně ovlivněna nejistotou ohledně následného výkladu práva orgány moci soudní. Uvedené lze podpořit například nálezem Ústavního soudu ze dne 17. prosince 1997 sp. zn. pl. ÚS 33/97, který *expressis verbis* uvedl, že

*„...jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity...“*

Jinými slovy *ultima ratio* je adresát právní normy odkázán na nutnost důkladného porozumění účelu normy, jenž však vyžaduje již znalost určitých výkladových metod například za použití důvodové zprávy atd. Přestože uvedený přístup z hlediska doktríny výkladu a

soudcovského dotváření práva je zcela namístě, pro daňový subjekt (Bertlin, 2014), jenž není v daném odvětví vzdělán, je poměrně složitý. Hasseldine, Morris (2013) z tohoto důvodu zdůrazňují roli zákonodárce v průběhu legislativního procesu, aby jednotlivá ustanovení byla doplněna vždy popisem záměru zákonodárce a účelu dotčeného ustanovení, aby byl nejenom umožněn řádný teleologický výklad, ale rovněž doplňují, že tímto účelem by měly být i soudy v rámci své rozhodovací pravomoci vázány.

Na základě výše uvedeného lze dovést, že komplexita daňového práva je více méně imanentní součástí práva hmotného i procesního v této oblasti. Důvody přitom spočívají ve vysoké míře obecné komplexity, výkladové nesrozumitelnosti, komplikovanosti celého systému daní *in natura* vycházející z ekonomické doktríny či v některých případech i samotnou aktivní činností zákonodárce v podobě příliš častých novelizací, jenž může vést k jeho následné nestabilitě. Je možné se domnívat, že některé z těchto aspektů působení zákonodárce v daňovém hmotném právu, mohou být odstraněny, a to odlišným způsobem v závislosti na druhu nedostatku práva. Například Duffy a Kabance (1982) se zabývali pochopitelností textu z hlediska základních atributů a uvádějí, že musí být *expressis verbis* splněny podmínky (i) přesnosti (aj. accuracy), (ii) přístupnosti (aj. access), (iii) ucelenosti (aj. completeness) a (iv) obecné srozumitelnosti (aj. comprehensibility) textu, aby bylo zajištěno celkové porozumění na straně příjemce. Přičemž za klíčovou vlastnost považují právě obecnou srozumitelnost, jenž dále posuzují z hlediska věcné složitosti oblasti výkladu a lexikálně-přezentační, tj. jakou formou a stylem je daný text napsán. Dle Tan, Tower (1992) by mělo naopak být při zjednodušování normativního práva, tj. lexikálního vymezení, použito soudobého jazyka a také kratších větných spojení. Doposud však zůstává nejasné, jakým způsobem celkové daňové právo uchopit, tak aby byla dostatečná míra srozumitelnosti pro adresáta právní normy zajištěna, neboť právo v jeho jakékoliv podobě by mělo být vždy jeho příjemci dostatečně známé a zřejmé, aby se jím mohl řídit, tzn. postupovat *secundum et intra legem*. Nezbytnost zabývat se komplexitou daňového práva plyne mimo jiné i z výsledků empirického a experimentálního bádání, za vše lze uvést například, že celkové pochopení a znalost daňového hmotného a procesního práva úzce spjata s kvalitou (ve smyslu včasnosti a správnosti) podávaných daňových tvrzení (např. Loo, McKerchar, Hansford, 2008) a že by se zákonodárce měl snažit udržet daňové právo a daňovou soustavu *in genere* co nejjednodušší (Shaw, Slemrod, Whiting, 2011).

Je zřejmé, že negativní vnímání daňového práva jako celku může být způsobeno shora uvedenými aspekty celkového pojetí srozumitelnosti práva, a nikoliv pouze vybraných instrumentů, jenž mají cíl regulovat negativní jednání poplatníka. Nelze nicméně vyloučit situaci, v níž bude daňové právo komponováno a lexikálně vyjádřeno způsobem, jenž by bylo možné

*stricto sensu* za srozumitelný, a naopak množství instrumentů postihujících či zvýhodňujících určité chování subjektů přesáhne míru, která ještě zajišťuje jeho snadné pochopení, tj. bude v souladu s principem právní jistoty.<sup>9</sup>

Nastíněnou komplexitu právního prostředí je možné přenést i do roviny ústavně-právní, a to například nálezem Ústavního soudu ze dne 27. března 2014 sp. zn. III.ÚS 2264/13.

*„...stát má povinnost co nejpřesněji formulovat právní předpisy, a neučiní-li tak, nastal problém na jeho straně, a musí proto jít k jeho tíži...pokud tak neučiní, musí jít tato jeho nedůslednost k jeho tíži. Nemůže se proto vůči adresátům právní regulace dovolávat toho, že jím vytvořená právní úprava je formulačně nedostatečná. Nabízí-li se výklad výhodný pro stát a další výhodný pro adresáty právní regulace, je třeba dát přednost výkladu ve prospěch adresátů právní regulace. Stát měl možnost zakotvit legální definici jím používaného pojmu druh, a to i v tom smyslu, že snad vyžaduje vždy společné soužití. Neučinil-li tak, je namístě použít argument in dubio mitius, tedy zde v pochybnostech ku prospěchu obviněného. Tudiž, samotný výkon trestu odnětí svobody druhovskému poměru nebránil...“*

Ústavní soud zde zdůrazňuje obecný princip plynoucí z maxim právního státu, který mohou být z hlediska přesnosti a srozumitelnosti právní normy chápány v několika rovinách. Zpravidla jako princip právní jistoty a jako faktickou možnost naplnění zásady *ignorantia legis non excusat*. Není-li totiž právní předpis dostatečně srozumitelný adresátu právní normy, bude obtížné či dokonce nemožné *ultima ratio* možné vyžadovat jeho znalost, neboť jím i po běžném přečtení nebude chápán (Smejkalová, 2013). Z hlediska případného legitimního očekávání, jenž může takto nejasný právní předpis vytvořit, je nasnadě, že jím nastolená očekávání se nebudou shodovat s následnou aplikací právní normy například orgánem veřejné správy. Nesrozumitelný právní předpis musí být po právu považován za narušující tyto principy, čímž bude dán rozpor s konceptem právního státu (srov. Smejkalová, 2013). Zámečnicková (2018) *in genere* na srozumitelnost práva nahlíží třemi aspekty, a to jako (i) jasnost, (ii) pravdivost a (iii) určitost. Dodává poté, že například Spolkový ústavní soud pojímal první dva z uvedených bodů jako *Normenklarheit* a *Normenwahrheit*. *Normenklarheit* je nutno chápat jako obecný požadavek

---

<sup>9</sup> Výše uvedený text této kapitoly vychází z rukopisu HÁJEK, J. Komplexita daňového práva: Základní negativní důsledek zákonodárského procesu. v: III. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA Pozitívna a negatívna stimulácia štátu v oblasti zdaňovania. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2019. s. 133-143. ISBN 978-80-8152-819-4.

jasnosti právních norem, což však příslušnému zákonodárce nemůže zakazovat užívat například neurčité právní pojmy atp. *Normenwahrheit* stojí posléze na úvaze o pravdivosti norem, a to v přeneseném smyslu jako povinnost zákonodárce respektovat obsah právní úpravy, jenž byl od počátku jasný právě adresátu právní normy. Poslední určitostní prvek vyvstává v pozici dostatečné zřejmosti účelu příslušné právní normy. Jednotlivé aspekty (vyjma pravdivosti) mají *a limine* zásadní důležitost právě v oblastech veřejného práva, neboť jenom ty právní normy respektující požadavky jasnosti a určitosti mohou zavazovat správní či daňově-správní orgány příslušným způsobem. Nehledě přitom na to, že oba z výše uvedených prvků jsou též nezbytné pro následnou kontrolu činnosti orgánů veřejné moci správními soudy (Zámečnicková, 2018). Srovnáním s poněkud historickým nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl.ÚS 24/02 ze dne 24. září 2002, je zřejmý obdobný, avšak ne až tak detailní, přístup:

*„...obecné požadavky, kladené na tvorbu zákonů: podmínky dostupnosti zákona, jeho srozumitelnosti a předvídatelnosti následků, které vyvolá. "Za "zákon" lze tedy považovat pouze normu formulovanou dostatečně přesně na to, aby občanovi umožnila přizpůsobit chování" (věc Hashman a Harrupová vs. Spojené království, in: Přehled rozsudků Evropského soudu pro lidská práva č. 1/2000, str. 46)...“*

Citované je poté možné doplnit názorem Nejvyššího správního soudu obsaženého v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. října 2008 sp. zn. 7 Afs 54/2006:

*„...Je totiž věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce...“*

Lze uzavřít, že v obecné rovině je zákonodárce vázán výše uvedenými principy, jejichž porušením dochází k vybočení z maxim právního státu. Smejkalová (2013) s kritickým hodnocením Fullera (1958) dále zmiňuje, že však nelze uvedené aspekty chápat jako imperativní dogmatický požadavek na absolutní srozumitelnost právního textu vůči běžnému občanu. *Expressis verbis* uvádí nezbytnost zohlednění struktury a komplexnosti společenských vztahů (pozn. autora: i *sensu largo* finančně-ekonomického prostředí atd.) při takovéto úvaze, neboť zákonodárce se snaží právem regulovat veškeré oblasti, u nichž považuje regulaci za nezbytnou, což by pro běžného občana znamenalo znalost všech těchto vazeb, vědění atp. V příslušné recentní jurisprudenci je poté možné pozorovat nepřímou obsažený názor, že ne každé jednotlivé odchýlení



se od daných principů bude znamenat automaticky nezákonnost jednání orgánů veřejné správy či *in fine* neplatnost normy samotné. Zpravidla bude muset být zásah do Ústavou a Listinou základních práv a svobod chráněných práv adresáta normy nabýt určité intenzity. Uvedené lze demonstrovat na nálezu Ústavního soudu zde dne 6. prosince 2016 sp. zn. Pl. ÚS 32/15, v němž se jednalo o otázku jasnosti a přesnosti právní normy, na jejímž základě orgány finanční správy sdružovaly údaje o jednotlivých transakcích uskutečněných adresátem právní normy. Ústavní soud posoudil zákonnost předmětného ustanovení takto:

*„...zákon ‚předepsané údaje‘ nijak blíže neupřesňuje a prostřednictvím ustanovení § 72 odst. 1 a 2 DŘ, ponechává na Ministerstvu financí, aby tyto údaje konkretizovalo v elektronickém formuláři kontrolního hlášení. A protože povinnosti jsou v zákoně vymezeny velmi neurčitě a široce, jejich konkretizace je na Ministerstvu financí... Lze souhlasit s navrhovatelem, že výkonné moci je tak svěřena moc, která dle Ústavy náleží jen moci zákonodárné. Nutnost zákonného vymezení je v tomto případě o to naléhavější, že plátcí musejí poskytovat údaje pravidelně a v elektronické podobě. Na jednom místě a prakticky v jednom okamžiku tak stát shromažďuje ohromné množství informací. A právě tato skutečnost činí všechny tyto informace daleko citlivějšími a daleko cennějšími... Proto ÚS dospěl k závěru, že zákon musí blíže vymežit alespoň okruh údajů, které musí plátce sdělovat. To nevylučuje případné zákonné zmocnění (čl. 79 odst. 3 Úst) ke stanovení konkrétních jednotlivých údajů Ministerstvem financí. Avšak muselo by se tak stát formou právního předpisu. Jen tak je možno zajistit pro plátce předvídatelnost údajů, které po nich bude stát požadovat...“.*

### **2.3.1. Ústavně-právní vymezení daní**

Jak již bylo naznačeno výše, dle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod je možné daně ukládat výhradně na základě zákona. Husseini, Bartoň, Kokeš, Kopa a kol. (2021) na dotčené základní právo, jenž v jejich pojetí reflektuje maximu *nullum tributum sine lege*, nahlízejí v několika rovinách. Konkrétně ve vztahu k (i) vymezenému pojmu daně, jenž systematickým výkladem rozšiřují i na oblast poplatků či daní v materiálním smyslu, (ii) formálním kritériím daňové povinnosti, ve smyslu nutnosti definice základních parametrů příslušné daně zejména jejího předmětu, osvobození, atp., (iii) předvídatelnosti daňových povinností, jíž je nutno chápat jako požadavek na určitou stabilitu vývoje práva v čase, legitimitu prováděných změn pozměňovacími návrhy, které by neměly narušovat systematiku a přehlednost práva, a rovněž také jako předvídatelnost výkladu právní úpravy, a to jako implicitní požadavek na konzistenci správní

praxe (viz kapitola této práce Metodologie práce), (iv) potenciálně rdousícímu efektu daňového zatížení a (v) rovnosti daňové povinnosti a zákazu svévole. Zcela zásadní z výše nastoleného členění jsou dva aspekty, a to (ii) formální kritéria, jímž je určována daň, a jejich rozsah, ale rovněž také (iii) předvídatelnost daňových povinností. *Sensu largo* je možné formální charakteristiky daně chápat jako požadavek na úpravu elementárních parametrů daně (výše a postup určení) přímo v zákoně samotném (Husseini, Bartoň, Kokeš, Kopa a kol., 2021). Lze přitom převzít judikaturu uváděnou i výše uvedenými autory v podobě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. dubna 2012 sp. zn. 5 Afs 45/2011, ze které plyne:

*„...pokud zákonodárce v zákoně nestanoví výslovně, co dani podléhá, resp. co je od daně osvobozeno, nebo například které výdaje jsou daňově uznatelné, a které nikoliv, nelze určité plnění (příjem, resp. výnos) zdanit nebo naopak od daně osvobodit nebo výdaj pro účely stanovení základu daně uznat či vyloučit pomocí jiných nástrojů...“*

Nejvyšší správní soud *de facto* aplikuje obecné zásady srozumitelnosti práva uvedené v předešlé kapitole, kdy je pouze rozvádí v dílčích detailech pro oblast daňového práva hmotného. Druhé z kritérií, jenž je nutno, alespoň krátce vymezit je posléze předvídatelnost daňových povinností. Husseini, Bartoň, Kokeš, Kopa a kol. (2021) *de facto* opět v souladu s výše uvedenými obecnými požadavky kladenými na normotvorbu zmiňují, že tato zásada vychází z principů předvídatelnosti práva *in genere* a konceptu právního státu. Lze tedy k teoretickému rámci vymezenému v předešlé kapitole pouze doplnit pro oblast daňového práva nález Ústavního soudu ze dne 6. června 2013 sp. zn. II. ÚS 2429/12, který v zásadě částečně vychází předešlého nálezu ze dne 12. července 2011 sp. zn. Pl. ÚS 9/08 #1, avšak určitým způsobem jej uvádí do kontextu s obecným požadavkem uplatněným na právní stát.

*„...v souladu s čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR je povinností státních orgánů při rozhodování o právní pozici jednotlivce postupovat v souladu s požadavky kladenými na právní stát. K nim patří požadavek, podle něhož stát může vyžadovat od fyzických a právnických osob chování, jehož pravidla jsou řádným legislativním postupem a předvídatelným způsobem předem stanovena. Jiný postup, nejsou-li k tomu zvlášť závažné důvody, znamená porušení principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo, jak to vyplývá z čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR. Výše zmiňovaný princip právní jistoty a ochrany důvěry v právo podle čl. 1 odst. 1 Ústavy nelze samozřejmě vztahovat na očekávání účastníků, že v průběhu času nedojde ke snížení či zvýšení jejich daňových povinností, resp. že*

*příjmy doposud osvobozené od daně nemohou být kdykoli později zdaněny nebo naopak. Stejně tak, poskytuje-li stát určitou daňovou výhodu (beneficium ze strany zákonodárce), aniž by s ním současně bylo spojeno naplňování určitého základního práva nebo svobody, nelze spoléhat na to, že do budoucna nedojde k přehodnocení pravidel pro zdanění. Vždy se tak však musí stát způsobem zákonem stanoveným a předvídaným. Lze v této souvislosti odkázat např. na náleží Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. I. ÚS 9/08, v němž soud mimo jiné konstatoval: ‚Ukládá li zákonodárce plátcům daně a účetním jednotkám povinnost dodržovat pravidla, která si zvolili pro stanovené účetní a zdaňovací období na jeho počátku, musí sám v podmínkách právního státu tato pravidla pro takové období rovněž respektovat a neměnit je bez závažných důvodů k tíži plátce daně, který během tohoto účetního a zdaňovacího období jedná s důvěrou v právo. Stejně tak nemůže odlišné hodnocení právních skutečností rozhodných pro výpočet daně a daňového zatížení založit pouze na tom, v jaké účetní soustavě vede daňový poplatník své účetnictví.‘ Stejný požadavek transparentnosti a předvídatelnosti platí tím spíše u vymezení předmětu zdanění. Koncepce daňové politiky je věcí státu, který určuje, jaké bude daňové zatížení poplatníka konkrétní daně a jak upraví jeho povinnosti v souvislosti s ověřením správného vyměření daně (viz nespočetné novelizace zákona o daních z příjmů od roku 1993) I při tomto možném rozsahu zákonodárského uvážení je však povinností zákonodárce respektovat pravidla vyplývající z obsahu principu právního státu stejně jako ze souvisejících ústavně zaručených základních práv a svobod v dané oblasti, tj. zejména z čl. 11 odst. 1 a 5 a čl. 26 Listiny. Stejně tak nutno zdůraznit požadavek dodržení pravidel řádného zákonodárského procesu...“*

Ve výše uvedeném náleží Ústavní soud potvrzuje *de facto* aplikaci principu předvídatelnosti práva na daňové právo ve dvou rovinách. Jsou jimi obecný požadavek předvídatelnosti, tak jak jej zmiňuje například Zámečníková (2018) ve smyslu stanovení příslušných mantinelů pro výkon činnosti správních orgánů, ale též poněkud specifitější požadavek důvěry adresáta právní normy, daňového subjektu, že nedojde ke změně jeho legitimně předvídané daňové povinnosti, a pokud již tato situace nastane dojde k tomu výhradně způsobem stanoveným právním pořádkem, tj. řádným legislativním procesem.

### **2.3.2. Ústavně-právní požadavky na závaznost mezinárodně-právních smluv (dokumentů *in genere*)**

Oblast mezinárodního práva daňového je vedena z hlediska základních právních zásad Vídeňskou úmluvou, jenž *de facto* vymezuje práva a povinnosti států v jimi dojednaných smlouvách, způsob jejich výkladu, změny atp. Víceméně se jedná o obecné právní zásady, jenž jsou právnímu řádu známy, avšak na úrovni mezinárodního práva je nutné je speciálně vymezit (Čepelka, 1999). V kombinaci s čl. 10 Ústavy se poté ratifikované smlouvy Parlamentem České republiky stávají součástí právního řádu.

Pohledem výkladu práva se v těchto případech poté uplatní princip *lex superior derogat legi inferiori* (srov. čl. 26 a 27 Vídeňské úmluvy), což vede k jeho přednostní aplikaci. Tato zásada však není jako v případě ostatních oblastí práva neomezená, neboť poskytne-li lokální daňově-právní předpis vyšší míru ochrany adresáta normy či výhodnější daňový režim je nutno uplatnit zásadu *in favorem libertatis*. Jedná se tedy *de facto* o dvouúrovňový systém pramenů práva, kdy není možné bez dalšího vyloučit ani jeden z nich, ale naopak je nutné oba prameny aplikovat ve vzájemné koherenci a v souladu s výše uvedenými principy.<sup>10</sup>

Měnit znění smluv je poté možné pouze při naplnění jak čl. 10 Ústavy, tak dílčích článků Vídeňské úmluvy, specificky čl. 39 a 40. Legislativní techniku takové změny příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zejména její problematičnost, je možné ilustrovat na případě nedávného hromadného přejednání původního znění doposud uzavřených smluv formou Mnohostranné úmluvy o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám realizované dle čl. 40 Vídeňské úmluvy. Důvodem pro přejednání byla přitom skutečnost, že text tzv. modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění vydávané OECD, jenž je zpravidla základem při dojednávání smluv mezi jednotlivými státy, nebyl až do roku 2015 podroben zásadnější koncepční revizi. Z tohoto důvodu OECD iniciovalo v roce 2013 projekt BEPS (aj. *Base Erosion and Profit Shifting*; dále jen „*BEPS*“) jako důsledek neustále se rozšiřujících a agresivnějších způsobů tzv. daňového plánování, které *in genere* vedou k přesunutí příjmů do daňových jurisdikcí s nízkým či nulovým efektivním zdaněním (OECD, 2013). Finálním výstupem iniciativy BEPS poté byla Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám (dále jen „Úmluva“), k jejímuž přijetí se jednotlivé státy OECD zavázaly, a která by *in fine* měla vést ke změně dosud platně uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění. Úmluva je tedy v oblasti mezinárodního daňového práva novým pramenem, obsahujícím úpravu implementující výše zmíněné doporučení. Pro doplnění je možné uvést, že Úmluva byla

---

<sup>10</sup> Uvedený text této kapitoly vychází z článku HÁJEK, J. Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám. *ProJustice.sk*, 2018, Roč. 2018, č.1, nestránkováno. ISSN 1339-1038.

včleněna do českého právního řádu 13. května 2020 pod sdělením č. 32/2020 Sb., m. s. Kleist (2016) tuto navazující právní normu po právu označuje jako další vrstvu daňového práva, které samozřejmě celou jeho strukturu značně zneřehledňuje a činí ji pro neodborného adresáta právní normy jako velmi komplexní a v zásadě naprosto nesrozumitelnou. Domnívá se, že důležitou roli v iniciaci projektu BEPS hrály dohody právě v oblasti transakcí mezi spojenými osobami (srov. § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů), čímž docházelo k vytvoření „umělých“, netržních podmínek, jež umožnily příjem do země s nízkým efektivním zdaněním přesunout. Kleist (2016) rovněž zastává názor, že implementací Úmluvy dojde k narušení současné dvouúrovňové soustavy pramenů práva vycházející z existence lokálních pramenů práva v podobě příslušných daňově-právních předpisů a mezinárodního představovaného příslušnými smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Dle Kleista (2016) tedy vznikla nová třetí tří vrstva, neboť Úmluva neodpovídá svým charakterem bilaterálnímu ujednání o změně smlouvy (srov. čl. 39 Vídeňské úmluvy), na jehož základě by bylo znění smlouvy novováno, ale jistou inovativní formu, jenž není Vídeňskou úmluvou zcela předvídána. Zásadní dopadem Úmluvy však je narušení znění příslušných smluv o zamezení dvojímu zdanění způsobem, kdy text samostatné smlouvy, již bude nutné interpretovat na základě jeho textu, ale vždy bude muset být přistoupeno k následnému ověření úpravy v Úmluvě (k témuž také Obando, 2017). Té poté přispívá i odlišnost použité terminologie v Úmluvě a konkrétních smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, jež by však měla být řešitelná prostřednictvím odst. 1 čl. 31 Vídeňské úmluvy, který vyžaduje, aby jednotlivé pojmy v mezinárodních smlouvách použité byly vykládány v souladu s jejich obvyklým významem, v souvislosti s ostatními konkrétní smlouvy a neposledně s přihlédnutím k celkovému účelu a předmětu konkrétní smlouvy. Úmluva samotná navíc umožňuje, aby příslušný stát převzal pouze část jednotlivých ustanovení, vybral si z vícero znění, jež lze implementovat, ale také se rozhodl učinit vůči jednotlivým článkům výhradu (taktéž Avi-Yonah, Xu (2017)). Uvedené, poté vede k vytvoření komplikované soustavy pramenů práva pro mezinárodní právo daňové vedoucí k nesnadné aplikaci původní druhé vrstvy práva v konkrétní situaci v souladu s teleologickou redukcí, což do značné míry zvyšuje nesrozumitelnost daňového práva. Hattingh (2017) dále poukazuje na výkladové problémy při aplikaci Úmluvy v případech, kdy okamžik nabytí jeho účinnosti bude předcházet okamžiku nabytí účinnosti příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, jejíž jednání bylo zahájeno dříve, než došlo k ratifikaci Úmluvy. V takovém případě zpravidla nebudou ustanovení dané smlouvy obsahovat úpravu vtělenou do Úmluvy. Přestože se v daném případě nabízí možnost zvážení uplatnění právní zásady *lex superior derogat inferiori*, je tento postup vyloučen čl. 30 Vídeňské úmluvy. Z hlediska přednostní právní úpravy bude tedy

nutné v případě kolize jednotlivé smlouvy a Úmluvy postupovat v souladu s principem *lex posterior derogat priori* (srov. čl. 30 Vídeňské úmluvy).<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Uvedený text této kapitoly vychází z článku HÁJEK, J. Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám. *ProJustice.sk*, 2018, Roč. 2018, č.1, nestránkováno. ISSN 1339-1038.

### 3. Komparačně-analytická část

K analýze ústavně-právních aspektů převodních cen je v práci přistoupeno ve dvou rovinách, a to jako k aplikaci teoretických, respektive doktrinárních, východisek na konkrétní úpravu převodních cen v daňovém právu hmotné, lze-li jej takto označit, a jako ke kritické analýze recentní jurisprudence ve formě komparace závěrů Nejvyššího správního soudu s (i) teoretickými základy, (ii) ústavními principy a (iii) věcným souladem příslušného vymezení převodních cen v Pokynu D – 34 a Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy.

#### 3.1. Aplikace doktrinárních východisek na strukturu úpravy převodních cen

*Prima facie* se jeví z hlediska ústavnosti úpravy převodních cen v tuzemském právním řádu stávající struktura regulace převodních cen na hraně principů, jenž by měly být při normotvorbě uplatněny. Při celkovém pohledu na právní úpravu převodních cen lze dovodit tři až čtyř úroňovou strukturu (srov. Kleist, 2016), což *per se* je již stav, který zajisté nemůže naplnit znaky obecné srozumitelnosti práva (srov. Smejkalová, 2013, Zámečnicková, 2018 a Husseini, Bartoň, Kokeš, Kopa a kol., 2021). Běžný adresát normy není schopen vyhodnotit jakou právní normou je vázán, zda Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy opravdu tvoří pramen práva, zda pro něj může být nápomocný Pokyn D – 34, jaký je jejich vztah k Zákonu o daních z příjmů či Zákonu o oceňování majetku. *De facto* je po adresátu požadováno extrémní porozumění, jak strukturu samotné, tak velmi složitému textu směrnice, aby byl schopen naplnit zásadu *ignorantio legis non excusat*. Nehledě na to, že i kdyby bylo odhlédnuto od mezinárodního daňového práva, je zcela nepochopitelné, že jednotlivé právní předpisy, jenž jakýmkoliv způsobem vymezují *cenu mezi nespojenými osobami*, pro ni používají v každém dílčím předpise odlišné pojmosloví (srov. § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů, Zákon o oceňování majetku, § 36 a 36a Zákon o dani z přidané hodnoty). Byť je možné uvedenou rozdílnost potenciálně překlenout maximou unity právního řádu (srov. Zámečnicková, 2018), *stricto sensu* jsou jednotlivé ceny v detailních aspektech definovány mírně odlišně. Samotné právo by přitom mělo vytvářet celkově ucelený systém norem, na které se může jejich adresát spolehnout, tak jak bylo uvedené výše. Bohužel je v této věci nutné uzavřít, že z hlediska obecných požadavků na normotvorbu, srozumitelnost práva v širším slova smyslu a obecnou strukturu norem, je stav zcela nevyhovující. Uvedené je demonstrováno i níže uvedeným kritickým hodnocením judikatury Nejvyššího správního soudu, který i sám v některých rozhodnutích dovozuje závěry, jenž nejenom nevyplývají z postupů upravených ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní

podniky a daňové správy či Pokynu D – 34, ale nejsou například v souladu s obecnými východisky statistické teorie aplikované v oblasti převodních cen.

### 3.1.1. Povaha Směrnice OECD o převodních cenách a její právní závaznost

Budou-li v první řadě uplatněny úvahy, na jejichž základě by bylo možné považovat Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy za právně závazný dokument, je nutné vyhodnotit, zda (i) se u něj došlo k Ústavou a Vídeňskou úmluvou předjímaným postupům, (ii) potenciálně existuje v Zákoně o daních z příjmů zmocnění Ministerstva financí České republiky k vydání obecného závazné normy ve formě vyhlášky či (iii) může být všeobecně závazným výkladovým pravidlem dle čl. 31 či 32 Vídeňské úmluvy (srov. Kačaljak, Rakovský, 2020 a GFŘ, 2019).

*Prima facie* je možné odmítnout základy pro právní závaznost Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodních společnosti a daňové správy uvedené pod body (i) a (ii). Směrnice totiž neprošla řádným ratifikačním procesem vymezeným v čl. 10 Ústavy a *in natura* nemá formu mezinárodní smlouvy z hlediska užitého jazyka, systematiky atd. Obdobným způsobem je nutné přistoupit i k odmítnutí existence zákonného zmocnění, neboť to není Zákonem o daních z příjmů upraveno, a lze se zároveň domnívat, že i pokud by bylo zákonodárcem předmětné zmocnění Ministerstvu financí České republiky přiznáno, zjevně by naplňovalo znaky ústavní nekonformnosti. Zmocnění nesrovnatelně nižší intenzity totiž bylo již podrobena korektivu Ústavního soud v nálezu zde dne 6. prosince 2016 sp. zn. Pl. ÚS 32/15, ve kterém Ústavní soud odmítl extenzitu rozsahu dat požadovaných správcem daně pouze na základě podzákoné normy. *De facto* jediným způsobem, jak by se mohly metody stanovení převodní ceny upravené ve směrnici stát nepřímou součástí právního řádu, je tak omezena na aplikaci čl. 31 a 32 Vídeňské úmluvy. V dané oblasti je poté možné poukázat na dvě názorové linie. GFŘ (2019) předkládá několik argumentačních úvah, na jejichž základě se domnívá, že směrnice je závaznou normou. Uvádí, že uplatňováním postupů dle Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy k vytvoření správní praxe *sui generis*. V tomto nutno takový závěr odmítnout, neboť dovození správní praxe z norem, které nejsou součástí právního řádu, je *a limine* vadné (srov. Zámečnicková, 2018 z hlediska požadavku na pravdivost normy). Jinými slovy jednání správního orgánu je vedeno zásadou zákonnosti a není možné dovozovat založení správní praxe z postupů, které nejsou upraveny (srov. Bohadlo, Potěšil, Potměšil, 2013). Další z tvrzení Generálního finančního ředitelství obsaženého v Pokynu D – 34 ve věci závaznosti směrnice vychází z úvahy o materiálním naplnění povahy výkladové pomůcky obdobného charakteru jako je komentář k modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění. I takovýto argumentační



postulát je bohužel nutno označit jako nezaložený na racionálním výkladu práva. Zatímco komentář je svojí podstatou vůle stran vymezená k okamžiku sjednání příslušné smlouvy jednotlivými státy, Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky nemá v žádném z aspektů právní podobnost (MF, 2009, 2005). Článek 32 Vídeňské úmluvy *expressis verbis* uvádí, že doplňkových prostředků výklad, lze použít pouze pro potvrzení významu, který plyne z uplatnění článku 31 Vídeňské úmluvy. Pro finální odpověď o přípustnosti této úvahy je tak nezbytné analyzovat, zda směrnice může naplnit znaky dle čl. 31. V této rovině se poté GFŘ (2019) domnívá (obdobně jako Dráb et al. (2021), u něhož se však lze domnívat vzhledem k podobnosti dílčích částí komentáře k § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů, že tuto argumentaci přebírá), že závaznost postupů plynoucích ze směrnice opravdu dle čl. 31 Vídeňské úmluvy. Názorově však stojí jak Generální finanční ředitelství mimo hlavní názorový proud. Shodně například Kačaljak, Rakovský (2020), Lasiński-Sulecki (2014), nepřímou Vogel (2022), Dörr, Schmalenbach (2018), aj. zcela vylučují takový výklad, a to například z důvodu, že čl. 31 odst. 2, respektive 3, kterého se GFŘ (2019) dovolává, vyžaduje výslovnou dohodu dotčených smluvních států s následným přijetím, což v kontextu čl. 2 odst. 1 písm. b) Vídeňské úmluvy by vedlo k povinné ratifikaci, či by se muselo jednat o všeobecné pravidlo mezinárodního práva. I toto je bohužel nutno vyloučit, a to z důvodu rozsáhlosti takového pravidla a zjevně nepřiléhavého pojmu použitého v čl. 31 odst. 3 písm. c) Vídeňské úmluvy (srov. Vega, 2012, aj.). Takovýto výklad čl. 31 by přitom byl mimo jiné i v rozporu s pozicí Generální finanční ředitelství (2019), jenž *stricto sensu* uzavírá v jiné oblasti, a to u vymezení sdružené podniky, respektive kontroly a kapitálu, že není-li pojem definován v příslušné smlouvě, užije se úprava v Zákoně o daních z příjmů. Naproti tomu u zcela totožné situace, kdy není v čl. 9 příslušných smluv o zamezení dvojímu zdanění upraven postup, jímž jsou smluvní státy vázány pro stanovení převodní ceny, Generální finanční ředitelství neodkazuje na příslušný tuzemský právní předpis, ale pouze na Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. K výše uvedenému lze také doplnit, že pokud by se materiálně jednalo o výkladovou pomůcku, jak ostatně zastává GFŘ (2019), uplatnila by se příslušná verze Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy toliko ve znění platném v roce, kdy byla smlouva dojednávána (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. května 2015 sp. zn. 6 Afs 52/2015).

Je tedy nutno uzavřít, že Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy nemá právně-závazný charakter a může představovat výhradně tzv. měkké právo (aj. *soft law*) (obdobně Vega, 2012, Kačaljak, Rakovský, 2020, Lasiński-Sulecki, 2014).

### **3.1.2. Povaha pokynů řady D, jejich právní závaznost a vzájemné postavení**

Dle ustálené rozhodovací praxe (rozsudek NSS ze dne 25. října 2006 sp. zn. 8 Afs 3/2005 či ze dne 3. října 2019 sp. zn. 8 Afs 71/2018, atp.) představují pokyny řady D tzv. interní normativní právní akty, jenž by měly být *stricto sensu* závazné výhradně uvnitř příslušného správního orgánu. Základním východiskem pro uvedený názor o povaze pokynů řady D přitom vychází z postupného zužování jejich povahy z obecně závazného normativního právního aktu přes interpretaci práva až po finální podstatu ve formě právně interního normativního právního aktu. Budou-li shrnuty dosavadní důvody pro vyloučení možné zákonné/obecně-závazné normativní povahy pokynů řady D, je nezbytné odkázat zejména na čl. 52 Ústavy České republiky, který podmiňuje platnost právního předpisu vyhlášením. Dle Sládečka et al. (2016) je přitom tento krok zcela stěžejní, neboť bez něho by nebylo možné fakticky naplnit právní fikci *ignorantia iuris non excusat*, jinými slovy nemohl-li se příslušný adresát právní normy o její existenci dozvědět, nelze ani uvažovat o skutečnosti, že by jej případná neznalost normy neomlouvala. Forma vyhlášení zákona je následně *expressis verbis* stanovena zákonem č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv. Uvedené mimo jiné podtrhuje Nejvyšší správní soud ve výše zmíněných rozhodnutích, kde výslovně uvádí: „*Ze skutečnosti, že Ministerstvo financí zajišťuje zpřístupnění uvedených pokynů veřejnosti, však nelze odvozovat jejich obecnou závaznost. Mimo oficiální sbírky právních předpisů nelze považovat jiné způsoby uveřejnění právních norem za právně relevantní. Pokyny řady D Ministerstva financí tak nenaplnují formální znaky požadované pro obecně závazný normativní právní akt.*“. Lze doplnit, že s ohledem i na absenci zmocňovacího ustanovení v zákoně o daních z příjmů či daňovém řádu k vydání pokynů řady D, by připuštěním jejich zákonné povahy došlo rovněž k porušení principu dělby moci (například Rychetský et al., 2015). Pokyny řady D nelze považovat ani za formu interpretace práva, byť se *in genere* zajisté snaží poskytovat dodatečný výklad k jednotlivým ustanovením daňově-právních předpisů, která se mohou jevit poněkud nejasná, neurčitá či nedostatečně detailně vymezená například z hlediska určitého procesního postupu. Na uvedené však nelze nahlížet jako na výklad právní normy *per se*, neboť vydavatelem pokynů řady D je orgán správní, kterému nalézání práva nepřísluší. Tento úkol spadá výhradně do pravomoci moci soudní (například Melzer, 2011 či Gerloch, 2017), jenž je posléze při aplikaci práva vázána jednotlivými právními předpisy (například opět Sládeček et al., 2016). Stejně tak je nutné i materiálně dospět k závěru, že Ministerstvo financí není zmocněno k závaznému výkladu práva prostřednictvím „D“ pokynů. Tyto pokyny jsou tedy vydávány jako interní normativní akty (interní normativní směrnice) a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu (např. Hendrych, 2016 či Sládeček, 2019). Ve vztazích služební nadřízenosti a podřízenosti obecně platí povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu, avšak jen jestliže dané pokyny neodporují zákonu. Nejvyšší správní soud tak přisvědčuje

argumentaci krajského soudu v odůvodnění napadených rozsudků, že soudům rozhodujícím ve správním soudnictví přísluší přezkum v intencích žalobcem vymezených námitek, pokud jde o tvrzenou nezákonnost, event. nicotnost, napadeného rozhodnutí, nikoliv však pro tvrzený nesoulad s „D“ pokynem Ministerstva financí. Obdobně jako je uvedeno výše je vadné, že jsou příslušné postupy stanovení převodní ceny v takto detailní podobě upraveny až v interních normativních aktech orgánů finanční správy, které mohou toliko působit pouze uvnitř předmětné instituce samotné, avšak obecnou právní závaznost nemají, nehledě na to, že samotný pokyn D - V tomto ohledu by měl být na správní soudy kladen dodatečný požadavek na kritické hodnocení zákonnosti dané úpravy a to v rovině *ex officio*, obdobně jako je tomu například stanoveno pro přezkoumatelnost (srov. § 109 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní; dále jen „Soudní řád správní“). *Prima facie* se jeví, že by uvedený požadavek měl, byť až na úrovni kasační stížnosti, správním soudem uplatněn již nyní, neboť rozhodnutí založené na neexistenci příslušné úpravy ve veřejném právu by mělo být považováno za nulitní. Dle Blažka et al. (2016) musí však v takových případech být nicotnost rozhodnutí prvoinstančního správního soudu v zásadě naprosto zjevná či přímo namítána účastníky řízení.

Bude-li odhlédnuto od výše uvedené vady chybějícího normotvorného zmocnění, neboť oba z uvedených pokynů řady D objektivně překračují meze interních normativních aktů vydaných Generálním finančním ředitelstvím, je zároveň poněkud nejasný jejich vzájemný vztah. Jak bylo zmíněno v doktrinálních východiscích Pokyn D – 22 obecně odkazuje v oblasti výkladu § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů přímo na Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, přičemž dále uvádí, že dále jsou postupy v oblasti stanovení převodních cen obsaženy v samostatných pokynech Ministerstva financí či Generálního finančního ředitelství. Lze se domnívat, že Pokyn D – 34, by posléze měl být v postavení *act specialis* vůči tedy obecnému Pokynu D – 22, avšak s jistotou toto tvrdit nelze, neboť je to právě Pokyn D – 22, který uvádí, že se pro oblast uplatnění principu *tržního odstupu* uplatní přímo směrnice. Není přitom zřejmé, zda takto postavené normativní akty, jsou vůbec způsobilé případně vytvořit správní praxi, jíž se může adresát právní normy dovolávat. Je zcela nasnadě, že vznikne-li rozpor mezi Směrnicí OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy a Pokynem D – 34, měl by mít adresát právní normy uplatnit výhradně postupy dle směrnice, neboť jedině takový přístup by respektoval zásadu *in favorem libertatis*. Rozhodl-li již v oblasti jasnosti a pregnantnosti právní normy Ústavní soud (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 27. března 2014 sp. zn. III.ÚS 2264/13), nelze jakoukoliv nejasnost v systematice a vztazích nenormotvorných normativních předpisů přičítat *per analogiam iuris* k tíži daňového subjektu, jenž by se takové správní praxe dovolával. Pokud by bylo nicméně akceptováno postavení *act specialis*, jevílo by poté ustanovení obsažené

v Pokynu D – 22 jako nulitní, neboť *de facto* nenastane případ, kdy by bylo dle něho, zejména poté bodu 2 k § 23 odst. 7, postupováno a adresát právní normy by musel vždy postupovat dle Pokynu D – 34. Racionální výklad předmětných aktů by spíše skutečně vedl k potvrzení jejich vzájemné speciality, avšak s tou výhradou, že bude-li se daňový subjekt dovolávat založení správní praxe, neměl by příslušný správní soud takovýto výklad odmítnout. Dále je nejasné, z jakého důvodu poté právě Pokyn D – 22 zmiňuje konkrétní verze Směrnice OECD o převodních cenách. Lze se toliko domnívat, i s ohledem na ustanovení Pokynu D – 34 odkazujícího na znění směrnice z roku 2017, že

Sekundárně je nutné se zabývat, zda je vůbec existence zejména Pokynu D – 34 nutné, obsahuje-li v jeho základních ustanovení, že postupy pro určení převodní ceny vycházejí ze Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. V tomto ohledu lze vycházet zejména z příslušné shora uvedené povahy pokynů a zjevně nelze správní orgán limitovat ve vydávání vnitřních předpisů. Považuje-li poté příslušný nadřízený správní orgán za nutné příslušným způsobem regulovat interní určitý postup či aplikaci práva s cílem odstranit výkladové rozdíly či postupy jednotlivých podřízených správních či daňově-správních orgánů, jeví se poté jako jeho povinnost takový akt vydat (srov. Hendrych, 2016). Dotčené poté koresponduje se skutečností, že Pokyn D – 34 odkazuje v dílčích částech na jiné dokumenty upravující problematiku převodních cen, jenž opět nemají právně závazný charakter, nicméně jeví-li se příslušným v tomto případě daňově-správnímu orgánu, že je nutné pro celkové pochopení dané oblasti tyto dokumenty podpůrně uvést, nelze toto považovat za nedostatek v rovině vnitřního nenormotvorného aktu. Příslušný nadřízený orgán vydávající takovýto pokyn musí mít však postaveno na jisto, že ostatní dokumenty, na něž se odkazuje, tj. jejich aplikace se dožaduje po nižších správních orgánech, se nachází v mantinelech stanovených právními předpisy. Měl by tedy mít detailní znalost o obsahu příslušného dokumentu, jinak by *a contrario* mohlo dojít k nezákonnému vybočení správní praxe (viz výše, například Sládeček, 2016). Nutno doplnit, že takto postavené schéma vnitřních předpisů s sebou nese požadavek na aktualizaci příslušných pokynů vždy, když dojde k vydání nového znění dokumentu, z něhož takový pokyn vychází.

Z meritorního hlediska se při komparaci ustanovení obsažených v Pokynech D – 22 a D – 34 a Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy se nejeví jako příslušná východiska a úprava jako protichůdná, ba naopak. Nelze přitom ani považovat za škodlivé, že Generální finanční ředitelství (2019) v daných pokynech převzalo vysvětlení jednotlivých profilů společností ve skupině spojených osob, které samozřejmě přispívá k celkovému pochopení problematiky převodních cen a činí ji tak, minimálně lépe pochopitelnou pro běžného adresáta normy včetně podřízeného orgánu Generálního finančního ředitelství.

Zásadní je však, že některé úvahy Generálního finančního ředitelství vychází z aplikace směrnice, které do značné míry zjednodušují, což poté může vést k chybným závěrům nejenom na straně daňově-správních orgánů, ale rovněž správních soudů. *Exempli causa* poněkud neúplně vymezuje jednotlivé metody stanovení převodní ceny či provádí určité generalizace a zjednodušení, které nejsou namísto, jako že není nutné konstruovat tržní rozpětí při použití *srovnatelné nezávislé ceny* (srov. část 3.1.1 Pokynu D – 34). To se samo o sobě může jevit jako věcná simplifikace usnadňující jednotlivým správcům daně postup, avšak může způsobit nesprávné závěry o ceně, neboť určení přesné ceny je spíše otázka znalecká, při níž je nutné uvažovat množství faktorů a cenu náležitě upravit. Z tohoto důvodu poté dle příslušných znaleckých postupů zpravidla dochází k užití více než jedné metody pro stanovení ceny, která poté ověřuje závěry z metody preferované. Obdobně poté dílčí proklamace, že u *ceny při opětovném prodeji* je srovnatelnost nezávislých subjektů ovlivněna funkcemi, což dozajisté není úplné, neboť bude záležet na celkovém funkčním a rizikovém profilu, jakož i na ekonomických a obchodních okolnostech transakce.

Výše uvedené jenom potvrzuje doktrinální úvahy o komplexitě právního prostředí, přičemž se může jevit, že z hlediska požadavku srozumitelnosti právního prostředí a jednotlivých norem, že aktuální struktura Pokynů D – 22 a D – 34 i s ohledem na schopnost porozumění, kdy dochází k založení dovolatelné správní praxe na straně adresáta právní normy, respektive posléze realizovaného individuálního správního aktu, se nachází aktuálně na mezi ústavní-konformnosti. *De facto* takováto situace může *a limine* vést k závěrům, s nimiž se nebude s to daňově-správní orgán ztotožnit a pravděpodobně poté bude proti nim brojit v rámci správní žaloby. Jeden z příkladů poté může být stav, kdy se bude daňový subjekt dovolávat správní praxe založené na základě ustanovení Pokynu D – 22 a bude používat starší verze Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní společnosti a daňové správy, a to ty na níž je v něm odkazováno.

### **3.1.3. Aplikace statistických metod**

Poslední z problematických ústavních aspektů postupů obsažených v D - 34 či přímo Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, je aplikace statistických metod při stanovování převodní ceny. Dle recentní jurisprudence (detailně analyzováno v kapitole této práce Aplikace doktrinálních východisek na judikaturu Nejvyššího správního soudu) je oblast určení převodní ceny podřazena pro rovinu správního uvážení. To *per se* klade na správce daně požadavek hlubšího porozumění metodám aplikované statistiky a zejména jejím omezením. Již Cohn (1980) upozorňuje na výše uvedený aspekt využití statistických metod a postupů v právu a nutnost faktického porozumění z hlediska jejich teoretických základů. *Expressis verbis* uvádí, že mechanické využívání statistického aparátu

zpravidla povede k chybným úsudkům soudce, což je možné považovat za nežádoucí. Byť to samo o sobě nevede k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod, neboť ten chápe právo na spravedlivý proces ve skrze z hlediska procesních práv účastníka řízení (srov. Baroš et al., 2015), ale zpravidla bude taková situace hraničit se spravedlivým výsledkem soudního řízení. Přestože to samo o sobě nelze považovat za ústavně-právní vadu, neboť nespravedlnost výsledku může plynout z různých faktorů (blíže Uhlíř, 2019). Při hlubší úvaze je možné dojít k závěru, že v oblasti převodních cen je jedním z možných „strůjců“ nespravedlnosti právě aplikace statistických metod. Bude-li přenesen požadavek spravedlnosti do roviny *in genere* pravdivostní, tedy zjištění takového stavu v příslušném správním či soudním řízení, aby byla daň stanovena ve správné výši (srov. § 2 Daňového řádu), bude zpravidla nutné vymezit danou oblast jako *quaestio facti*. Knapp (1995) k tomu například uvádí, že takovou otázkou je ověřována *pravdivost či nepravdivost skutkových tvrzení účastníků*, ale rovněž zjištění pravdivé odpovědi na skutkovou otázku vznesenou soudem samotným. Soudní orgán je totiž vázán k odpovědi pouze na otázky právní, tj. *quaestio iuri*. Přeneseno do roviny převodních cen a aplikaci příslušných statistických metod, je nasnadě, že k aplikaci statistických postupů včetně příslušného provedení celkové srovnávací analýzy, v pojmosloví užívaném Generálním finančním ředitelstvím (2019), by měl být povolán znalec (srov. § 127 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád; dále jen „Občanský soudní řád“).

Aniž by bylo záměrem generalizovat či snižovat vážnost Generálního finančního ředitelství, je zřejmé, že míra pochopení aplikace statistických metod je relativně nízká. Jako zásadní nepochopení statistické teorie poté je například (i) označení mezikvartilového rozpětí jako statistické metody, (ii) tvrzení, že průměr zlepšuje spolehlivost rozpětí či (iii) provádění dvojího očištění o extrémní hodnoty v příslušném datasetu / vzorku (srov. část 2.4 Pokynu D – 34). Mezikvartilové rozpětí je totiž jedním z ukazatelů, spadající pod deskriptivní ukazatele míry variability a nelze je považovat v žádné případě za metodu. Obdobně je tomu u průměrů v jejich jednotlivé podobě, jež jsou hodnotou a nikoliv rozpětím, tedy nejsou s to, jakkoliv zvýšit spolehlivost, jelikož pouze statisticky popisují příslušný vybraný vzorek. Používání mnohosti kroků pro očištění příslušného vzorku, není v zásadě nic neobvyklého, nicméně je nutné vždy dostatečně objasnit co je jeho cílem, aby nedocházelo k duplicitě očištění, které posléze vede k zavádějícím závěrům o jednotlivých ukazatelích, to však v Pokynu D – 34 zcela chybí. Nutno dále podotknout, že předmětný ukazatel mezikvartilového rozpětí lze aplikovat s relevantní vypovídací schopností pouze na statistický vzorek s normálním rozdělením. (Crawley, 2014). Byť dále Generální finanční ředitelství (2019) v části 2.3.2 Pokynu D – 34 *expressis verbis* uvádí, že zpravidla bude finální vzorek data u srovnatelných entit málo spolehlivý, dále se s touto skutečností nijak nevypořádává. Míra spolehlivosti datového vzorku je přitom zcela zásadní pro

schopnost ověření či zamítnutí testovaných hypotéz. U jakékoliv práce s datovým vzorkem je vždy nutné provést ověření schopnosti výsledků statisticky popsat celou populaci, v angličtině označované jako *robustness checks*, kdy jsou běžně užívány například Hausman test, základní ukazatel spolehlivosti *p* atp. (Di Ciaccio, 2012).

Opět prizmatem komplexity celkového právního prostředí, lze považovat aktuální stav dotčených ustanovení o převodních cenách a následné soudní praxe, jak bude demonstrováno později, kdy ustanovení znalce pro stanovení převodní ceny orgány soudní moci v převážné většině sporů nedochází, za neuspokojivý. Ústavně-nekonformní mohou být posléze právě tyto situace, neboť spoléhá-li se správní soud výhradně na tvrzení předložená správcem daně či daňovým subjektem, přičemž soud sám není povolán k vytváření názoru na danou oblast, jelikož ta spadá pod *quaestio facti*, může dojít k založení rozhodnutí, jenž bude v rozporu s právními předpisy a skutkovým stavem. Jak bylo uvedené výše právě i s ohledem na nutnost pochopení statistických metod, se jeví současný stav, kdy posouzení spadá výhradně do dokazování skutkového stavu daňově-správním orgánem či daňovým subjektem (bez nutnosti ustanovení znalce), jako zcela vybočující z civilizovaného právního prostředí a zásad právního státu.

### **3.2. Aplikace doktrinálních východisek na judikaturu Nejvyššího správního soudu**

K dnešnímu dni Nejvyšší správní soud rozhodoval o výkladu ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve více než 65 kasačních stížnostech, přičemž *prima facie* se jednotlivá rozhodnutí vztahovala k několika málo výkladovým oblastem.

#### **3.2.1. Vymezení vztahu § 23 odst. 7 a § 24 Zákona o daních z příjmů**

Obdobně jako bude možné pozorovat v následujících kapitolách judikatorní vývoj i v oblasti vymezení logiky uplatnění § 24 odst. 1 Zákona o daních z příjmů na nákladovou část transakcí realizovaných mezi spojenými osobami, do jisté míry reflektuje běžný postup Nejvyšších soudů, kdy zpravidla z obecného vymezení je docházeno ke specifickému či detailnějšímu pohledu na danou problematiku. Lze tedy říci, že postupně dochází k precizování původních názoru obsažených v jednotlivých rozsudcích. Obdobně tomu bylo rovněž v případě vymezení elementárního aspektu převodních cen, a to, zda by na ně měla být v plném rozsahu aplikována pravidla pro naplnění jednotlivých podmínek pro možnost uznání příslušného výdaje jako daňově účinného. Byť z hlediska teoreticko-doktrinálních východisek je *prima facie* zjevné, že nelze uplatňovat ustanovení § 24 odst. 1 Zákona o daních z příjmů v plném rozsahu i na oblast převodních cen, určitou dobu nebyla tato oblast dostatečně vymezena, neboť mimo jiné i Nejvyšší

správní soud přistupovat k dotčenému vztahu poněkud zvláště. Například v rozhodnutí ze dne 18. července 2018 sp. zn. 6 Afs 129/2018 uvedl:

„...právní úprava vychází ze zásady, že daňově uznatelné nejsou náklady, které jsou spojené s transakcemi, jejichž jediným smyslem je získání nelegitimního daňového zvýhodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. prosince 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 – 108)...“

Přestože je nadmíru jasné, že nelze použitý termín Nejvyšším správní soudem brát striktně, je chybné považovat část vzniklého nákladu v důsledku uhrazené nadměrné převodní ceny dojednané mezi spojenými osobami za daňově neuznatelný náklad, neboť náklad samotný byt dozajisté vynaložen účelně, tzn. na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, pouze s tou vadou, že cena byla například *prima facie* neúměrně vysoká. Samotný § 24 odst. 1 Zákona o daních z příjmů totiž nejenom, že tuto oblast zcela ponechává mimo pozornost, neboť se lze domnívat, a bylo by k tomu nezbytné rozpracovat hlubší analýzu, že příslušné ustanovení *de facto* ponechává otázku sjednané ceny a její adekvátnosti z hlediska *ceny mezi nespojenými osobami* mimo účel dotčeného ustanovení, jímž pravděpodobně bude pouhé uvedení, jaké náklady lze rámcově odečíst od základu daně či nikoliv (srov. Pelc, 2021 či Dráb et al., 2021). Je tedy zřejmé, že oblast cenotvorby mezi spojenými osobami a příslušné oprávnění správce daně provést korekci základu daně v situacích, kdy ceny sjednané neodpovídají cenám, jenž by bylo možné sjednat mezi nespojenými osobami, je ponechána až na ustanovení § 23. odst. 7 Zákona o daních z příjmů. Tuto myšlenku posléze i sám Nejvyšší správní soud potvrdil v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. dubna 2020 sp. zn. 4 Afs 468/2019, ve kterém mimo jiné komentoval právě vazbu mezi ostatními ustanoveními Zákona o daních z příjmů, a to následovně:

„...Stěžovateli lze přisvědčit potud, že § 23 odst. 7 ZDP je *lex specialis* jak k § 24 ZDP, tak i k § 18 téhož zákona...“

Nejvyšší správní soud tak tedy *in fine* potvrdil postavení § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů jako *lex specialis* vůči ostatním ustanovení. Byť toto nelze *per se* považovat za, jakkoliv převratný závěr, musí být uvedené vnímáno pozitivně, neboť minimálně z hlediska samotného výkladu příslušných ustanovení dané právní normy se jedná o významné potvrzení *ratia legis*. V rámci aplikační praxe totiž docházelo k případům, kdy se mnozí správci daně domnívali, že



v případě vnitroskupinových transakcí mohou příslušný pohled zúžit pouze do roviny aplikace ustanovení § 24 odst. 1 Zákona o daních z příjmů. Uvedené *de facto* vedlo k roztržení vzájemně provázených částí jedné transakce, neboť převodní cena se nevyskytuje v účetnictví spojených osob zpravidla v jejich puristické podobě, tj. pouze jako jedno plnění, ale příslušné řízení převodní ceny probíhá po celé zdaňovací období. Přestože nelze následující rozdělení nalézt v akademické či odborné literatuře, řízení převodní ceny je možné členit do zhruba tří alternativ, a to řízení (i) s *ex post* korekcí a (ii) řízení prostřednictvím plovoucích cen a (iii) velmi vzácné přímé stanovení převodní ceny. Velmi zjednodušeně u nadnárodních koncernů není v dodavatelsko-odběratelském řetězci převodní cena stanovována pro každou jednotlivou dodávku mezi spojenými osobami individuálně, ale spojená osoba bude aplikovat v průběhu zdaňovacího období běžně cenu, jenž vychází z plánovaného objemu například výrobních nákladů, objemu dodávek, atd. Tato plánovaná cena je posléze korigována před koncem příslušného zdaňovacího období, aby reflektovala cenu, kterou dosahují srovnatelné nezávislé subjekty (v případě alternativy (iii) k tomuto *ex post* korekčnímu efektu nedochází). Jiným slovy spojené osoby evidují ve svém účetnictví jak výnosy z transakce se spojenou osobou, tak ale zpravidla právě i jejich opravy prostřednictvím dobropisů/vrubopisů (v případě čistě tuzemských transakcí poté opravných daňových dokladů). Někteří správci daně mnohdy zaměřovali (a asi stále zaměřují) pozornost výhradně na stranu oprav, které se vyskytují v nákladech spojené osoby, kdy rozporují naplnění jedné z *conditio sine qua non* ve smyslu § 24 odst. 1 Zákona o daních z příjmů, a uplatňují úvahu, že korekce převodní ceny *per se* není vynaložena na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Na základě potvrzeného vztahu ustanovení § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů by nicméně mělo být zcela zřejmé, že jedná-li se o problematiku převodních cen správce daně je povinen nahlížet na obě části jednoho plnění společně.

### **3.2.2. Vymezení účelu úpravy převodních cen v daňovém právu hmotném**

Bude-li zkoumán soulad smyslu předmětné úpravy převodních cen v daňovém právu hmotném vycházejících z teoreticko-doktrinálních východisek a názorů Nejvyššího správního soudu vtělených do jednotlivých rozhodnutí, je možné poukázat, zejména na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. března 2015 sp. zn. 6 Afs 176/2014, v němž Nejvyšší správní soud uvedl následující:

*„...Smyslem uvedeného ustanovení je pohlížet na daná právní jednání tak, aby výsledkem byla z daňového hlediska stejná situace jako v případě, kdy k právnímu jednání dochází mezi subjekty, které spojenými osobami nejsou. Pouze takové důvody,*

*... které by bylo lze uplatnit i v případě právního jednání mezi nezávislými subjekty, lze považovat za uspokojivé doložení ve smyslu zákona o daních z příjmu... “*

Doplněné poté prejudikaturou v podobě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. ledna 2011 sp. zn. 7 Afs 74/2010 a rozsudku ze dne 21. ledna 2010 sp. zn. 2 Afs 180/2006.

*„ ... Ustanovení § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů vychází z ekonomické logiky, že 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 základu daně. ... simulaci ceny na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy... “*

*„ ... Personální propojení mezi určitými osobami samo o sobě nemá zpravidla bez dalšího daňové následky (vyjma zákonem výslovně regulovaných specifických situací, zejména těch, na něž dopadá § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), může však signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že uvedené osoby budou jednat nejrůznějším způsobem ve shodě tak, aby optimalizovaly svoji daňovou zátěž vytvářením umělých skutkových okolností, které by jinak, šlo-li by o subjekty navzájem neprovázané, nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální... “*

Nejvyšší správní soud, ve všech zmíněných rozhodnutích v zásadě potvrzuje účel právní normy vyplývající rovněž z komentářové literatury, kdy jednoznačně vychází z úvahy, že dotčené ustanovení konstruuje *in natura* daňově-právní fikci stanovení prodejní či nákupní ceny, přestože ji *expressis verbis* takto neoznačuje, a to v případech, kdy může být tato cena zkrácená, a tím pádem ovlivňuje nepřiměřeně či neopodstatněně základ daně. Byť se uvedený názor rovněž vyskytuje v teoreticko-doktrinálním rámci, nelze s Nejvyšším správním soudem souhlasit v rovině, že uvedená situace, kdy je nezbytné aplikovat koncept převodních cen na transakce mezi spojenými osobami, se vyskytuje v případech, kdy jednotlivé osoby jsou vedeny zájmem optimalizovat svoji daňovou zátěž či rezignují na maximalizaci svého zisku. Bude-li totiž uplatněn širší doktrinální rámec, a to zejména z hlediska ekonomického původu převodních cen, není možné uvedenou míru generalizace jednání spojené osoby přijmout, neboť ta nemusí být nutně v postavení úmyslného hříšníka, ale pouze jí nejsou, jak je uvedeno výše, známy veškeré

skutečnosti pro sjednání takové ceny, jenž by bylo možné považovat za tržní. Nutno však přisvědčit, že i na takové případy je nutno nahlížet zcela totožně. Jedná se tedy o formální nedostatek, nevedoucí k jakýmkoliv pochybnostem o ústavně-konformním přístupu Nejvyššího správního soudu. Účel právní normy by však měl Nejvyšší správní soud pojímat trochu širěji, neboť opět jak bylo *expressis verbis* zmíněno v předešlých částech práce, vymezení v daňovém právu hmotném je zpravidla sekundárním krokem reflektujícím určité ekonomické jednání daňových subjektů, které je nezbytné právně regulovat. Zjevnou podstatou dané problematiky, tj. i účelu dotčeného ustanovení, totiž je simulovaná daňově-právní cena, jenž se uplatní v případě, že cena sjednaná je, jakkoliv deformovaná, přičemž tato deformace nevychází z tržních podmínek. Lze poté doplnit vztah daňové právní ceny a ceny sjednané mezi smluvními stranami dle civilního práva, a to rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. března 2013, sp. zn. 1 Afs 99/2012 – 52,

*„...z pohledu soukromého práva (a zejména zásady autonomie vůle) nic nezakazuje, aby podnikatel při kalkulaci ceny stanovil takovou faktickou marži, že z podstatné části bude kryt ztráty prodávajícího vyplývající z jeho neuspokojivého hospodaření. Nicméně v rovině daňového práva nelze tento stav mezi dvěma spojenými osobami tolerovat. Obchodním vztahům mezi nezávislými osobami rozhodně neodpovídá situace, kdy do ceny je kalkulován rovněž příspěvek na krytí ztráty prodávajícího. Započtení podílu na ztrátě [spojené osoby] do ceny surovin je projevem solidarity stěžovatelky jakožto dceřiné společnosti. Solidarita kupujícího s nepříznivou hospodářskou situací prodávajícího by ovšem neměla při sjednávání kupní ceny surovin mezi nezávislými osobami žádné místo...“*

V daném rozsahu je nutné s Nejvyšším správním soudem opět zcela souhlasit, neboť pro oblast převodních cen musí být uplatněn, dnes již trochu zpochybňovaný dualismus soukromého a veřejného práva (například v obecné rovině Gerloch, 2017). Nicméně totožný přístup je možné nalézt i v ostatních teoreticko-doktrinálních pramenech.

Poněkud stranou pozornosti, však stojí určitý *ultima ratio* korektiv, jenž je obsažený v § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 Zákona o daních z příjmů, a to že rámeček převodních cen se má rovněž uplatnit na případy, kdy dvě a více osob vytvořily vztah za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty. Byť se *prima facie* může zdát, že účel příslušné normy dopadající na tyto případy, by neměl být odlišný, je nezbytné se zabývat, zda tyto případy nemají poněkud rozdílnou podstatu. *Ultima ratio* může být na jednání osob, jenž vytvoří vztah za účelem snížení základu daně či

zvýšení daňové ztráty jako deliktní, neboť tyto osoby v zásadě jednají *in fraudem legis*. Bude-li poté vycházeno, že podstata daného ustanovení, jak je uvedeno v teoretických východiscích, je *in natura* deliktní povahy (s výjimkou zmíněné ujišťovací funkce), bylo by možné přijmout, zejména navazující přístupy pro určení převodní ceny v těchto případech aprobované Nejvyšším správním soudem (viz kapitoly této práce vztahující se k aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 Zákona o daních z příjmů Nejvyšším správním soudem). Realizovala-li příslušná osoba transakci s úmyslem *de facto* daň zkrátit, měl by být uplatněn přístup založený nikoliv na mechanismu cenové korekce a neuznání příslušné části nákladu, jenž v důsledku nekalého jednání daňového subjektu vznikl, ale například na simplistickém odhadu odchylky ceny, jenž nutně nemusí užívat komplexní metodiku pro zjištění předmětné převodní ceny, respektive ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami, neboť v případě deliktu by mělo dojít k vyloučení aplikace zásady zjištění daně ve správné výši (srov. § 2 Daňového řádu), ale naopak by se uplatnily zásady správního trestání (blíže např. Bohadlo, Potěšil, Potměšil, 2013). Přestože optikou teoretických východisek se uvedený závěr přijatý Nejvyšším správním soudem o jednotné povaze a podstatě § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů jeví více v mezích ústavně-právních kautel (zejména s ohledem na limity soudcovského dotváření práva, Melzer 2011), nemusí jevit jako vhodný nástroj k postižení ve své podstatě deliktního jednání daňového subjektu. Není zřejmé, z jakého důvodu by měl mít daňový subjekt možnost v případě realizace prokazatelného jednání směřujícího proti obecným principům daňového práva, nečelit mnohem přísnějšímu důsledku v podobě například neuznání celého nákladu jako daňově účinného. Za předpokladu, že u případů, kdy správce daně uplatnil postup pro stanovení ceny transakce dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů u nezávislých osob (tj. jednalo se o osoby jinak propojené z důvodu existence vztahu vedoucího ke snížení základu daně), by docházelo k podání trestních oznámení z důvodu naplnění trestného činu zkrácení daně ve smyslu § 240 Trestního zákoníku, bylo by možné dovodit potvrzení sankčního charakteru této části ustanovení § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů. Bude-li poté uvažována zásada subsidiarity právní represe (srov. Nález Ústavního soudu ze dne 20. února 2014 sp. zn. III. ÚS 934/13 – 2 s Ščerba a kol., 2020), jenž by měla prolínat jednotlivé právní předpisy vymezující postihy za deliktní jednání adresátů právní normy, je nezbytné přijmou závěr, že taková úprava vhodná není. Namísto uplatnění sankce za spáchaný delikt, je totiž daňovému subjektu narovnán stav jeho základu daně způsobem eliminující jím uzavřené soukromo-právní smlouvy s netržní cenou a vyměřeno penále a úrok z prodlení dle § 247 a dále Daňového řádu. To *per se* nicméně nevede k nemožnosti stíhat dotčený daňový subjekt trestně-právně (pouze musí dojít ke zohlednění již založeného postihu v řízení trestním v souladu se zásadou *ne bis in idem*; srov. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 27. listopadu 2014 ve věci Lucky Dev proti Švédsku,

č. 7356/10 a Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. listopadu 2016 ve spojených věcech A. a B. proti Norsku, č. 24130/11 a 29758/11).

*In genere* se tedy jeví samotná podstata úpravy poněkud nejasná, přičemž samotný mechanismus upravený v Zákoně o daních z příjmů spíše směřuje k úvaze nastíněné výše o správně-delikttní povaze dotčeného ustanovení. V dané věci lze rovněž odkázat na judikatorní linii oblasti neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle Zákona o dani z přidané hodnoty v případě zapojení do podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. dubna 2018 sp. zn. 9 Afs 188/2017). Obě z těchto linií v zásadě směřují k vymezení delikttní povahy určitého jednání daňového subjektu, jenž však nespočívá v nenaplnění hmotně-právních požadavků k uznání určitého výdaje, respektive uplatnění nároku na odpočet, ale vědomém jednání v rozporu s účelem právní normy. Předmětná smíšená povaha však může *ultima ratio* vést k neuplatnění výše uvedených principů subsidiarity právní represe, neboť není-li zcela zřejmé, že postihem za delikttní jednání je již samotné odepření možnosti snížit, o výši převodní ceny sjednané nad hranici tržního rozpětí, základ daně, je nepravděpodobné, že příslušný soudní orgán zohlední již takto uložený trest v případném vyměření výše trestu při prokázání naplnění skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně dle § 240 Trestního zákoníku. Aplikováno na oblast Ústavou, respektive Listinou základních práv a svobod, garantovaných práv, může se jevit jako vybočující z ústavní konformity případné nezohlednění delikttní povahy případů, kdy je mechanismus převodních cen aplikován na vztahy nespojených osob, tj. jsou splněny podmínky v § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 Zákona o daních z příjmů (srov. Nález Ústavní soudu ze dne 20.02.2014 sp. zn. III. ÚS 934/13 – 2). Bude-li příslušný trestní soud vycházet pouze z objemu sankcí vyměřených daňovému subjektu ve smyslu § 247 a dále Daňového řádu, je velmi pravděpodobné, že udělená výše trestu bude v rozporu s oběma uvedenými případy (Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 27. listopadu 2014 ve věci Lucky Dev proti Švédsku, č. 7356/10 a Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. listopadu 2016 ve spojených věcech A. a B. proti Norsku, č. 24130/11 a 29758/11).

### **3.2.3. Právní postavení pokynů řady D v právním řádu**

Pohledem judikatury Nejvyššího správního soudu je částečně pozoruhodné, že se zjevně ani správce daně ani daňový subjekt ustanovení jednotlivých pokynů řady D vztahujících se k oblasti převodních cen nikterak nedovolávají. Zůstává tedy nejasné, zda samotné pokyny řady D skutečně pomáhají utvářet správní praxi v oblasti převodních či je vytvářena samotným zněním Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Ze všech analyzovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu týkajících se transferového oceňování se totiž odkaz na

pokyny řady D objevil snad pouze v jediném rozhodnutí ze dne 19. září 2019 sp. zn. 5 Afs 341/2017, němž je na ustanovení pokynů D odkazováno:

*„...v pokynech D-258 a D-332 je v bodech 3.3 stanoveno, že výběr metody závisí na provedené analýze, avšak nelze striktně určit, kdy se která metoda použije. Dle pokynu D-332 je vhodnost použití jednotlivých metod nutné posoudit zejména s ohledem na funkční a rizikový profil podniku. V pokynu D-258 je však uvedeno, že...Vzhledem k tomu, že pro jedno posuzované zdaňovací období byl rozhodný pokyn D-258, který upravoval postup při výběru transakční metody, měl stěžovatel tím spíše zdůvodnit, proč se přiklonil k metodě TNMM. V tomto ohledu se tedy NSS ztotožňuje se závěrem krajského soudu...V rámci ekonomických okolností má být dle pokynů D-258 či D-332 zkoumáno např. geografické umístění, velikost trhu, rozsah konkurence, dostupnost obdobného produktu, úroveň nabídky a poptávky, kupní síla, výrobní náklady, dopravní náklady, čas (sezónnost, uplatnění novinek apod.), regulace trhu atd...“*

*Prima facie* se jeví uplatnění postupů obsažených v pokynech řady D, konkrétně D – 258, D – 332 či aktuálním znění totožného Pokynu D – 34, jako minimálně zvláštní a ojedinělé, neboť jak Pokyn D – 22, tak Pokyn D – 34 hned v úvodu uvádí, že postupy uvedené ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy mají být platné povšechně, tzn. bez ohledu na to, zda se jedná o situaci českých spojených osob či české a zahraniční osoby, jenž je daňovým rezidentem jedné ze zemí, s níž Česká republika uzavřela Smlouvu o zamezení dvojího zdanění (aby nastala vázanost čl. 9 příslušné smlouvy). V daném soudním rozhodnutí se nicméně skutečně jednalo o situaci dvou tuzemských daňových subjektů, jenž vystupovali v pozici spojených osob, což nicméně dle ustanovení předmětných pokynů by nemělo vést k jejich uplatnění, neb ty jej samy *ultima ratio* omezují. Nutno podotknout, že je souladné s výše uvedenou povahou pokynů řady D, že Generální finanční ředitelství provádí aktualizaci v závislosti na změnách ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy samotné. Takový požadavek plyne, jak již bylo zmíněno, z povahy normativních aktů (opět Sládeček, 2016).

#### **3.2.4. Postavení Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy v českém právním řádu**

Jak již bylo nastíněno výše, jednou ze zcela zásadních problematických oblastí uplatnění postupů obsažených ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové

správy je její postavení v právním řádu České republiky. K tomuto problému se mimo jiné vymežil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. června 2014 sp. zn. 7 Afs 96/2012

*„...argumentace výkladovými dokumenty OECD byla v daném případě irelevantní. Tyto pomůcky pro určení skutečné ekonomické podstaty zkoumaných transakcí mohou být jak pro účely ust. § 23 odst. 7 a § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, tak pro účely bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění významným vodítkem pro řešení konkrétního případu, nelze je však brát jako právní předpisy v pravém slova smyslu, nýbrž spíše jako možnou nápovědu při analýze skutečné ekonomické podstaty zkoumaných vztahů a při hledání, jakou funkci a jaké ekonomické důvody měly jednotlivé prvky obchodních operací stěžovatele v jeho podnikání jako celku...“*

Byť je *prima facie* názor Nejvyššího správního soudu v souladu s doktrinárními východisky, a to až na skutečnost, že Nejvyšší správní soud *expressis verbis* neuvažuje otázku právní jistoty adresáta normy. Jak již totiž bylo uvedeno výše Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, není součástí příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, neboť trpí vadou chybějící „ratifikace“. Má-li poté být směrnice výhradně *vodítkem pro řešení konkrétního případu*, měla by minimálně na úrovni Nejvyššího správního soudu být zdůrazněna limitace použití tam popsanych metod způsobem předvídatelným a zaručujícím naplnění principu legitimního očekávání<sup>12</sup>. Dále je nejasné, do jaké míry je posléze tento závěr i reflektován v pozdější jurisprudenci, neboť v některých rozhodnutích jako například rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. března 2016 sp. zn. 52 Af 34/2014<sup>13</sup>, ve kterém krajský soud hojně odkazoval na ustanovení směrnice, aniž by jakkoliv kriticky hodnotil, zda se jedná pouze o *vodítko pro řešení konkrétního případu*. Uvedené se však nevyhnulo ani Nejvyššímu správnímu soudu, kdy lze odkázat například na rozhodnutí ze dne 23. ledna 2013 sp. zn. 1 Afs 101/2012, ale rovněž i jiné. Má-li přitom směrnice být pouze jakýmsi manuálem pro stanovení převodní ceny mezi spojenými osobami, musí být konstatováno, že by měly jednotlivé správní soudy přistupovat mnohem kritičtěji k aplikaci směrnice, a to zejména s ohledem na princip právní jistoty adresáta právní normy. Zejména poté by nemělo být opomíjeno, že pojem užitý v ustanovení § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů *cena mezi nespojenými osobami*, je

---

<sup>12</sup> Uvedené je zejména důležité v případech, kdy dochází k vydávání nové verze Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy a jsou měněny postupy (například v poslední době zejména u finančních transakcí)

<sup>13</sup> Byť lze předmětný rozsudek hodnotit z hlediska uplatněného výkladu a jeho hloubky velmi pozitivně.

neurčitým právním pojmem, jehož interpretace má svá omezení zejména co se týče individuality jeho uplatnění (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 13. listopadu 2007 sp. zn. IV. ÚS 2323/07). *A contrario* se však zdá, že s tímto pojmem je spíše nakládáno poněkud univerzálně. Uvedené lze ilustrovat mimo jiné rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 23. ledna 2013 sp. zn. 1 Afs 101/2012, v němž je pojmosloví *ceny mezi nespojenými osobami* přenesena do roviny ceny respektující princip tržního odstupu, a to vše bez ohledu na jakékoliv vymezení ceny v tuzemském právním řádu například Zákoně o oceňování majetku. Nejvyšší správní soud *expressis verbis* uvedl:

*„...princip zkoumání tržního odstupu byl zaveden do české legislativy již v roce 1996 právě zmíněným § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Předmětem zkoumání podle Směrnice OECD o převodních cenách (z r. 1995) jsou řízené transakce, jejich ocenění a rozdělení zisku z nich plynoucích mezi sdružené podniky. Základem pro uplatnění principu tržního odstupu je provedení tzv. srovnávací analýzy, kdy je nutné najít k řízeným transakcím srovnatelné nezávislé transakce...“*

V tomto případě nelze s Nejvyšším správním soudem souhlasit, jelikož tvrzení o zavedení principu *zkoumání tržního odstupu* není správné. Do českého právního řádu, konkrétně do Zákona o daních z příjmů byl zaveden pojem zcela odlišný, a to již výše zmíněný *cena mezi nespojenými osobami*<sup>14</sup>. Směšování uvedených pojmů je přitom nutno kategoricky odmítnout, a to, přestože se bude jednat o dvě množiny, které se z převážné většiny překrývají. Důvodem přitom je zejména odlišné stanovení takové ceny. Jak je uvedeno v teoretických východiscích pro dodržení principu *tržního odstupu* je nutno zachovat preferenci metody stanovení převodní ceny a zároveň naplnit určité kroky definované ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, zatímco v případě „prosté“ *ceny mezi nespojenými osobami* není metodika stanovena a je poté na správci daně či daňovém subjektu jaký postup pro takové určení ceny použije. Doplnit lze rovněž o pohled právě Zákona o oceňování majetku, jenž sice nestanovuje konkrétní způsob určení jednotlivé ceny, ale vymezuje pouze pořadí použitých cen z hlediska dostupnosti dat. Bylo poté právě na Nejvyšším správním soudu, aby se pokusil vyložit význam *ceny mezi nespojenými osobami* v souladu s principy jednoty právního řádu (např. Whelanová, 2020). Nejvyšší správní soud se posléze rozhodl přistoupit k této problematice v rozhodnutí ze dne 31. března 2009 sp. zn. 8 Afs 80/2007 následovně:

---

<sup>14</sup> Přesněji *cena, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek*



„...ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů *expressis verbis* nehovoří ani o ceně běžné ani o ceně obvyklé, nýbrž jen o cenách sjednávaných v běžných obchodních vztazích. Oba pojmy jsou si přitom obsahově velmi podobné a neodporují smyslu a účelu zákona, a proto je možné užívat s odkazem na předmětné ustanovení zákona o daních z příjmů, pojmu obou. V praxi se však užívá spíše pojem obvyklá cena, a to zejména z důvodu, že samotné citované ustanovení odkazuje na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, který již pojem „ceny obvyklé“ pro účely tohoto zákona legálně definuje...“

V uvedeném rozhodnutí Nejvyšší správní soud opomněl jeden důležitý aspekt, že samotné znění § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů použití postupů<sup>15</sup> dle Zákona o oceňování majetku umožňuje až v momentě není-li možné stanovit *cenu mezi nespojenými* osobami. Aniž by přitom Nejvyšší správní soud rozebral, jakým způsobem je možné výkladově překlenout *expressis verbis* zmíněné sekundární použití Zákona o oceňování majetku, rozhodl že je *de facto* možné na všechny postupy vedoucí k určení převodní ceny pohlížet podobně. Tento závěr je nutné považovat rovněž za sporný. Zejména je poté problematické, pokud se jednotlivé postupy navzájem mírně odlišují. Byť je možné se domnívat, že tyto odlišnosti budou nevýznamné povahy, nelze to s jistotou, jakou k tomu přistoupil Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozhodnutí, tvrdit. *A limine* nelze po daňovém subjektu či správci daně totiž požadovat dogmatické postupování podle Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy v případech, kdy by výsledek by veskrze umělejší. Naopak v takových případech by měl být daňový subjekt či správce daně oprávněn uplatnit zjednodušený postup založený spíše na vlastní úvaze a znalosti lokálního tržního prostředí, a to, přestože nemusí být příslušný produkt či služba poskytnutá mezi spojenými osobami plně srovnatelná. Je pozoruhodné, že v pozdější judikatuře Nejvyššího správního soudu se obdobný pohled vyskytuje, avšak v poněkud jiné situaci (blíže viz kapitola této práce Cena při neexistenci relevantních dat). Je nicméně nezbytné poukázat na skutečnost, že Nejvyšší správní soud nebyl v nikterak jednoduchém postavení, neboť byl vystaven nelehké povinnosti vyložit neurčitý právní pojem, který byl roztržštěn napříč jednotlivými právními předpisy, přičemž samotné pojmosloví bylo vždy částečně odlišné.

S ohledem na spornost postavení Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy v českém právním řádu, nelze nezmínit, že k uvedené oblasti se rovněž

---

<sup>15</sup> Je nezbytné připustit, že pokud by Nejvyšší správní soud uvažoval výše nastíněným směrem hlouběji v zásadě by mohl dojít k závěru, že

vyjadřoval, ve snad jediném meritorním rozsudku k oblasti aplikace ustanovení o převodních cenách dle zákona č. 595/2003 Z.z., o daních z příjmů, i Nejvyšší soud Slovenskej republiky, kdy nad rámec výše uvedeného dovedl v Rozsudku 3Sžfk/14/2019 ze dne 8. července 2020 následovně:

*„...Smernica OECD nie je prameňom práva v súlade s praxou najvyššieho súdu založenou rozsudkom sp. zn. 8 Sžf/67/2014. Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní z roku 1995 nie je všeobecne záväzným právnym predpisom (normatívnym právnym aktom) a na jej obsah sa nevzťahuje princíp iura novit curia. Ide však o dôležitý interpretačný nástroj pri medzinárodnej daňovej praxi a ako interpretačný nástroj je aplikovateľná. Keďže sa však na ňu nevzťahuje princíp iura novit curia, musí, byť doložený jej oficiálny text aj s prípadnou ďalšou aplikačnou praxou...“*

Najvyšší soud Slovenskej republiky ve skrze totožně s českým Nejvyšším správním soudem vyloučil Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy jako obecně platný pramen práva, avšak dále dovedl jeho zcela klíčovou vlastnost. Nelze-li totiž považovat uvedenou směrnici toliko za pramen práva, neměla by být v rámci rozhodovací činnosti soudů užívána v případech, kdy není příslušnými osobami zúčastněnými na soudním řízení provedena jako důkazní prostředek. *Stricto sensu* totiž je nutné považovat Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy pouze jako zmíněný důkazní prostředek, u kterého, jak bezchybně poukázal Nejvyšší soud Slovenské republiky, nelze uplatnit zásadu *iura novit curia*. Uvedený závěr však má svoji hlubší doktrinální podstatu, neboť bude-li aprobován zmíněný názor, bylo by rovněž nasnadě připustit nepřislusnost moci soudní k její interpretaci. Prvoinstanční i kasační soudy České republiky by ji tak byly povinni užívat výhradně ve smyslu obecného tvrzení možnosti určitého postupu daňového subjektu. To samo o sobě by asi nevedlo k jiným závěrům ve většině rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, avšak v případě, kdy například došlo ze strany některého ze soudů k odmítnutí určitého postupu užitého daňovým subjektem, jenž nebyl v dané směrnici popsán nebo na který měl správce daně jiný názor z hlediska aplikace postupů upravených ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, může se takový rozsudek jevit jako vadný. Subsidiární otázkou v dané věci vyvozenou právě z povahy této směrnice totiž nutně musí být, jakým způsobem mají správní soudy nakládat s posouzením provedených správcem daně a s důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem. Optikou výše uvedeného názoru o povaze směrnice, není zřejmé, zda

uplatnění postupů v ní obsažených není fakticky *queastio facti*. V takovém případě by totiž byl prvoinstanční soud vždy povinen ověřit závěry provedené jednou či druhou stranou na základě jednotlivých důkazních prostředků znaleckým posouzením. O to problematičtější se poté jeví závěr Nejvyššího správního soudu uvedený v rozhodnutí sp. zn. 5 Afs 34/2012 ze dne 22. března 2013. Zcela zásadním aspektem posouzení Nejvyšším správním soudem je podřazení rozhodnutí správce daně o volbě kritérií pro srovnávací analýzu pod správní uvážení. To je přitom dle Hendrycha (2009) třeba chápat jako diskreční pravomoc správních orgánů k provedení uvážení v hranicích, které jsou mu zákonem stanoveny. Výslovně však uvádí, že správní uvážení je zpravidla spojováno v legislativní podobě s existencí alternativních možností rozhodnutí, které jsou správnímu orgánu v příslušném právním předpise dány (například výčtem), či faktickým užitím slovního obratu „může“. V neposlední řadě doplňuje, že moderní právní stát odmítá vrchnostenské neomezené pojetí správního uvážení. Mates (2010), který vychází z Weyera, dále k vázanosti správního orgánu zákonem uvádí, že nelze zcela předpokládat jeho vázanost úplnou a očekávat, jakési automatické a jednoznačné přiřazení příslušné skutkové podstaty pod dotčená ustanovení právního předpisu, nicméně na druhé straně rovněž nelze připustit přílišnou volnost správního orgánu. Tedy má-li být vymezeno správní uvážení, je nutné připustit, že vždy musí správní či daňově-správní orgán disponovat určitou mírou volnosti, avšak pouze v mezích stanovených příslušnou právní normou, kdy ta samotná připouští mnohost řešení a dává je příslušnému orgánu k užití. V zásadě shodně poté správní uvážení vymezuje Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl.ÚS 31/08 ze dne 12. prosince 2012, který dodává, že nelze připustit takový stav, kdy by vedlo k nepodloženým rozhodnutím či svévoli správního orgánu a samotné správní uvážení musí být vždy realizováno v mezích stanovených ústavním pořádkem, právní normou či obecnými právními zásadami ovládající správní řízení. Již z jazykového výkladu dle jeho názoru plyne, že se jedná *stricto sensu* o úvahu a nikoliv „aplikaci právních norem s kazuistickými hypotézami“. Závěr Nejvyššího správního soudu však *prima facie* dostatečně detailně nevysvětluje, z jakého důvodu aplikaci dílčího postupu upraveného Směrnicí OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy považuje právě za problematiku správního uvážení. S ohledem na skutečnost, již mimo jiné aproboval právě Nejvyšší správní soud ve shora uvedených rozhodnutích, že Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy není *stricto sensu* pramenem práva, nemělo by se jednat o správní uvážení, neboť pro něj je nezbytné, aby mu byly vymezeny limity právním pořádkem. Na základě této vady měl Nejvyšší správní soud uvažovat o podřazení pod *queastio facti*, což by při hlubší analýze více odpovídalo výše uvedenému postavení směrnice v právním řádu České republiky. Podstatná je přitom správnost vyhodnocení, zda se jedná o otázku skutkovou či správní uvážení z hlediska případné ochrany práv poplatníka. Zatímco v případě

*queastio facti* by o korektnosti srovnávací studie, respektive o výběru vhodných kritérií, rozhodoval soudem stanovený znalec (srov. § 95 daňového řádu, § 127 občanského soudního řádu, § 56 řádu správního), bude-li se jednat pouze o správní uvážení bude v zásadě poněkud vrchnostenským způsobem rozhodovat o dílčích postupech pro stanovení převodní ceny pouze správní orgán sám, s velmi omezenou možností soudního přezkoumání. Ostatně jak uvedl i Ústavní soud v dnes již historickém nálezu sp. zn. IV. ÚS 116/96 ze dne 10. října 1996 Ústavní soud (potažmo Nejvyšší či Nejvyšší správní soud) je toliko oprávněn přezkoumávat, zda správní úvaha konkrétního orgánu nevybočila z určitých mezí, nikoliv však provést kompletní přezkoumání zvoleného správního uvážení. Aplikací na problematiku vyhodnocení správnosti postupu uplatněného jednou či druhou stranou sporu, může být dopad zcela zásadní a vést *a limine* k nesprávnému závěru soudu. Například Skulová (2003) sama připouští, že samotná hranice mezi správním uvážením a otázkou skutkové podstaty je velmi tenká, přičemž pokud by bylo uvažováno klasické pojetí správního uvážení, bylo by nutné připustit, že by mělo vycházet z dostatečně zjištěného skutkového stavu. Obdobně Lichnovský et al. (2021) uvádí, že rozlišení otázky skutkové a právní, nutné chápat jako odvozenou rovinu správního uvážení, je velmi delikátní záležitostí. V neposlední řadě o témže pojednával opět Ústavní soud v nálezu sp. zn. II. ÚS 664/19 ze dne 27. dubna 2020, ve kterém přisvědčil, že není-li možné jednoznačně rozhodnout o jaký typ otázky se jedná, musí být připuštěno i přezkoumání otázky skutkové. V zásadě tímto Ústavní soud navázal na předešlé uplatňování doktríny *in favorem libertatis*.

Ustanovení případného znalce je přitom možné vykonat již v (i) daňovém řízení samotné či až v rámci (ii) soudního přezkumného řízení dle Soudního řádu správního. V oblasti daňového řízení je poté podmínkou užití znaleckého posudku vyhodnocení, zda správní orgán disponuje dostatečnými znalostmi pro posouzení takové skutkové otázky či nikoliv (srov. § 95 daňového řádu a § 56 řádu správního), neboť obě dotčená ustanovení *stricto sensu* vychází právě z povinnosti ustanovit soudního znalce za předpokladu absence nezbytných znalostí na straně správce daně (srov. Baxa et al., 2011 k výkladu povinnosti či oprávnění správce daně). V této věci je však nutno poukázat, že samotná teoretická východiska k určení rozsahu znalostí poněkud chybí. Poměrně shodně Baxa et al. (2011), Grossová, Matyášová (2015), Rozehnal (2019) či Lichnovský et al. (2021) toliko uvádějí společné východisko pro stanovení znalce v podobě chybějící specifické vědomosti / znalosti v dané oblasti na straně správce daně. Grossová, Matyášová (2015) jako příklad zmiňují otázky stavebně-technické či oblast stanovení ceny obvyklé, avšak bez hlubšího popisu, proč zrovna tato vědomost do roviny správce daně spadat nemůže. Rozehnal (2019) poté doplňuje, že se musí jednat o otázky technické nikoliv právní, to samotné však vyplývá z doktrinálního dělení *queastio facti* versus *queastio iuri* (viz výše). Doktrinálně se tedy jeví jako

minimálně nejasné, jakou vědomostí v otázce skutkové správce daně disponovat může a jaká znalost je již mimo jeho sféru. *Prima facie* by bylo možné uvažovat o rovině znalosti (i) faktické či (ii) dogmatické. Znalost faktická by přitom musela vždy být posouzena nejenom kazuisticky, tj. v konkrétním případě, ale rovněž u konkrétního správce daně, respektive daného zaměstnance. Zdá se přitom, že v takovém případě by zjevně docházelo k odlišnému přístupu napříč jednotlivými správci daně, neboť ty by zajisté nebyly s to zabezpečit stejnou úroveň znalosti na všech dílčích úrovních finanční správy. Dogmatická úroveň znalosti by poté omezovala možnost posouzení správce daně pouze na otázky kazuistické aplikace daňového práva. V takové situaci by však možnosti použití vlastního znalostního aparátu správce daně byly zásadně omezené a nebyla by naplňována zásada hospodárnosti v souladu s § 7 Daňového řádu. Uvedený širší pohled se rovněž *inter alia* objevuje například u Zahradníkové (2010). Je tedy logické, že rozhodovací praxe k výkladu neurčitého právního pojmosloví *odborných znalostí, které správce daně nemá* přistoupila pragmatičtěji, tak aby zároveň byly zachovány základní principy daňového řízení, ale zároveň nedocházelo k odlišnému výkladu práva pro případy, kdy konkrétní správce daně disponuje znalostí, jíž jiný nikoliv. Tento přístup přitom aproboval Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 18. června 2020 sp. zn. 2 Afs 282/2018, v němž připustil, respektive nezpochybnil, že správce daně může disponovat znalostí v oblasti převodních cen a není tedy povinen vyhotovovat posudek revizní (jednalo se o případ, kdy znalec byl ustanoven až v následném soudním řízení krajským soudem dle § 127 občanského soudního řádu (ve vazbě na § 64 soudního řádu správního). V jurisprudenci se poté objevuje nutnost znaleckého posouzení již v určité fázi probíhajícího dokazování přímo správním orgánem, respektive specificky pro daňové řízení správcem daně, zejména v několika oblastech. V případě převodních cen je nezbytné poukázat zejména na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. ledna 2021 sp. zn. 5 Afs 310/2019, ve kterém sám správce daně přistoupil k použití znaleckého posudku přímo v oblasti transferových cen, konkrétně poté pro účely stanovení obvyklé úrokové míry. Jednalo se přitom o situaci, kdy správce daně nebyl schopen získat relevantní data o srovnatelných transakcích, neboť jím oslovené bankovní instituce určitý odhad úrokové míry aplikované na příslušnou transakci poskytl, avšak vždy s dovětkem, že obdobnou výši úvěru by v rámci běžných tržních podmínek vůbec neposkytl z důvodu chybějícího zajištění, informací o bonitě dlužníků, atd. Správce tak přistoupil ke stanovení znalce v souladu s § 95 Daňového řádu, jelikož neměl k dispozici data, z nichž by mohl příslušnou převodní cenu, konkrétně úrok obvyklý stanovit. Z hlediska samotné metodiky provedení takového ocenění se však nejedná v porovnání s obecnou problematikou

stanovení převodní ceny o znalosti nikterak specifické. Lze například vycházet z CAPM<sup>16</sup> modelu popsaném Modigliani a Millerem (1958) využívající údajů o bezrizikové úrokové míře a rizikové příirážce. Částečně odlišnou judikaturní linií, kdy Nejvyšší správní soud opakovaně potvrdil, že správce daně musí využít při posouzení skutkového stavu znalce ustanoveného dle § 95 Daňového řádu, se vztahuje k posouzení prvku ocenitelné novosti a výzkumné nejistoty ve smyslu § 34 Zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 10 Afs 24/2014 ze dne 11. června 2015 jednoznačně rozhodl, že obě z uvedených otázek spadají pod hodnocení stavu skutkového, pro který nemá správce daně vhodné odborné znalosti, aby byl s to posoudit, zda příslušný projekt výzkumu a vývoje dle § 34 Zákona o daních z příjmů, je po technické stránce způsobilý pro odpočet od daně z příjmů. Rovněž je možné v judikatuře Nejvyššího správního soudu (například 9 Afs 87/2012, 2 Afs 67/2012, aj.) možné pozorovat postup správce daně, kdy nejprve vyhodnotí, zda jemu dostupná data a informace o srovnatelné ekonomické transakci jsou jemu dostupná, přičemž vyhodnotí-li, že nikoliv posléze využívá postup dle § 92 Daňového řádu.

Z hlediska samotné druhu řízení, v němž by mělo k ustanovení znalce dojít (*ultima ratio* rovněž na základě znaleckého posudku vypracovaného daňovým subjektem v souladu s § 127a občanského soudního řádu; detailněji viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. července 2015 sp. zn. 9 As 206/2014), se lze domnívat, že nejzazším okamžikem je řízení před prvostupňovým soudním orgánem. Je-li tedy mezi daňovým subjektem a správcem daně sporu o použitých postupech, měl by být příslušný správní soud povinen postupovat dle § 127 občanského soudního řádu a ustanovit znalce k posouzení předmětné skutkové otázky. Jinými slovy závěr Nejvyššího správního soudu vymezený v rozhodnutí sp. zn. 5 Afs 34/2012 ze dne 22. března 2013, je nutné považovat za neodpovídající postavení Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy v českém právním řádu. V rozporu s ústavním pořádkem však není závěr Nejvyššího správního soudu samotný, že správce daně může provést uplatnit postupy ve směrnici obsažené za předpokladu, že disponuje příslušnou znalostí v dané oblasti, ale skutečnost, že označil aplikaci směrnice správcem daně jako správní uvážení. Jak bylo výše uvedeno správní uvážení je limitováno samotným právním pořádkem, přičemž není-li možné určité postupy považovat za z něj vycházející, jelikož nejsou jednotlivými právními předpisy definovány, nelze o takovém uvážení ani hovořit. Provedl-li tedy správce daně kroky ke zjištění příslušné převodní ceny, na základě vlastní úvahy, musí tyto závěry *stricto sensu* v této rovině zůstat. Je poté na prvoinstančním soudu, aby případně ověřil, která ze stran ve své úvaze pochybila, prostřednictvím soudem ustanoveného znalce.

---

<sup>16</sup> Capital Assets Pricing Model

Výše uvedené je možné shrnout do několika závěrů, a to (i) Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy není pramenem práva, ale pouze určitou pomůckou či návodem při stanovování ceny ve smyslu § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů ve smyslu výkladu neurčitého právního pojmu *ceny mezi nespojenými osobami*, (ii) postup správce daně při zjišťování převodní ceny nemůže být správním uvážením, neboť to je možné provádět toliko v mezích definovaných právními předpisy jinak se jedná o svévoli správního, respektive daňově-správního orgánu, (iii) oblast zjištění převodní ceny musí vzhledem k nemožnosti považovat Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy za pramen práva spadat pod *questio facti* a (iv) prvoinstanční správní soud je ve sporech, pro které je nutno vyjasnit skutkových otázek povinen ustanovit znalce.

Bude-li však na uvedenou komplexní vadu nahlíženo pragmatičtěji, je třeba přisvědčit, že při prohlášení nezákonnosti jednotlivých postupů správce daně z důvodu absence právního základu ve formě předpisu stanovujícího meze a pravidla, jenž mají být ať již správcem daně tak daňovým subjektem respektovány, by zřejmě bylo dospěno ke stejným meritorním závěrům. Rozdíl by nicméně spočíval ve shora uvedeném, že by orgán moci soudní byl povinen vyložit neurčitý právní pojem § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů *ceny sjednané mezi nespojenými osobami* pro každý případ jednotlivě, tj. určit právní rámec postupu znalce a ustanovit jej pro zjištění příslušné převodní ceny. Za předpokladu, že by následně jednotliví účastníci řízení měly vůči znaleckému posudku výhrady, jenž by nebyly odstraněny ani revizním znaleckým posudkem, je velmi pravděpodobné, že by Nejvyšší správní soud musel nahlédnout blížeji do metodiky pro určení převodní ceny a vyložit postupy tam určené, tedy *de facto* meritorně rozhodnout o jejich vhodnosti a správnosti.

Pokud bude odhlédnuto od výše nastíněných zásadních vad vztahujících se k postavení postupů vymezených v pokynech řady D a Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy v českém právním řádu včetně příslušných subsidiárních aspektů, je zajisté vhodné rovněž detailněji zanalyzovat, zda Nejvyšší správní soud příliš meritorně nevybočil v některém ze svých rozhodnutí a tím potenciálně zasáhl do Ústavou a Listinou zaručených práv. Je nutno však na tyto oblasti nahlížet pragmatičtěji a spíše aplikovat pohled *sensu largo*, neboť by formalistický pohled mohl vést sice k právně správným závěrům, avšak je velmi pravděpodobné, že by mohlo být v mnoha případech zhodnoceno, že výklad Nejvyššího správního soudu nemá oporu v příslušných právních předpisech, neboť, jak již bylo uvedené výše, uplatnění postupů upravených v dané směrnici je stíženo vadou povahy pramene práva.

### 3.2.5. Způsob a metodika stanovení převodní ceny

Způsobem stanovením veřejno-právní ceny *in genere* se Nejvyšší správní soud zabýval již v roce 2004, a to v nikoliv rozhodnutí daňovém. Konkrétně se jednalo o rozsudek ze dne 11. února 2004 sp. zn. 7 A 72/2001. Sice by se mohlo jevit, že názor v něm obsažený bude již s určitou jistotou překonán, avšak úplně tomu tak není, jelikož i v pozdějších rozhodnutí se na tuto vlastní judikaturu odvolával. Specificky poté Nejvyšší správní soud zmiňuje, že:

*„...není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat...“*

V případě doplnění určitého kontextu k uvedenému rozsudku, je nezbytné zejména poukázat na skutečnost, že se jednalo o jedno z prvních rozhodnutí, v němž byla stranami sporu zpochybňována otázka administrativního stanovení ceny. S ohledem na poněkud běžný judikatorní vývoj, nelze očekávat, že v takto problematické právní otázce budou jak samotnými stranami, tak Nejvyšším správním soudem identifikovány veškeré možné situace, na které by mohlo být předmětné provedené vymezení v budoucnu uplatněno (srov. například judikaturní linii v oblasti vymezení předmětu daně z příjmů například). V zásadě takovéto široké očekávání není možné na Nejvyšší správní soud klást a zpravidla je nezbytné posečkat až na následné užití vymezeného závěru či právní věty v další rozhodovací praxi. Závěr obsažený ve shora uvedené rozsudku 7 A 72/2011 je možné v obecné rovině považovat za bezchybný a nacházející se svým postavením v ústavních kautelách, a to primárně z důvodu akcentace nutnosti přezkoumatelnosti postupu stanovení ceny orgány soudní moci. Nutnost posečkání na následný vývoj v jurisprudenci, lze podpořit navazujícím rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 31. března 2009 sp. zn. 8 Afs 80/2007, ve kterém v zásadě vychází opět z totožné právní argumentace a zdůrazňuje nezbytnost přezkoumatelnosti postupů pro stanovení ceny užitých, v tomto případě, již správcem daně, konkrétně poté následovně:

*„...zákon o daních z příjmů neurčuje přesný způsob, jakým má správce daně stanovit cenu běžnou v prostředí fungující hospodářské soutěže, pouze ji nepřiliš přesně vymezuje. Jen v případech, ve kterých tuto cenu nelze podle § 23 odst. 7 určit, se použije cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. To ovšem neznamená, že určení její výše závisí na libovůli správce daně. Zákonodárce mu poskytl značný*



*prostor pro posouzení, díky kterému může postupovat s ohledem na specifika každého konkrétního případu. Je na jeho uvážení, které subjekty zahrne do vzorku pro zjištění ceny obvyklé, na druhou stranu však zvolené subjekty musí korespondovat se situací daňového subjektu (osoby blízké či jinak spojené), a své úvahy o výběru musí odůvodnit. Jsou na něj kladeny takové požadavky, aby případné zvýšení daňové povinnosti bylo zákonné a spravedlivé a jeho rozhodnutí přezkoumatelné...“*

Byť zde Nejvyšší správní soud přímo neodkazuje na příslušná ustanovení Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy v zásadě korektně vychází z předpokladu charakteristického pro stanovování jakékoliv převodní ceny ve smyslu § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů, a to srovnatelnosti příslušných transakcí, které mají tvořit oceňovací etalon pro následné ověření, zda daňový subjekt postupoval v souladu s dotčeným ustanovením Zákona o daních z příjmů. Takovýto požadavek se rovněž objevuje v doktrinálních východiscích, neboť je jím *de facto* naplňován cíl příslušného ustanovení i s ohledem na základní principy správy daní (srov. § 1 odst. 2 Daňového řádu či Baxa a et al., 2011). *Exempli causa* správce daně a daňový subjekt nejenom, že by při stanovování převodní ceny pro určitou transakci realizovanou mezi spojenými osobami neměly užívat data, jenž trpí vadou nesrovnatelnosti z důvodu odlišnosti jednotlivých skutkových okolností uzavření transakce, rozložení práv a povinností smluvních stran, aj. dle výše uvedených doktrinálních východisek, ve smyslu obchodně-ekonomických charakteristik nezávislé a závislé transakce, ale taktéž by měly své postupy náležitě odůvodnit právě a zdokumentovat, právě s odkazem na přezkoumatelnost jejich postupu. Slovy Nejvyššího správního soudu správce daně při přezkoumávání ceny sjednané mezi spojenými osobami nemůže jednat pouze na základě své libovůle, ale jeho jednání musí být podloženo příslušnými postupy upravenými v právním řádu (srov. Skulová, 2011 či Mates, 2013).

V pozdější judikatuře opět Nejvyšší správní soud uvedené koncepty rozpracoval hlouběji, když se posléze vyjádřil i k samotnému způsobu, respektive, postupu, jenž by měl být daňovým subjektem či správcem daně volen pro účely zjištění převodní ceny. V svém rozhodnutí sp. zn. 7 Afs 74/2010 ze dne 27. ledna 2011 však poněkud zmírňuje omezení shora uvedené volnosti správního uvážení a uvádí, že:

*„...referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost*

*dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost...“*

Problematicčnost uvedeného rozhodnutí leží primárně v rovině volnosti dané správci daně, neboť logika úvahy učiněné Nejvyšším správním soudem není *a priori* z hlediska účelu normy vymezeného v doktrinálních východiscích chybná. Zjednodušeně by měl postup správce daně či daňového subjektu respektovat určitou posloupnost, ať upravenou ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (srov. Kapitola II Část I Článek A Směrnice) či *ultima ratio* Zákoně o oceňování majetku. Tou poté je v prvé řadě ověření dostupnosti srovnatelných dat pro určení převodní ceny mezi spojenými osobami, přičemž jsou-li data dostupná musí mít správce daně či daňový subjekt povinnost tato data použít, nejsou-li poté data k obdobné transakci k dispozici je možné přistoupit k hrubšímu odhadu ceny ve smyslu úvahy Nastíněné zcela respektuje teoretický základ, avšak při přehnaně formalistickém pohledu, musí být Nejvyššímu správnímu soudu vyčteno užití slova *zejména* ve větě druhé výňatku z předmětného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud by neměl při své rozhodovací praxi dávat správci daně nadměrnou volnost ve vlastním správním uvážení ohledně způsobu jakým cenu stanoví, jelikož, opět jak již bylo uvedeno výše, příliš široká volnost daná správnímu orgánu může vést k libovůli správce daně, tj. i porušení ústavních principů (je přitom nutné zcela pominout skutečnost, že samotná libovůle je *sensu largo* již v jednání správce daně, nicméně i daňových subjektů, přítomna, neboť užívané postupy nejsou upraveny právním řádem České republiky, ostatně jak je uvedeno v předešlých částech analýzy). S ohledem na faktickou stránku uplatnění úvahy správce daně je poté sporné, zda přiznaná možnost provést stanovení převodní ceny odhadem opírajícím se o racionální úvahu je možné považovat za výklad práva *secundum et intra legem*. Samotný Zákon o daních příjmů ani Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy přitom takový postup neaprobují. Má-li přitom takový postup stát pouze na principu „pseudo-zmocnění“ vymezeného Nejvyšším správním soudem, poté je jednoznačně dán předpoklad pro porušení ústavně-právních mezí (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), neboť takové uložení *in fine* daně nelze považovat za realizované na základě postupu upraveného v zákoně. Byť se jeví takovýto závěr nadmíru tvrdý, musí být zdůrazněno a v zásadě zopakováno, že případné nedostatky v úvaze Nejvyššího správního soudu plynou zpravidla ze zcela nedostatečného právního základu pro provádění předmětných korektivů. Šíře pro příslušný postup správce daně, jenž je upravena neurčitým právním pojmem *cen mezi nespojenými osobami*, tak jak je vymezen v § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů je zcela neobvyklá a nelze ji považovat za ústavně-konformní. Z ostatních rozhodnutí zabývající se způsobem určení převodní ceny, je

možné blíže poukázat na rozhodnutí z 29. ledna 2020 sp. zn. 9 Afs 232/2018, ve které došlo k zpřesnění výše uvedeného rozsudku 7 Afs 74/2010 následovně:

*„...pokud budou existovat reálné nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou se spornou transakcí plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Pokud sporná transakce nebude s nezávislými transakcemi plně srovnatelná (zpravidla proto, že se komodita nebo podmínky těchto transakcí budou lišit), je zapotřebí vyjít z nezávislých transakcí, které jsou svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přiléhavě korigovat...“*

Z hlediska věcné podstaty závěru vyřčeného Nejvyšším správním soudem je částečně nasnadě uvést, že úvaha zmíněná v první větě citované části nastane ve velmi ojedinělých situacích, kdy lze *de facto cenu mezi nespojenými osobami* přímo nalézt na spotovém či jiném podobném trhu. Jedná se tedy toliko o kótované komodity jako cenné papíry, komodity obchodované na burze atp. V rámci českého burzovního prostředí je však užití tohoto postupu, v němž by se vyskytovala na trhu nezávislá přímo srovnatelná transakce, v podstatě nereálné. Ve všech ostatních situacích, kdy neexistuje přímý spotový trh, tj. burza, musí být prvotně zjištěná cena ve srovnatelné transakci příslušným způsobem upravena, či je nutné alespoň dostatečně zdůvodnit proč nebyla korigována z důvodu například odlišného trhu, na němž se transakce mezi spojenými osobami realizovala atd. Ostatně tento pohled na užití *srovnatelné nezávislé ceny* je obsažen i v doktrinálních východiscích (Kapitola II Část II Článek B Směrnice). Aniž by bylo nutné, jakkoliv kriticky hodnotit názor Nejvyššího správního soudu, jeví se aplikovatelný na extrémně malý okruh situací. Vzhledem k neznalosti konkrétních východisek pro uvedené rozhodnutí, je spíše nasnadě podotknout, že jak správce daně, tak případně daňový subjekt, by neměly výše uvedenou úvahu brát jako zjednodušení jimi uplatňovaných postupů pro určení převodní ceny. Vždy musí být v prvé řadě dostatečně zjištěný skutkový stav, tj. za jakých okolností, s jakým rozložením práv a povinností, respektive funkcí a rizik, jednotlivé spojené osoby příslušnou transakci realizovali, aby bylo možné ověřit, zda se skutečně na trhu nevyskytuje plně srovnatelná nezávislá transakce. Přesně tento logický postup sledující postupy obsažené ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy za účelem dosažení převodní ceny co nejlépe odpovídající příslušným okolnostem, za kterých byla transakce mezi

spojenými osobami realizována, posléze Nejvyšší správní soud akcentuje v rozhodnutí ze dne 21. ledna 2020 sp. zn. 9 Afs 232/2018, a to takto:

*„...okruh nezávislých transakcí, z nichž lze při určení referenční ceny vyjít, je značně široký. Nelze z něj bez dalšího vyloučit např. nezávislou transakci uzavřenou v jiném časovém období, protože údaj o její ceně může být pro období, kdy byla uzavřena řízená transakce, korigován s ohledem na vývoj cen na relevantním trhu. Obdobně nelze vyloučit např. nezávislou transakci z jiné země, neboť i v tomto případě je údaj o její ceně možné korigovat s ohledem na makroekonomické srovnání s tuzemskem. Výběr nezávislých transakcí a, nebudou-li plně srovnatelné, přiléhavý způsob jejich korekce (jež relevantní dopady vzájemných rozdílů vyloučí) je nutné učinit na základě objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných kritérií (viz rozsudek ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, č. 1852/2009 Sb. NSS, str. 4), která jsou opřena o ekonomicky racionální úvahu (viz výše citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 74/2010 - 81). ...“*

*A contrario* vůči názoru Nejvyššího správního soudu by tedy neměl v daném případě správce daně rezignovat na provedení funkční a srovnávací analýzy, neboť tak je v pojetí OECD stěžejním základem nikoliv pro přímé stanovení převodní ceny, ale právě pro objektivní zjištění veškerých skutečností o transakci realizované spojenými osobami. S určitým časovým odstupem však Nejvyšší správní soud pohled na možnost užití *nezávislé srovnatelné ceny* zpřesnil přímo v duchu teoretických východisek. Jednalo se přitom o rozhodnutí 4 Afs 75/2021 ze dne 30. 9. 2021, v němž bylo mimo jiné konstatováno:

*„...pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny.... Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku*

*100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější...“*

Přestože samotné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. ledna 2021 sp. zn. 3 Afs 393/2019 se blíže nevymezuje k problematice uplatnění principu *in favorem libertatis* i na problematiku zvolení postupu určení převodní ceny *per se*, lze v bodu 43 uvedeného rozsudku pozorovat námitku stěžovatelky vztahující se právě k této oblasti. Nejvyšší správní soud však v dané věci podřadil tuto otázku pod jím definovanou konstantní rozhodovací praxi a vztáhnul tak doktrínu *in favorem libertatis* výhradně na výsledně zjištěnou cenu ve správce daně zvoleném přístupu pro stanovení převodní ceny. *De facto* tak opomenul vyjádřit se k otázce, zda je správce daně povinen *ex officio* zkoumat, zda uplatněním jiného postupu pro stanovení převodní ceny by nebylo možné dosáhnout výsledku výhodnějšího pro daňový subjekt.

### **3.2.5.1. Volba metody převodní ceny**

V případě uplatnění výše nastíněných doktrinálních východisek pro určení převodní ceny obsažených ve Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (srov. Kapitola II, Část I, Sekce A, bod 2.2 Směrnice) je však nutné připustit, že musí být podrobena kritické analýze i samotná úvaha správce daně ve věci volby vhodné metody určení příslušné transferové ceny, a to tak, aby z jejího odůvodnění bylo možné jednoznačně určit, že se jedná o postup nejenom dostatečně spolehlivý, ale rovněž nejvýhodnější pro daňový subjekt. Uvedené přitom Nejvyšší správní soud částečně aproboval v rozhodnutí ze dne 31. března 2022 sp. zn. 3 Afs 427/2019.

*„Existuje vícero způsobů, jak obvyklou cenu určit, přičemž vždy záleží na okolnostech případu, který způsob bude nejvhodnější (viz rozsudek ze dne 7. 4. 2020, č. j. 10 Afs 217/2018 43, odst. 17). V některých situacích nebude stanovení obvyklé ceny za pomoci rozpětí cen shodných či obdobných obchodů realizovaných v témže čase a místě vůbec možné, typicky proto, že se bude jednat o nepřiliš častý obchod a správce daně tak nebude vůbec schopen získat informace o obdobných obchodech (viz například rozsudek č. j. 10 Afs 217/2018 43). Rovněž mohou nastat situace, v nichž bude vytváření cenového intervalu jednoduše zbytečné. O takové případy se jedná typicky tehdy, disponuje li správce daně informacemi o „skutečně dosažené ceně shodné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty“ (viz rozsudek ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 81), tedy tehdy, je li správci daně známa informace o*

*ceně, za kterou zboží či službu pořídil od výrobce první „přeprdejce“ v rámci vytvořeného řetězce společností, a to za předpokladu, že mezi výrobcem a prvním „přeprdejcem“ není zjištěna žádná vazba, tj. jedná li se o nezávislé osoby.*

Je přitom zcela nasnadě, že se v takovém případě bude muset správce daně vypořádat jak s případy, kdy bude *prima facie* jednoznačné, jakou metodou určení převodní ceny lze dojít v zásadě k jedinému racionálnímu výsledku, tak ale rovněž se situacemi, ve kterých bude muset správce daně rozhodování o metodě náležitě odůvodnit a taktéž mnohdy provést dodatečné uplatnění i jiného postupu, tak aby následně vydané rozhodnutí bylo přezkoumatelné. Obdobně je k použití metod pro zjištění ceny přístupováno například v případě ocenění podniku, u něhož je vyžadováno, aby došlo k verifikaci stanovené ceny znalcem minimálně sekundárním oceněním. Užitý jsou tedy dvě metody ocenění, přičemž s ohledem na jiný cíl oproti oblasti převodních cen upravených v daňovém právu se posléze uplatní vyšší z uvedených cen (Kislingerová, 2001). Důvody pro ověření správnosti zjištěné převodní ceny by přitom měly být zřejmé a jsou v zásadě stanoveny v § 1 odst. 2 Daňového řádu, neboť cílem správy daní *in genere* je *správné zjištění a stanovení daně*. O naplnění této zásady je možné hovořit poté výhradně, je-li výběr konkrétní metody náležitě odůvodněn a jak je uvedené výše rovněž v případě, že mohou vzniknout pochybnosti, zda správcem daně užitá metoda vede k nejvýhodnějšímu výsledku pro daňový subjekt, pak bude-li provedeno vzájemné porovnání výsledků dosažených vícero postupy.

Při volbě konkrétního způsobu stanovení převodní ceny a vyhodnocení, zda bude zapotřebí použití vícero metod (vzácně lze shodu s tímto názorem nalézt v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. ledna 2020 sp. zn. 9 Afs 232/2019), je možné vycházet z podmínek uvedených ve Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dtto Kapitola II, Část I, Sekce A, bod 2.2 Směrnice), jenž mimo jiné stanoví, že metoda má být vždy volena z přihlédnutím k (i) omezením konkrétního postupu zjištění převodní ceny, neboť jak již bylo uvedeno výše, vždy se bude jednat o uměle stanovenou cenu za použití statistického aparátu, (ii) vhodnosti takové metody z hlediska podstaty transakce uskutečněné daňovým subjektem, (iii) dostupnosti dat o nezávislých transakcích, (iv) úrovni srovnatelnosti nezávislých transakcí s transakcí realizovanou daňovým subjektem, atp. V rozhodnutí ze dne 19. září 2019 sp. zn. 5 Afs 341/2017 se poté Nejvyšší správní soud musel vypořádat s otázkou, která z meto stanovení převodní ceny má být upřednostněna před ostatními, kdy uzavřel, že:

*„...z tohoto pohledu se proto doporučuje postupovat od nejjednodušší metody, tj. CUP, k nejsložitější, tj. TNMM. Vzhledem k tomu, že pro jedno posuzované zdaňovací*

*období byl rozhodný pokyn D-258, který upravoval postup při výběru transakční metody, měl stěžovatel tím spíše zdůvodnit, proč se přiklonil k metodě TNMM. V tomto ohledu se tedy NSS ztotožňuje se závěrem krajského soudu...*

Optikou teoretických východisek Nejvyšší správní soud postupoval v zásadě zcela v souladu s úpravou obsaženou ve Směrnici OECD o převodních cenách (srov. Kapitola II část I Směrnice), jenž rovněž upřednostňuje *srovnatelnou nezávislou cenu* právě s ohledem na vysokou míru srovnatelnosti cena stanovené na jejím základě. Nelze-li ji poté užít z důvodu nedostupnosti dat o srovnatelných transakcích, přistoupí se k metodám dalším jako například právě *čistého ziskového rozpětí*. I s ohledem na vznesený požadavek Nejvyšším správním soudem na dostatečné zdůvodnění volby příslušné metody stanovení ceny, je třeba přístup považovat za korektní. Nejvyšší správní soud dále v témže rozhodnutí poukázal, že *in genere* (zobecněně) jednotlivé skutečnosti zjištěné v rámci předmětné analýzy závislé transakce musí být posléze ověřeny i v rovině srovnatelných entit. Konkrétně poté i v oblasti podnikatelské strategie:

*„...jako podnikatelská strategie je dle uvedených pokynů např. chápána snaha o průnik na nový trh, kdy ceny mohou být do značné míry zkresleny vyššími náklady na zavedení produktu na trh při současném uplatnění nižší konečné prodejní ceny tohoto produktu, ale může jít i o jiné okolnosti. Při posouzení tohoto faktoru se NSS ztotožňuje s krajským soudem v tom, že správní orgány posoudily podnikatelskou strategii pouze u žalobkyně, a to tak, že se jedná o zavedenou společnost se zavedeným programem podnikání. U srovnávaných společností ovšem tento faktor nehodnotily, přičemž nelze bez dalšího vyloučit vliv této otázky na posouzení nyní projednávané věci...“*

K podobnému závěru přitom Nejvyšší správní soud dospěl již dříve v rozhodnutí ze dne 23. ledna 2013 sp. zn. 1 Afs 101/2012, kde i bez příslušného odkazu na dotčené ustanovení Pokynu D – 34, respektive verze platné v roce 2012, či Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, uplatňuje předmětnou logiku, a to v rovině obecné. Rozlišuje tak metody stanovení převodní ceny na tradiční transakční, konkrétně v jejich členění na přímé a nepřímé:

*„...tradiční transakční metody se dále rozdělují na metody přímé a nepřímé. Mezi přímé metody patří metoda srovnatelné nezávislé ceny. Tuto metodu lze aplikovat v*

*případě, kdy je možné ke zkoumané řízené transakci najít transakci nezávislou, která je srovnatelná. Jelikož pro řadu zkoumaných transakcí realizovaných mezi spřízněnými subjekty neexistuje obdobná nezávislá transakce, nelze tuto přímou metodu vždy aplikovat a je nutné použít některou z nepřímých metod...K určení srovnatelnosti cen použil v nyní posuzovaném případě správce daně metodu „porovnatelné ceny“, tzv. metodu CUP (comparable uncontrolled price method). Jedná se o preferovanou srovnávací metodu, která se používá u transakcí, kde je plně srovnatelný (totožný) výrobek - běžně obchodovaná komodita, kterou zkoumaný podnik prodává jak spřízněným podnikům, tak podnikům nezávislým. Podstatným prvkem je tak totožnost prodávaného výrobku či zboží...“*

Obdobně v pozdějším rozhodnutí ze dne ze dne 13. března 2013, sp. zn. 1 Afs 99/2012 Nejvyšší správní soud opět potvrdil výše uvedené závěry, že metoda *srovnatelné nezávislé ceny* je ze své podstaty velmi omezená v použití, a to z týchž důvodů, přičemž se dále vyjádřil, že pro daný skutkový stav by přiléhalo určení převodní ceny metodou *nákladů a přirážky*. Přestože takový závěr může být *prima facie* v souladu s ustanoveními Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy,

*„...k tomu soud uvádí, že v takovém případě lze obtížně použít metodu srovnatelné nezávislé ceny, ale používá se metoda „náklady a přirážka“. Při využití poslední uvedené metody by se mělo vycházet z toho, jakých nákladů a přirážky dosahuje tentýž dodavatel při nezávislé transakci. Pokud dodavatel nezávislé transakce neprovádí, pak se vychází z nákladů a přirážky, které by dosáhl při obdobných transakcích nezávislý dodavatel (viz zpráva OECD Přehled srovnatelnosti a ziskových metod: revize kapitol I až III směrnice o převodních cenách, publ. in Finanční zpravodaj, 2010, č. 7)...“*

Přestože takový závěr může být *prima facie* v souladu s ustanoveními Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, jeví se částečně chybné, že Nejvyšší správní soud přímo stanovil, jaká z metod by byla pro skutkový stav v daném případě vhodná, přičemž svoji úvahu nezdůvodňuje z hlediska skutkových zjištění a výsledků provedené analýzy správní orgánem. Jak již bylo uvedeno výše ve směrnici samotné (srov. Kapitola II Část I Směrnice), je sice vymezena určitá preference použití konkrétních metod stanovení převodní ceny, avšak při jejím kazuistickém vtělení na příslušný skutkový stav zpravidla bude použitelných vícero metod, a je poté pouze na zdůvodnění pomocí jaké z nich bude dosaženo stavu, co nejvíce



odpovídajícího podmínkám, za kterých by transakci realizovali nezávislé osoby. V témže rozhodnutí se dále Nejvyšší správní soud vyjádřil k možnosti použití jedné z *transakčních ziskových metod*, a to konkrétně k velmi specifické ceně určené pomocí *rozdělení zisku*, kterou použil daňový subjekt. Lze předeslat, že metoda je v praxi užívána více méně raritně, a to i s ohledem na dokumentační a argumentační náročnost při jejím použití (srov. Kapitola II Část III Článek C Směrnice). Názor Nejvyššího správního soudu byl poté následovný:

*„...obecně nelze v případě stěžovatelky nic namítat proti použití metody rozdělení zisku/ztráty, jedná se o zcela legitimní metodu (viz zpráva OECD Přehled srovnatelnosti a ziskových metod: revize kapitol I až III směrnice o převodních cenách, cit. v bodě [18] shora). Tato metoda umožní zohlednit, že na exportu výrobků stěžovatelky do zahraničí má velký podíl mateřská společnost (akvizice zákazníků, uzavírání obchodů, marketingová činnost apod.). Právě tyto skutečnosti by měly být zohledněny při stanovení poměru dělby zisku. I kdyby snad bylo bývalo možné přijmout tezi, že poměr rozdělení zisku/ztráty z exportu výrobků stěžovatelky do zahraničí je spravedlivý, bylo by třeba trvat na tom, že ztrátu, která dle stanoveného poměru připadla na společnost Goldfein GmbH, musí nést právě tato společnost. Je nepřijatelné, aby společnost Goldfein GmbH svůj podíl na ztrátě „rozpuštila“ do prodejních cen nakoupených surovin, které dodává stěžovatelce...“*

Závěr Nejvyššího soudu v této části rozhodnutí se zdá založený na takovém skutkovém stavu, jenž více odpovídá situaci, kdy jedna ze spojených osob vystupuje v pozici tzv. entity (v tomto případě distributora) s určitými omezenými riziky, a druhá naopak v pozici tzv. principála (srov. Pokyn D – 34). Takovým profilům mimo jiné napovídá avizované rozdělení funkcí a rizik, kdy Nejvyšší správní soud uvádí, že mateřská společnost usazená v zahraničí měla významný podíl na exportu výrobků, a to konkrétně v rovině dojednávání obchodů, realizaci a provádění marketingové činnosti, atp. Přestože není známý konkrétní skutkový stav, respektive nezbytná úroveň detailu pro jeho faktické posouzení, bude-li výše nastíněný stav přenesen na teoretický rámec, lze se domnívat, že závěr učiněný Nejvyšším správním soudem je chybný. Metoda rozdělení zisku či ztráty je opravdu metodou přípustnou dle Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, avšak její užití se doporučuje v takových transakcích, v nichž každá ze spojených osob na ní má jedinečný a hodnotný přínos (srov. Kapitola II Část III Článek B Bod 2.65 či Kapitola II Část III Článek C.2 Bod 2.115 Směrnice). Důvodem přitom je povinné vyhodnocení a analýza zásluh, rizik, funkcí, vstupních hodnot, použitých hmotných, ale

zejména nehmotných aktiv u příslušné transakce, u níž má být metoda *rozdělení zisku* užitá. Tyto základní určující charakteristiky však v rozsudku detailně zmíněny nejsou. Je nicméně možné souhlasit s obecným závěrem Nejvyššího správního soudu, že pokud již došlo k použití metody *rozdělení zisku* musí dojít k naplnění předmětné metody fakticky, nikoliv pouze formálně. Byla-li na celkové transakci, u níž spojené osoby uplatňovaly metodu *rozdělení zisku*, generována ztráta, měly se na ní podílet obě smluvní strany v poměru, jenž pro daný účel *in fine* určily. Zpětným přenesením ztráty z jedné spojené osoby na druhou by skutkově bylo v rozporu s jimi určenou metodou. Posledním z rozhodnutí, jenž je třeba uvést, a to v pozitivním smyslu je ze dne 21. ledna 2020 sp. zn. 9 Afs 232/2018, ve kterém se Nejvyšší správní soud opět zabýval otázkou vhodné metody pro stanovení převodní ceny. Dospěl přitom k následujícímu:

*„...ze stejných hledisek je zapotřebí zvolit též příležitou metodu srovnání, popř. použít více takových metod současně [např. metody srovnatelné nezávislé ceny (CUP), nákladů a přírůžky (COST+), cen při opětovném prodeji, rozdělení zisku; přiměřeně k tomu srov. Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)...“*

Optikou Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (srov. Kapitola II Část I Článek B Bod 2.12) klade závěr uskutečněný Nejvyšším správním soudem dodatečný požadavek na daňový subjekt i správce daně, který však není směrnici předvídaný. Důvod, který OECD (2022) zmiňuje, vychází výhradně z příslušné zátěže pro daňové subjekty či orgány finanční správy, avšak kriticky nehledí na faktickou nutnost alespoň rámcového ověření, zda alternativní metoda určení převodní ceny nemůže poskytovat výsledek bližší principu *tržního odstupu*. Nutno doplnit, že zejména pro *transakční ziskové metody* je tento princip i samotnou OECD (2022) do jisté míry zmírněn, a je vyžadováno, aby správnost převodních cen stanovených na základě *čistého transakčního rozpětí* byla ověřena ve vztahu k *tradičním transakčním metodám* (srov. Kapitola II Část III Článek D Bod 2.155 Směrnice). Má-li však být vyhodnoceno, zda konkrétní metoda poskytuje nejvalidnější výsledek, zdá se nezbytné, aby došlo k předmětnému ověření i prostřednictvím jiné metody, případně musí existovat takové argumenty směřující k uplatnění výhradně jedné metody, které *a priori* ostatní postupy zcela vylučují. V tomto je tedy vhodný závěr Nejvyššího správního soudu podpořit, byť musí být konstatováno, že *stricto sensu* takový požadavek vynutitelný není a jedná se o pravděpodobně nepřiměřené dotvoření práva.

### 3.2.6. Způsob stanovení základny pro výpočet převodní ceny

Ostatně jak plyne z výše uvedených rozhodnutí Nejvyššího správního soudu míra sofistikovanosti a hloubky znalosti, již musí Nejvyšší správní soud, potažmo krajské soudy a správce daně, disponovat se v průběhu let jednoznačně zvyšuje. Uvedené podtrhují dva nedávné případy, jenž se týkaly otázky stanovení základny pro výpočet převodní ceny. Šlo o rozhodnutí sp. zn. 5 Afs 106/2019 ze dne 18. října 2021, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval velmi specifickou oblastí nerealizovaných kurzových zisků a ztrát a jejich vlivu na bázi pro stanovení ziskového narovnání:

*„...stěžovatel od počátku řízení rozporoval zahrnutí nerealizované kurzové ztráty do výpočtové základny pro rozdělení zisků a ztrát koncernu, přičemž jím uplatňovaná argumentace (tedy že se nejedná o reálný výnos či ztrátu koncernu, nýbrž o pouhé vykázání aktuální hodnoty závazku pro účely účetnictví) v konečném důsledku zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně vylučovala (jak vyplývá z výše citované judikatury)...“*

Dotčená otázka adresovaná daňovým subjektem v tomto sporu, lze říci, byla již delší dobu diskutována v rámci odborné veřejnosti. Obecně totiž převodní ceny vychází, jak bylo nastíněno v teoretické části, z úpravy v mezinárodním právu daňovém, jenž cílí primárně na rozložení daňového výnosu mezi jednotlivé smluvní země. *Per analogiam legis* by se tedy nabízelo koncept převodních cen odvodit od základu daně, nikoliv od výsledku hospodaření. Nejvyšší správní soud však v uvedeném rozhodnutí *de facto* potvrdil, že samotný základ daně je, zde nerozhodný a převodní cena musí upravovat primárně výsledek hospodaření společnosti takovým způsobem, aby předmětná spojená osoba dosáhla ziskovosti, jenž bude v souladu s principem *tržního odstupu*. Přestože, je takový závěr velmi pragmatický a jediný možný z důvodu praktického uplatnění celého konceptu převodních cen, může vést *a limine* ke dvojímu zdanění téhož. Zejména tato situace nastane v případech, kdy ziskovost spojené osoby bude korigována *ex post* správcem daně v rámci daňové kontroly a primární účetní záznam nepředstavovat pro daňový subjekt daňově účinný náklad. *Exempli causa* bude spojená osoba uplatňovat metodu *nákladů a přírážky*, kdy opomene do nákladové báze zahrnout položky na neuznatelné náklady. Tyto neuznatelné náklady však v rámci předmětného výpočtu základu daně korektně vyloučí. Správce daně posléze v rámci daňové kontroly identifikuje chybějící položku v kalkulačním vzorci, jenž měla být součástí základny pro výpočet převodní ceny, a o předmětnou chybějící část zvýší základ daně. V takovém případě dochází *ultima ratio* k aplikaci práva způsobem vytvářejícím vnitrostátní dvojí zdanění.

Není přitom jasné, zda by nebylo možné na předmětnou situaci aplikovat ustanovení § 23 odst. 4 písm. d) Zákona o daních z příjmů („*Do základu daně podle odstavce 1 se nezahrnují příjmy, které již byly zdaněny...*“). V dalším rozhodnutí ze dne 27. dubna 2022 sp. zn. 7 Afs 398/2019 se posléze musel Nejvyšší správní soud vypořádat se situací, zda mají být jednotlivé transakce mezi spojenými osobami pro účely stanovení převodní ceny agregovány či nikoli.

*„...za řízené transakce jsou v daném případě na základě analýzy funkcí a rizik proto považovány veškeré transakce uskutečněné stěžovatelem. Závěr žalovaného i krajského soudu, že analyzovat jednotlivé transakce nebylo na místě, neboť spojené osoby ovlivňovaly všechny transakce, je proto správný...“*

Na uvedeném názoru Nejvyššího správního soudu je možné ukázat, že požadavek na uplatnění postupů plynoucích, v tomto případě číste ze Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, neboť Pokyn D – 34 problematiku agregace transakcí nezmiňuje, není nikterak konzistentní a v mnoha případech je uplatněn pouze z části. Přestože rozhodnutí nelze *a priori* kriticky hodnotit, jelikož samotný závěr může být správný, z jeho samotného textu není možné ověřit, zda došlo k naplnění podmínek souhrnného pohledu na transakce mezi spojenými osobami či nikoliv. Pouhé konstatování, že spojené osoby ovlivňovali všechny transakce, jako základ pro vyřčení takového závěru neobstojí. Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, totiž vyžaduje mnohem detailnější pohled, než ten učiněný správcem daně a aprobovaný Nejvyšším správním soudem (srov. Kapitola III Článek A.3.1. a A.3.1 Směrnice).

### **3.2.7. Srovnávací analýza**

Tuto judikaturní oblast lze více méně rozdělit do dvou podskupin, kdy první z nich zabývající se *de facto* skutkovým stavem, respektive skutkovými okolnostmi realizace transakce mezi spojenými osobami, lze započít u rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. června 2014 sp. zn. 7 Afs 96/2012, v němž se vyjadřoval *in genere*, co má být míněno srovnatelností při aplikaci metod stanovení převodních cen, a to v následujícím duchu:

*„...srovnatelností je nutno rozumět to, že ve zhruba podobném rozsahu provozovaly uvedené subjekty také jednu z činností, které provozoval i stěžovatel (distribuce zdravotnických prostředků v České republice). (...) Je zcela přípustné, a zvláště pak logické, v případě, že zdaňovaný subjekt v rámci skupiny spojených osob plní určitou*

*specifickou, specializovanou roli pro celou skupinu či její významnou část nebo profituje z obecné obchodní pozice skupiny na trhu dané například její celkovou tržní silou, většinou či z jiných skupinových synergií, aby se parametry jeho jednotlivých dílčích činností (typicky hrubé ziskové přírážky a obecně nejrůznější parametry cen či dodací podmínky) lišily od parametrů dosahovaných subjekty, které v rámci skupiny spojených osob nepůsobí. Plní-li právně samostatná osoba v rámci skupiny spojených osob fakticky roli pobočky, výrobního závodu, subdodavatele, dílčí složky či zastoupení v určitém regionu, jsou ekonomické podmínky její činnosti zpravidla výrazně odlišné od situace, kdy by stejné činnosti vykonávala samostatně a komplexně, bez začlenění v rámci skupiny spojených osob. Právně samostatná osoba v rámci skupiny spojených osob musí být v takovém případě posuzována podle toho, jakou roli v rámci skupiny hraje a musí být porovnávána se subjekty plnícími podobnou roli. Je-li například taková osoba výrobním závodem neprovádějícím samostatný vývoj, samostatnou obchodní činnost a nepůsobící na trhu jako samostatná „značka“, je zcela logické, že bude při prodeji svých výrobků dosahovat jiných (zpravidla nižších) cen a ziskových přírážek, než pokud by šlo o osobu autonomní po výrobní, vývojové i distribuční stránce. Stejně tak v případě, že právně samostatná osoba využívá při své činnosti „podporu“ od jiných osob v rámci skupiny spojených osob, je logické, že taková „podpora“ má nějakou ekonomickou hodnotu a není v rozporu s ekonomickými principy běžných obchodních vztahů, pokud za ni dotyčná osoba „zaplatí“ i jinou formou než prostřednictvím cen ujednaných s konkrétním partnerským subjektem v rámci skupiny spojených osob...“*

Míra porozumění Nejvyššího správního soudu, nejenom u tohoto konkrétního rozhodnutí, ale rovněž u dalších v této podskupině je pozoruhodná. Nejvyšší správní soud nejenom, že zcela správně reflektuje požadavky Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy či Pokynu D – 34, ale demonstrovuje vysoké porozumění (i) jednotlivým funkcím a rizikům včetně vzájemné vazby mezi nimi či (ii) standardizovaným funkčním a rizikovým profilům, které se zpravidla v rámci nadnárodních skupiny spojených osob vyskytují. V předmětném rozhodnutí částečně Nejvyšší správní soud vychází z rozsudku ze dne 8. července 2014 sp. zn. 7 Afs 93/2012, kde zdůrazňuje odlišnosti daňových subjektů vystupujících na trhu v zásadě jako entity s plnými funkcemi, jednající autonomně a nesoucí příslušná funkce inherentní rizika oproti stavu, kdy určitá spojená osoba vykonává pouze relativně omezenou množinu

činností. V následném rozhodnutí ze dne 27. dubna 2022 sp. zn. 7 Afs 398/2019 posléze Nejvyšší správní soud vymezuje, že:

*„...v této souvislosti žalovaný správně poukázal na to, že vzhledem k tomu, že výběr a konečné schválení dodavatelů materiálu, stanovení dodacích podmínek, cenové vyjednávání, vyjednávání s koncovými zákazníky o dodacích podmínkách, marketingová vyjednávání, byly funkce, které nenesl stěžovatel, pak by mu neměla být ani přiřazena rizika s nimi související (tj. cenové, kapacitní a měnové riziko, včetně rizika závislosti na klíčových dodavatelích a zákaznících)...“*

Bude-li abstrahováno od možného smluvního převzetí rizik (srov. Kapitola I Článek D.1.2.1.2 Směrnice), jenž může být stranami sjednáno, v důsledku čehož by mohla vzniknout disproporce mezi souvisejícími funkcemi, je názor Nejvyššího správního soudu zcela v souladu s doktrinálním rámcem. Navíc Nejvyšší správní soud nepřímo aplikuje úvahu, že jednotlivá rizika nemohou být alokována *de facto* artificialně, ale vždy musí sledovat jejich základní charakteristiku, a to že, aby určitá spojená osoba reálně riziko měla nést, musí být schopna o něm příslušným způsobem rozhodovat, nakládat s ním, přijímat opatření, nést finanční následky s ním související atd. (srov. Kapitola I Článek D.1.2.1 Bod 1.62 až 1.67). I když zde Nejvyšší správní soud do takovéto míry detailu předmětný skutkový stav nekommentuje, lze uvedené závěry ocenit. Dalším rozsudkem této podskupiny je rozhodnutí ze dne 25. června 2014 sp. zn. 7 Afs 96/2012. Je možné se domnívat, že zodpovězení dílčích kasačních námitek mohlo být pro Nejvyšší správní soud obzvláště obtížné, neboť musel posoudit, zda spojená osoba může v transakcích mezi toutéž spojenou osobou vystupovat v několika rolích:

*„...k posuzování stěžovatelovy činnosti jako celku by byl důvod teprve tehdy, pokud by stěžovatel prokázal, že tři relativně samostatné části jeho činnosti, a sice výroba zdravotnických prostředků pro skupinu Arrow (dále jen „výrobce“), centrální nákup zdravotnických prostředků pro skupinu Arrow od jiných výrobců v České republice (dále jen „centrální nákup“) a distribuce zdravotnických prostředků skupiny Arrow v České republice (dále jen „distribuce“), byly ve skutečnosti navzájem tak ekonomicky propojeny, např. synergickými efekty, úsporami z rozsahu, využitím dobré pověsti na trhu, propojením obchodních vztahů aj., že stěžovateli z ekonomického hlediska vlastně „nezbylo“ než určitým specifickým nastavením hrubých ziskových přírůžek v jedné části své činnosti maximalizovat svůj celkový ekonomický zisk. Z věcných i*

*ekonomických hledisek je z vnějšího pohledu podle Nejvyššího správního soudu zjevné, že každou ze tří částí činnosti stěžovatele by bylo možno provozovat samostatně. Je velmi dobře představitelné, že by se stěžovatel soustředil pouze na výrobu nebo na centrální nákup nebo na distribuci. Stejně tak je dobře představitelné, že by se mohl soustředit na libovolnou kombinaci dvou ze tří uvedených činností. To, že zejména centrální nákup a distribuce byly navzájem podle nezpochybněných tvrzení stěžovatele propojeny společnou logistickou strukturou a okruhem zaměstnanců, na uvedeném závěru nic nemění. Proto správce daně zcela důvodně pro své účely analyzoval stěžovatelovy činnosti jako relativně samostatné...*

Stěžejní aspektem pro posouzení správnosti předmětného závěru Nejvyšším správním soudem by byla nutnost analýzy vzájemného propojení dílčích transakcí, respektive činností. Byly-li tyto transakce, tak úzce spjaté, že nebylo možné je samostatně adekvátním způsobem posoudit či *in genere* od sebe oddělit, bylo nasnadě jejich separaci nepřipustit. Zde však Nejvyšší správní soud dle příslušné části předmětného rozhodnutí posoudil činnosti jako oddělitelné, s tím že užil argumentu dispozice spojené osoby tyto transakce realizovat z věcného a ekonomického pohledu odděleně. Nejasné zůstává, jakým způsobem se Nejvyšší správní soud vypořádal s doktrinárními základy (srov. Kapitola III Článek A.3.1 Bod 3.9 až 3.12 Směrnice).

Druhou sublinií rozhodnutí ve věcech srovnávací analýzy poté směřuje zejména k výběru srovnatelných transakcí, které mají sloužit k následnému stanovení převodní ceny mezi spojenými osobami. Nejedná se přitom ještě o problematiku převodní ceny samotné či metody jejího určení, ale kritérií, jenž správce daně či daňový subjekt užily jako pre-determinant jejího určení. V rozsudek ze dne 21. března 2018 sp. zn. 1 Afs 143/2017 Nejvyšší správní soud posuzoval, zda správce daně nepochybil, pokud využil jako východiska pro stanovení ceny, taková data, která byla zjevně zatížena vadou. Konkrétně poté takto:

*„...vzájemná nezávislost subjektů, které uzavřely srovnatelnou transakci, je proto nezbytnou náležitostí pro stanovení referenční ceny. Tuto podmínku však správce daně nedodržel, neboť jako srovnatelné transakce, vůči nimž poměřoval převodní cenu sjednanou mezi žalobcem a společností Agrotechnika, zvolil transakce mezi spojenými, tedy nikoliv nezávislými subjekty. Byť stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že zjistil cenový interval u dvou srovnatelných nezávislých osob, zároveň sám připouští, že se jednalo o fyzické osoby, které v souvislosti se změnou právní formy podnikání prodaly veškeré své zásoby zboží nově založené právnické osobě, ve které byly tyto fyzické*

*osoby současně společníky a jednateli. Je proto zřejmé, že k převodu zásob došlo v obou případech mezi spojenými osobami – fyzickou osobou a právnickou osobou, která s ní byla personálně propojena. Takto určená cena tedy nebyla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a nemohla proto sloužit jako cena referenční. Ostatně, přesně taková situace nastala v případě žalobce a společnosti Agrotechnika a byla důvodem pro postup správce daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů...“*

Aniž by bylo nutné odkazovat na teoretický rámec srovnávací analýzy, je *prima facie* zřejmé, že Nejvyšší správní soud naprosto korektně vyšel obecné úvahy o srovnatelnosti transakcí sloužících jako etalon pro stanovení převodní ceny. Nelze totiž provádět takové porovnání, které není skutkově přílehlavé na transakci, již uskutečnily mezi sebou spojené osoby (srov. Kapitola III Článek A.4 Směrnice). Neposledně se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozhodnutí ze dne 27. října 2016 sp. zn. 5 Afs 194/2015 i k dosti komplikované oblasti stanovení tzv. vyhledávacích kritérií, a to takto:

*„...krajský soud tuto žalobní námitku na stranách 10 až 12 napadeného rozsudku vypořádal, poukázal na zprávu o daňové kontrole, podle níž správce daně pro srovnání vybral daňové subjekty, které nejsou součástí žádného koncernu, a aby byla splněna podmínka pro nezávislé ceny, vybral podniky s více druhy činností, v daném případě podle NACE [„Nomenclature générale des Activités économiques dans les Communautés Européennes“ – jedná se o statistickou klasifikaci ekonomických činností, kterou používá Evropská unie (resp. Evropská společenství) od roku 1970. NACE vytváří rámec pro statistická data o činnostech v mnoha ekonomických oblastech (např. ve výrobě, zaměstnanosti, národních účtech)] 2732, 2932, tedy takové NACE, které uvádí i daňový subjekt v databázi AMADEUS. Pro srovnání s daňovým subjektem se správce daně zaměřil na v databázi AMADEUS uvedené obdobné nezávislé podnikatelské subjekty působící v České republice, které v roce 2008 vykazovaly obrat za činnost podle NACE 2732, 2932 (tyto subjekty krajský soud vyjmenoval), a z databáze ALBERTINA byly vyhledány podnikatelské subjekty v České republice, které byly nezávislými podniky, vykazovaly obrat za činnost podle NACE 2932, s počtem zaměstnanců min. 250, max. 499, obratem min. 100 mil. Kč, max. 199 mil. Kč – vše za rok 2008 (tyto subjekty krajský soud opět vyjmenoval). Závěrem pak krajský soud k předmětné žalobní námitce konstatoval následující: „V přezkoumávané*



*věci bylo třeba zjišťovat ziskové přírážky sjednané mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (§ 23 odst. 7 věty první ZDP). Výběr podniků, který provedl správce daně, sice nenaplnuje znak „za stejných podmínek“, ale podle přesvědčení soudu vyhovuje znaku „za obdobných podmínek“, což v daném případě postačuje. Správce daně, jak vidno, podle transparentních kritérií vybral šest podniků. Pro účely dalšího výpočtu, byl posléze použit podnik s nejnižší ziskovou přírážkou ze všech šesti vybraných. I kdyby se tedy do výběru dostal i podnik či podniky, které, jak namítá žalobce, mají danou činnost sice v obchodním rejstříku či formálně uvedenou v účetní závěrce, ale ve skutečnosti je pro ně činnost marginální, jen doplňkovou či ji dokonce v roce 2008 neprováděly vůbec, na věci by to nic nezměnilo. V rovině procesní lze ovšem souhlasit s žalobcem, že odvolací orgán se měl vypořádat rovněž se sekvencí důvodů uvedeného v odvolání týkající se výběru podniků k porovnání ziskové přírážky (§ 116 odst. 2 daňového řádu)...“.*

Jak bude uvedeno výše Nejvyšší správní soud se částečně z pochopitelných důvodů zdráhá detailněji přezkoumávat předmětná kritéria, jenž *in fine* vedla k určení převodní ceny, neboť by fakticky byl nucen replikovat postup provedený správním orgánem, aby zcela vyhodnotil veškeré důsledky vybraných kritérií, což dozajisté nelze po Nejvyšším správním soudu požadovat. Citovaný rozsudek přitom svoji pozicí částečně vybočuje z jurisprudence, v níž se Nejvyšší správní soud zcela odmítl obdobnou záležitostí zabývat, s odkazem že mu toto nepřísluší. Z meritorního hlediska lze považovat základ úvahy o obdobnosti, nikoliv plné totožnosti, okolností transakce, jenž by měly být vtěleny do vyhledávacích kritérií, za správný, avšak jeho následná aplikace je chybná. Nejvyšší správní soud totiž směšuje dva kroky, jenž musí být striktně odděleny, a to stanovení vyhledávacích kritérií s určitou mírou přesnosti, z tohoto důvodu je poté i vyžadována manuální kvalitativní analýza srovnatelných subjektů ve vzorku (srov. část 2.3.2 Pokynu D – 34 či Kapitola III Článek A.5 Směrnice), a statistické určení tržního rozpětí. Nelze přitom akceptovat postup, kdy bude vada vzorku srovnatelných společností vypořádána argumentem, že cenové rozpětí předmětnou chybu v datech odstraní či zmírní. Takovýto postup z hlediska statistické teorie je vadný.

### **3.2.8. Konstrukce tržního rozpětí**

V jednom z rozhodnutí se Nejvyšší správní soud zabýval navazující otázkou, zda tedy správce daně může opomenout z hlediska způsobu stanovení ceny postupy vedoucí ke stanovení

ceny, míněno, zda nemusí určovat konkrétní tržní rozpětí, ale může aplikovat jiný přístup (Kapitola III Směrnice). Jak bylo uvedené výše v teoretických východiscích Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy nepřistupuje k otázce stanovení převodní ceny dogmaticky a uvádí, že jakýkoliv postup vedoucí k určení takové ceny, která bude respektovat princip *tržního odstupu*, je možné považovat za správný při zachování základních východisek obsažených ve směrnici (srov. Kapitola II Část I bod 2.9 Směrnice). Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. července 2018 sp. zn. 6 Afs 129/2018 poté aplikuje logiku, jenž je s uvedeným neslučitelná a tvrdí:

*„...je logické, že pokud je třeba určit obvyklou cenu, za kterou konkrétní dodavatel poskytuje konkrétně vymezenou službu nezávislým osobám a správce daně má k dispozici veřejně poskytovaný ceník služeb tohoto dodavatele, vychází při určení obvyklé ceny právě z ceníkových cen dodavatele. V takových případech nedává rozumný smysl konstruovat cenová rozpětí, jak požaduje stěžovatelka a jak je obvyklé v situacích, kdy cenu konkrétní služby nelze určit přímo, ale je třeba použít srovnání s cenami jiných dodavatelů, kteří poskytují obdobnou službu...“*

Se vším respektem, se zde Nejvyšší správní soud vypořádal se situací zcela nevhodně. Opět lze pouze poukázat, že tyto obtíže vznikají nevymezením oblasti stanovení převodní ceny jako otázky skutkové. Poté je nucen Nejvyšší správní soud vyjadřovat se i k determinantům skutkového posouzení, což je nesprávné. Konkrétně Nejvyšší správní soud zakládá svůj závěr na poněkud omezené znalosti důvodu pro užití cenového rozpětí potažmo na nesprávném názoru Generálního finančního ředitelství (srov. část 3.1.1 Pokynu D – 34). V teoretické části bylo dostatečně zdůvodněno, že cenové rozpětí je užíváno za účelem statistické deskripce určitého vzorku dat, kdy jeho cílem není stanovit přesně určitou hodnotu, ale s příslušnou mírou spolehlivosti vymezit rozpětí, v nichž se mohou, aplikováno na převodní ceny, příslušné smluvně sjednané ceny nacházet. Omezením postupu na pouhé převzetí ceníkových hodnot nejenom trpí statistickou chybou v datech, neboť ty nejsou vybrána ani jako vzorek srovnatelných případů z celé populace, ale rovněž z hlediska merita věci nemůže vést k věrohodným a správným výsledkům. Nejvyšší správní soud totiž zcela opomíjí například skutečnost, že k ceníkovým cenám jsou zpravidla i běžným koncovým zákazníkům poskytovány slevy, které však zde ani správce daně ani Nejvyšší správní soud nepředjímá. Nutno dále podotknout, že správce daně se navíc rozhodl v daném případě *de facto* použít metodu *srovnatelné nezávislé ceny*, avšak zcela ignoroval (včetně Nejvyššího správního soudu), že tato metoda má zásadní omezení právě v rovině srovnatelnosti a

dostupnosti dat (srov. Kapitola II Část II Článek B Směrnice). OECD (2022) dokonce vyžaduje u takto stanovených cen naplnění všech kritérií srovnatelnosti (body 1.38 až 1.118 Směrnice). Nejvyšší správní soud případně správce daně, tak měli dostatečně zdokumentovat a zdůvodnit jaké existují odlišnosti mezi cenou, která byla užitá spojenou osobu a tou, jíž považoval za nezávislou. O tyto rozdílnosti měla být případně nezávislá srovnatelná cena očištěna. S těmito specifiky se poté Nejvyšší správní soud vůbec nevyřadil. Lze poté doplnit rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 13. března 2013 sp. zn. 1 Afs 99/2012, kde vyjádřil Nejvyšší správní soud své pochybnosti o možnosti ponechání původně stanovené ceny i v letech následujících.

*„...znalecký posudek, ve znění jeho dodatku, neproказuje, zda převodní ceny uplatňované v roce 2007 odpovídaly cenám dosahovaným mezi nezávislými subjekty. Zjištění znalce týkající se roku 2006 samozřejmě odůvodněně zakládají pochybnosti, zda v roce 2007 odpovídaly převodní ceny cenám tržním...“*

Byť se předmětné rozhodnutí *per se* netýká stanovení tržního rozpětí, ale přímo převodní ceny samotné, závěry z něj plynoucí jsou relevantní pro obě situace. Lze přitom Nejvyššímu správnímu soudu rozumět, pokud vyjádřil omezení k automatickému přebírání zjištěné ceny či tržního rozpětí ve zdaňovacích obdobích následujících, avšak měl jako u jiných výše a níže analyzovaných rozhodnutí akcentovat požadavek Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, že je vždy nutno zvážit v roce převzetí původně nastavené ceny veškeré okolnosti, které se na příslušném trhu či v dané transakci mezi spojenými osobami změnily (srov. část 2.3.2 Pokynu D – 34 či Kapitola III Článek B.2 respektive Kapitola V Článek D.5 Směrnice). Nelze přitom *a priori* vyloučit, že cena sjednaná mezi spojenými osobami na základě znaleckého posudku vycházející z dat za rok 2006, bude obdobná i v roce 2007. Nicméně je třeba, aby tuto skutečnost daňový subjekt prokázal.

### **3.2.9. Stanovení ceny při neexistenci relevantní / srovnatelných dat**

Bude-li pominut výše uvedený problém statistické významnosti závěrů uskutečněných na příslušném datovém vzorku, může, a není tomu s ohledem na četnost sporů v těchto věcech nikterak nezvyklé, docházet k situaci, kdy i sám správce daně či daňový subjekt nebude *de facto* disponovat jakýmikoliv srovnatelnými daty, což *in fine* bude znamenat nemožnost stanovení takové ceny, jít by bylo možno považovat za konzistentní s principem *tržního odstupu*. S takovou

situaci poté Zákon o dani z příjmů spojuje následek uplatnění postupů dle Zákona o oceňování majetku, a to konkrétně stanovení *ceny tržní*. V této souvislosti by bylo nutné se opět vrátit k naprosto kruciólní otázce, zda k uplatnění postupů dle Zákona o oceňování majetku je *in genere* povolán správní či daňově-správní orgán či nikoliv. Předmětný názor uvedený výše by však měl zůstat neměnný. Nejvyšší správní soud dokonce v jednom z rozhodnutí, v němž velmi trefně vymezuje, z jakého důvodu není přípustné, aby o těchto otázkách rozhodoval správní orgán vlastní úvahou (nicméně jedná se o judikaturu raritní, avšak při zobecnění jeho závěrů na celou problematiku převodních cen potvrzující závěry provedené analýzy). Konkrétně jde o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. dubna 2018 sp. zn. 3 Afs 105/2017:

*„...byť lze připustit, že jako srovnatelnou nezávislou transakci by bylo možné akceptovat (při nedostatku nezávislých srovnatelných transakcí, které by měly být primárním kritériem) transakci uskutečněnou mezi spojenými osobami, jejíž cena byla určena na základě znaleckého posudku...znalec oproti finančnímu ředitelství na základě své odbornosti mohl zohlednit, a také zohlednil, specifika předmětné pronajímané nemovitosti a ocenit i věcné břemeno, kterým byla nemovitost zatížena. Vycházel sice pouze z několika smluv s omezenou vypovídací hodnotou, neboť v nich byla v pozici pronajímatele vždy obec, ale za dané situace, kdy nebyl zjištěn žádný plně srovnatelný předmět nájmu, je především nutné, aby se znalec pohyboval svými úvahami v rozumném rozmezí v úvahu připadajících cen nájemného za předmětnou nemovitost a logicky zdůvodnil své závěry...“*

Zde přítomný závěr Nejvyššího správního soudu, je nejenom jednoznačně v souladu s veškerým teoreticko-doktrinálním základem, ale rovněž naprosto trefně vyjadřuje rozdíl mezi postupy, k nimž je povolán správce daně, a těmi, jenž vyžadují určitou specifickou znalost a aplikaci metod, které byť mohou být správci daně známy, kde je naopak namístě, aby o nich referoval znalec. V předešlých rozhodnutí je trochu s povzdechem možno pozorovat zcela jinou linii úvah Nejvyššího správního soudu, kde naopak upřednostňuje, že i postup dle Zákona o oceňování majetku může být uplatněn správcem daně, má-li k dispozici použitelná, byť nesrovnatelná data. Specificky poté ve svém rozhodnutí sp. zn. 7 Afs 74/2010 ze dne 27. ledna 2011 uvádí, že cenu správní orgán:

*„...může ... však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost...“*

Šíře takového oprávnění, jímž je správce daně v takovém případě nadán se zcela vymyká doktrinálním východiskům o mezích správního uvážení. Z nezmámeného důvodu navíc Nejvyšší správní soud v tomto, ani v navazujících rozhodnutích s výjimkou jednoho, nezmiňuje požadavek § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů, že nelze-li stanovit *cenu mezi nespojnými osobami*, je nutno použít *cenu tržní* dle Zákona o oceňování majetku. Zmíněnou výjimkou je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. května 2014 sp. zn. 7 Afs 77/2013:

*„...míra srovnatelnosti tedy byla ve vztahu k nemovitosti pronajímané stěžovatelce nízká, což je podle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů důvodem k použití ceny stanovené podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon č. 151/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování majetku“)...“*

V ostatních rozhodnutích, v nichž obecně byly jednotlivé spojené osoby či osoby, které vytvořily vztah za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty, v situaci, kdy správce daně nedisponoval údaji o příslušných srovnatelných transakcích, vždy Nejvyšší správní soud aproboval prostou úvahu správce daně ohledně předmětné převodní ceny. Byť taková úvaha může být, jakkoliv relevantní a racionální, nelze Nejvyššímu správnímu soudu přisvědčit, že k užití takové úvahy je správce daně nadán. V rozsudku ze dne 28. května 2021 sp. zn. 2 Afs 375/2019 poté Nejvyšší správní soud obsáhle vysvětluje, z jakého důvodu je právě jím zvolený postup vhodný:

*„...stěžovateli lze přisvědčit v tom, že (pokud by skutečně objektivně nebylo možno referenční cenu zjistit srovnáním obvyklých prodejních cen reklamy od nezávislého velkoobchodníka koncovému zákazníkovi), bylo racionální při jejím určování vycházet ze smluv uzavřených mezi prvním článkem řetězce (společnostmi E-motion či RC sport) a v pořadí dalším subjektem řetězce. Cenu za reklamní plnění v této fázi řetězce lze totiž ještě považovat za cenu nedeformovanou, neboť k jejímu násobnému navyšování docházelo až v rámci středových článků řetězce. První články (E-motion či RC sport) nakupovaly reklamní práva přímo od sportovních svazů a pořadatelů akcí za cenu odpovídající její běžné tržní hodnotě, resp. nebylo prokázáno ani tvrzeno, že*

*by tomu bylo jinak. Lze tedy konstatovat, že cena mezi prvním a druhým článkem řetězce ještě nebyla poznamenána pokřivením v důsledku řady spojených osob a zároveň již byla navýšena o určitou marži. Stěžovatel ovšem pochybil, pokud se již v tomto kroku své úvahy směřující ke stanovení korektní referenční ceny zastavil. Nezbytná byla totiž také následná korekce této ceny (byť nedeformované, avšak sjednané mezi velkoodběrateli) v závislosti na objemu nakupované reklamy. Do předmětné racionální úvahy stěžovatele mělo být patřičně zahrnuto také ekonomické zohlednění poměru, jak velký celkový objem reklamy kupoval žalobce jako konečný uživatel (v podstatě byznysový „maloodběratel“) od svého dodavatele Propag, versus jak velký byl celkový objem objednávek reklamy druhého článku řetězce od toho prvního, mezi nimiž sjednaná cena byla stěžovatelem vzata za rozhodnou (k tomu viz tabulky vypracované stěžovatelem, jež jsou součástí seznámení se zjištěnými skutečnostmi). Je totiž zřejmé, že cena pro „konečného spotřebitele“ je za běžných tržních podmínek nutně vyšší než cena mezi velkoodběrateli nakupujícími přímo od vlastníků reklamních práv. Nezbytné je proto také zjistit, uvést a reflektovat (menší) objem celkově poptávaného plnění a s tím související aspekty navyšující konečnou cenu, jako je riziko neprodání části velkoobchodně nakoupené reklamy, náklady spojené se získáním klientů či služby spojené se zadáním, administrací nebo distribucí reklamy. Toto hledisko bude tedy muset stěžovatel v dalším řízení zohlednit, pakliže osvědčí, že je nezbytné referenční cenu stanovit na základě takto konstruované racionální úvahy.*

V předmětném rozhodnutí není jedinou neobvyklou situací závěr samotný, ale rovněž je zcela v rozporu s obecnou problematikou převodních cen, respektive shora vymezenými doktrinárními východisky, že Nejvyšší správní soud neakcentuje alespoň nutno provedení příslušné analýzy ekonomických a obchodně-právních okolností dané transakce. Ta je přitom základem či počátkem jakýchkoliv postupů vedoucích ke stanovení daňově-správní ceny (potažmo i ceny dle Zákona o oceňování majetku) (srov. Kapitola I část D Směrnice). Zcela vymykající se posouzení Nejvyšším správním soudem jsou poté ty části z výše uvedeného výňatku, kterými jsou konstruována obecná tvrzení *exempli causa*: „...je totiž zřejmé, že cena pro „konečného spotřebitele“ je za běžných tržních podmínek nutně vyšší než cena mezi velkoodběrateli nakupujícími přímo od vlastníků reklamních práv...“. Byť se asi jedná o obecný postulát zachycující běžné chování osob zapojených do různých článků dodavatelско-odběratelského řetězce, je naprosto nezbytné, zde dogmaticky lpět na skutečnosti, že soudu náleží se vyjadřovat

k *quaestio iuri*, což například výše uvedené není. Bylo by dozajisté možné alespoň pochopit, kdyby Nejvyšší správní soud předmětná tvrzení na relevantní odborné či akademické literatuře, neboť poté by se již nejednalo o vyjádření Nejvyššího správní soudu samotného. Neobstojí přitom ani případná argumentace, že uvedené tvrzení o tvorbě cen v řetězci je *de facto* tautologického charakteru.

Poslední z rozsudků potvrzující obecné rozšíření oprávnění daňově-správního orgánu je ze dne 23. března 2018 sp. zn. 2 Afs 380/2017, v němž se Nejvyšší správní soud setkal s problematikou stanovení ceny obvyklé u smluvní sankce. Konkrétně poté odmítl názor daňového subjektu, který se dovolával nutnosti stanovení znalce, a to následovně:

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

V první řadě je zde nutné poukázat na velmi správné uplatnění požadavku na zaznamenání zjištěných okolností transakce mezi spojenými osobami. Opět s ohledem na teoreticko-doktrinní východiska (srov. Kapitola I Článek D Směrnice), je nezbytné považovat zdokumentování příslušné logiky vtělené správcem daně při určování převodní ceny, ať již jak *cenu mezi nespojenými osobami*, tak *cenu tržní* za nezbytný předpoklad pro možnost případně oponentní argumentace ze strany daňového subjektu, ale zejména pro věcné přezkoumání daného případu správním soudem. Druhá část, a to mnohem stěžejnější, závěru Nejvyššího správního soudu je mírně řečeno problematická. *Prima facie* je vidět snaha Nejvyššího správního soudu do jisté míry potrestat jednání daňového subjektu, nicméně způsob je s ohledem na doktrinní východiska nešťastný. Obdobně jako výše uvedených případech byl Nejvyšší správní soud takřka povinen konstatovat nutnost stanovení ceny dle Zákona o oceňování majetku a zejména v takové situaci jako v předmětném řízení vrátit k prvoinstančnímu správnímu soudu k provedení znaleckého posudku. Smluvní sankce, přestože se u daňového subjektu v příslušném řízení zcela vymykala jakékoliv *prima facie* obvyklosti, je totiž natolik specifickou oblastí ocenění, že pouhé omezení jejího stanovení bez porozumění, jaká smluvní povinnost je příslušnou sankcí chráněna, je chybné. Data, kterými disponuje správce daně, bez ohledu na způsob jejich sběru (v tomto asi nelze považovat úvahu Nejvyššího správního soudu za nesprávnou), totiž budou zcela popírat statistickou významnost, neboť se jedná pouze o omezený vzorek dat, a nikoliv strukturovaný výběr z celé populace dat. Tato data budou tak zpravidla zatížena statistickou chybou (aj. *bias*), která povede ke zkreslení dat, jenž nemusí být *in genere* srovnatelná. S tímto problémem se však ani správce daně ani Nejvyšší správní soud nijak nevypořádal.

### **3.2.10. Stanovení převodní ceny u osob, které vytvořily vztah za účelem snížení základu daně**

V první řadě je nutné se zabývat otázkou, zda metodika a zásady stanovení převodní ceny obsažené ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy jako ultimátním pramenem práva (dá-li se takto označit), jsou v jejich plné šíři uplatnitelné na veškeré transakce realizované mezi spojenými osobami, a to zejména se zaměřením na jinak spojené osoby. Zatímco u kapitálově spojených osob zjevně nebude pochyb o uplatnění veškerých doktrinních principů pro určení převodní ceny uvedených výše, v případě tzv. jinak spojených osob, které uzavřely příslušný soukromoprávní vztah za účelem snížení základu daně (§ 23 odst. 7 písm. b) bod 5 Zákona o daních z příjmů) odpověď na tuto otázku již tak jednoznačná není. Jak již bylo letmo naznačeno v teoretické části práce, problematika ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se nachází již *prima facie* mimo esenciální podstatu regulace převodních cen. Byť v samotném doktrinním vymezení dotčeného ustanovení nelze nalézt důvod



subsumování daňově-právní regulace ceny u vztahu dvou nezávislých osob, které naplní určité předpoklady jejich jednání, je možné se domnívat, že jeho základem zřejmě bylo východisko společného způsobu napravení nežádoucí situace ovlivnění základu daně či daňové ztráty. Ten je totiž totožný pro obě skupiny poplatníků, na něž ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů dopadá, tedy (i) spojených smluvních stran a (ii) osob, jenž fingují určité jednání s cílem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty, byť jsou jinak mezi sebou osobami nespojenými. Zdá se, že Nejvyšší správní soud odlišnou podstatu *in fine* potvrdit ve dvou rozhodnutích ze dne 26. března 2014, sp. zn. 9 Afs 87/2012, respektive ze dne 22. března 2013 sp. zn. 5 Afs 34/2012:

*„...účelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů...“*

*In natura* se tedy jedná u sankční ustanovení (taktéž velmi kuse v rozhodnutí Nejvyššího správní soudu ze dne 31. března 2009 sp. zn. 8 Afs 80/2007), které předjímá dopady nekalého či podvodného jednání poplatníka, a tedy úpravu věcně bližší konceptu zneužití veřejného práva. Je nejasné, zda by bylo možné uvedené nečestné jednání poplatníka postihnout totožným způsobem, tj. pouze úpravou ceny sjednané mezi smluvními stranami, dle jiných ustanovení daňového či dokonce trestního práva. Optikou ustanovení § 8 odst. 4 daňového řádu, jenž je svoji povahou *lex generalis* k analyzované části § 23 zákona o daních z příjmů, by mělo být postižitelné takové jednání poplatníka, jehož *převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daného právního předpisu*. Je nezbytné však poukázat na skutečnost, že tuto vazbu komentářová ani akademická literatura (například Kamínková, 2018) nezmiňuje. Nicméně k aplikaci trestně-právních zásad se specificky vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 23. dubna 2020 sp. zn. 4 Afs 468/2019, v kterém v zásadě odmítl úvahu, že jednání dotčených osob musí naplňovat znaky úmyslnosti:

*„...k poukazu stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007, Nejvyšší správní soud uvádí, že v tomto rozsudku sice zdejší soud vskutku vyslovil, že „podstatou ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu.“ Tento závěr o záměrném, tj. úmyslném činění úkonů naplňujících podstatu § 23 odst. 7 ZDP je však ojedinělý a jednoznačně překonaný...“*

*Expressis verbis* poté Nejvyšší správní soud otázku nutného zavinění zkrácení daně ve smyslu vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty daňovým subjektem odmítá v rozsudku ze dne 20. srpna 2021 sp. zn. 2 Afs 313/2019, kde uvádí:

*„...na tom nic nemění ani domněnka stěžovatelky, že finanční ředitelství je povinno prokázat jí subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřela s vědomím možného snížení svého základu daně. Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém)...“*

Na základě výše uvedeného se lze domnívat, že Nejvyšší správní soud rovněž dovozuje správně-delikttní charakter předmětného ustanovení, které se poté nachází svoji povahou mezi právem čistě trestní a hmotně-právním. Bude-li poté vycházeno právě z tohoto přístupu, že se jedná o skutkově jinou oblast aplikace převodních cen, je nutné zodpovědět otázku, zda koncept, jenž se užije pro potrestání delikttního jednání bude tentýž jako je uplatňovaný pro transakce mezi spojenými osobami. K této skutečnosti, zda se uplatní totožné postupy pro stanovení převodní ceny vycházející zejména ze Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy u této skupiny osob, se vyjadřoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. července 2021 sp. zn. 2 Afs 148/2020- 37:

*Nejvyšší správní soud dále podotýká, že již např. v rozsudku ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017 – 47, uvedl, že pro účely posouzení, zda jsou ceny sjednávány mezi*

*spojenými osobami stanoveny v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, se mimo jiné postupuje dle zásad zakotvených ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, přičemž příslušné postupy jsou mimo uvedenou směrnici OECD podrobně rozvedeny v samostatných pokynech Ministerstva financí.*

V daném rozhodnutí Nejvyšší správní soud řešil otázku právě stanovení ceny mezi subjekty, jenž vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně, čímž posléze naplnily definici jinak spojených osob ve smyslu shora uvedeného § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5. zákona o daních z příjmů. Uvedeným výňatkem došlo tedy k potvrzení, že *de lege lata* Nejvyšší správní soud nevidí důvod činit rozdíl mezi situacemi, kdy se jedná o kapitálové propojení a případy, kdy naopak dotčené ustanovení zákona o daních z příjmů postihuje vybočující delikt ní jednání subjektu. Je nicméně nutno uvést, že nelze s jistotou posoudit, zda vůbec měl Nejvyšší správní soud v dané věci možnost postupovat jinak, neboť je ve své rozhodovací činnosti ovládán dispoziční zásadou, tj. žalobními body (srov. usnesení Ústavního soudu České republiky ze dne 22. října 2015 sp. zn. III.ÚS 3823/14 a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. ledna 2015 sp. zn. 8 As 109/2014), přičemž nebylo-li stěžovatelem předestřeno na jakém právním základě se domnívá, že pro případy kategorie jinak spojených osob, které při svém jednání naplnily znaky jednání s cílem dosáhnout daňové výhody, má být příslušné ustanovení hmotného práva daňového vykládáno odchylně, nemuselo být z hlediska řízení před Nejvyšším správním soudem nutné tuto právní otázku blíže analyzovat. Zřejmě i s ohledem na charakter příslušného ustanovení, poté Nejvyšší správní soud dotvořil určité „pojistiky“, které by měly bránit daňově-správním orgánům v nadužívání dotčeného ustanovení pro postižení nečestného jednání daňového subjektu. Bylo to konkrétně v rozsudku ze dne 31. března 2022 sp. zn. 3 Afs 427/2019, kde Nejvyšší správní soud konstatoval:

*„...aby správce daně mohl přistoupit k úpravě základu daně, musí předně prokázat, že se ve věci jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení. Druhou podmínkou pro uvedený postup je zjištění, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ve vztahu k oběma těmito skutečnostem nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní správce daně. Má-li za prokázané, že smluvními stranami příslušného právního jednání jsou spojené osoby, a že si sjednaly ceny odlišně od cen obvyklých, nemůže ještě bez dalšího základ daně upravit. Subjektu, jemuž má být základ daně upraven, musí totiž poskytnout prostor, aby zjištěný rozdíl*

*mezi cenami uspokojivě vysvětlil. V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních (tj. předchozích) podmínek pro úpravu základu daně, daňový subjekt. Je na něm, aby tvrdil a prokázal zvláštní a obvyklým poměrům trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny obvyklé...“*

K uvedenému lze doplnit, že v souladu s principy upravenými v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod akcentuje právo osoby, jež se potenciálně deliktního jednání dopustila, takové jednání vysvětlit a případně doložit takové důkazní prostředky prokazující se k naplnění deliktní povahy dotčeného ustanovení nedošlo, neboť okolnosti, za kterých byla cena sjednána nijak nevybočují z běžných případů. V opačném případě by takový stal založil zajisté porušení práva na spravedlivý proces *in genere*, konkrétně práva vyjádřit se k prováděným důkazům ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Částečně mimo předmětnou judikatorní linii založenou na objektivní stránce skutkového stavu, tj. v zásadě na *culpa luxuria* stojí rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. října 2021 sp. zn. 1 Afs 110/2021. V tomto se Nejvyšší správní soud vyjádřil, že bylo-li, byť „předražené“ plnění finančně vypořádáno, přičemž nebylo prokázáno, že by z takového jednání plynula příslušnému subjektu jakákoliv výhoda, nelze pod dotčené ustanovení takový skutkový stav podřadit, a to konkrétně takto:

*„...i v citovaném rozsudku však Nejvyšší správní soud vycházel ze skutečnosti, že musí existovat účelový právní vztah, aby správce daně mohl přistoupit k dalším krokům algoritmu. To však žalovaný neprokázal a z obsahu napadeného rozhodnutí není ani zřejmé, jakým způsobem měl stěžovatel nebo druhá strana na věci profitovat. V této souvislosti neobstojí tvrzení krajského soudu, že stěžovatel si snižoval základ daně o částky mnohonásobně převyšující běžnou cenu za obdobné služby. Pokud totiž stěžovatel (společnost D.D.D. SERVIS) cenu skutečně uhradil a současně nebylo prokázáno, že by se mu finanční prostředky (či jiné hodnoty) vracely zpět, postrádalo by zaplacení předražené služby pouze za účelem uplatnění vyšších výdajů jakoukoliv racionalitu, neboť by bylo finančně nevýhodné (stěžovatel by na reklamu vynaložil více prostředků, než o kolik by si následně snížil daňové zatížení)...“*

Samozřejmě není známo, jaký byl konkrétní skutkový základ pro vydání takového rozhodnutí, nicméně úvaha Nejvyššího správního soudu nepřesně řečeno rozšiřující chápání důkazního břemene na straně správce daně je zajisté správná. Je přitom nutné ji brát jako doplnění předešlé jurisprudence, kdy v dílčích případech (ve shora uvedených rozhodnutích) správce daně dovozoval vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty z pouhé skutečnosti, že ceny sjednané mezi smluvními stranami byly neobvykle vysoké. To tedy dle předmětné judikatury Nejvyššího správního soudu *per se* neobstojí, neboť pokud byl finančně předmět plnění vypořádán, jednal by daňový subjekt iracionálně, když by neúměrně vysokou cenu akceptoval.

V poslední řadě je možné doplnit danou oblast trochu staršími a již výše citovanými rozhodnutími Nejvyššího správního soudu ze dne 26. března 2014, sp. zn. 9 Afs 87/2012, respektive ze dne 22. března 2013 sp. zn. 5 Afs 34/2012, které jsou hodnotné zejména s ohledem na vymezení neurčitého právního pojmu *za běžných okolností*, ale i rovněž s ohledem na vyjasnění otázky, zda dotčené ustanovení má být aplikováno výhradně na osoby, které přímo z daného nekalého ujednání benefitovaly:

*„...za běžné obchodní vztahy je pak nutno považovat takové, které se tvarují v podmínkách nedeformované hospodářské soutěže. Z běžných obchodních vztahů vzniká obvyklá cena na trhu. Jde o cenu, která neplyne ze zneužití postavení prodávajícího nebo kupujícího k získání nepřiměřeného hospodářského prospěchu. V obchodním i občanském právu je obvyklá cena chápána jako cena přiměřená, sjednaná v daném místě a čase za prodej zboží nebo služby, srovnatelná v době uzavření smlouvy za obdobných podmínek s podobnými cenami. Lze tedy konstatovat, že podstatný rozdíl od obvyklých cen nastává tehdy, prodává-li se příliš levně nebo nakupuje-li se příliš draze; v takovém případě musí být takový rozdíl vždy uspokojivě doložen...osobami spojenými ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale „veškeré osoby“, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely. Dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá „jen a pouze“ na osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení*

*daňové ztráty. Dopadá na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj...“*

Příslušná rozhodnutí je možné *de facto* považovat za konvergující k výše uvedenému, a to zejména ve smyslu, naplnění objektivnosti spáchání určitého deliktu. Je-li totiž naplněna skutková podstata takového jednání, přičemž do něj bylo zapojeno více daňových subjektů, byť pouze někteří z takového jednání měli prospěch, všechny z takových osob jsou za delikt odpovědné. *Per analogiam* by bylo možné hovořit o spolupachatelství na deliktním jednání (srov. § 23 Trestního zákoníku, případně Šámal, 2012), přestože Nejvyšší správní soud v části *dolus eventualis* uplatnění trestně-právních principů odmítl.

Na závěr této skupiny rozhodnutí je nutno zdůraznit, že příslušná deliktní povaha ustanovení vyžaduje vždy velmi dobře zjištěný skutkový stav, aby nedocházelo k trestání takových transakcí, jenž možná vybočují sjednanou cenou z určitého cenového rozpětí, avšak z hlediska objektivního jednání smluvních stran nic nenasvědčuje deliktnímu jednání.

### **3.2.11. Přípuštění korekce souvisejících účetní položky**

Poněkud specifickou oblastí, jíž se byl povinen Nejvyšší správní soud zabývat, byla i otázka provedení korekce vzájemné transakce *ex officio* či případně z podnětu, respektive na žádost, daňového subjektu. Uvedené přitom vychází pouze z úvahy (aniž by přitom příslušný postup vyplýval ať již ze Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy či Pokynu D – 34), že je-li spojená osoba v postavení jak osoby odběratele od spojené osoby, tak v postavení dodavatele, a to u stejného druhu produktu či služby, má případná korekce převodní ceny na straně odběratelské, tj. nákladové, imanentní vliv na cenu pro dodavatelskou část řetězce. Uvedené lze přitom podpořit základním účelem úpravy § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů, zmíněné například v již výše komentovaném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. března 2015 sp. zn. 6 Afs 176/2014, dle kterého je účelem narovnat daňově-právní postavení spojené osoby, tak aby dosahovala obdobného základu daně jako osoba, jenž je možné považovat za nezávislou. *In genere* nelze zamítnout výklad ve smyslu *sensu largo*, neboť by neprovedení korekce druhé ze stran transakce realizované spojenou osobou vedlo k deformaci jeho základu daně z příjmů, který by poté zpravidla při korekci pouze jedné z částí dodavatelsko-odběratelského řetězce dosahoval neúměrně vyššího základu daně než osoba v postavení nezávislém. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 23. dubna 2020 sp. zn. 4 Afs 468/2019 však zaujal poněkud odlišný výklad:

*„...Názor stěžovatele, že § 23 odst. 7 ZDP je možné použít pro úpravu jak nákladů, tak i výnosů, však není správný. Podle § 23 odst. 7 ZDP se totiž upravuje základ daně, kterým je podle § 23 odst. 1 ZDP rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Při postupu podle § 23 odst. 7 ZDP dochází k úpravě základu daně poplatníka o správcem daně zjištěný rozdíl ve výdajích, kdy správce daně sníží prokázané výdaje daňového subjektu. Z toho je zřejmé, že postup podle § 23 odst. 7 ZDP se týká pouze výdajů (nákladů), nikoli výnosů (příjmů) daňového subjektu. Neobstojí proto námitka stěžovatele, v níž namítá nesprávnost závěru krajského soudu, že žalovaný postupoval správně, když neupravil cenu zboží mezi stěžovatelem a jeho odběrateli...“*

*Obiter dictum* je nutno zmínit, že v předmětném případě bylo postavení osob založeno § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 Zákona o daních z příjmů, tj. jednotlivé osoby vytvořili vztah za účelem snížení základu daně, u kterého nelze dle recentní judikatury ani výše nastíněného teoreticko-doktrinálního rámce dovodit, zda je opravdu v souladu s účelem dotčených ustanovení umožnit sekundární korekci výstupní převodní ceny. V případě, že bude pro daný případ užito východisko, že v případě § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 Zákona o daních z příjmů má deliktní charakter, poté se jeví jako součást správního trestání i nemožnost takovou korekci provést. Avšak jak bylo již uvedeno výše povaha uvedeného ustanovení není *per se* jednoznačná. V případě opačném by se však jednalo o postup, který by nevedl k zachování principu *tržního odstupu* na úrovni ziskovosti jako celku u daňového subjektu.

### **3.2.12. Přezkoumatelnost některých oblastí stanovení převodní ceny**

Poslední ze zásadních judikатурních závěrů je posléze otázka nacházející se mimo faktickou podstatu převodních cen a jejich vymezení v daňovém právu hmotném. Jedná se přitom o přezkoumatelnost zvolených kritérií pro sestavení srovnávací analýzy, dle postupů upravených v Pokynu D – 34 či Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Nejvyšší správní soud se totiž domnívá, že pochopitelně i tato část stanovení převodní ceny spadá pod správní uvážení a nelze po Nejvyšším správním soudu požadovat, aby se kritérii určenými správcem daně či daňovým subjektem blíže zabýval, a ta za předpokladu dodržení

přezkoumatelnosti příslušného postupu. V rozhodnutí sp. zn. 5 Afs 34/2012 ze dne 22. března 2013 *expressis verbis* uvádí:

*„...nejvyšší správní soud zde připomíná, že volba kritérií pro posouzení obvyklosti cen je správní úvahou. Lze zde odkázat např. na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001-53, publikované pod č. 576/2005 Sb. NSS, jehož právní závěry jsou aplikovatelné i na nyní posuzovaný případ; zdejší soud tak mj. konstatoval, že není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat. Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přihlížet, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu. Nevymyká-li se tedy správní úvaha uvedeným pravidlům, soud ji respektuje a nenahrazuje ji svojí úvahou...“*

Uvedený názor přitom Nejvyšší správní soud částečně zmínil v následném rozsudku ze dne 31. října 2013 sp. zn. 7 Afs 86/2013, konkrétně poté ve smyslu:

*„...správnímu soudu nepřísluší oproti správci daně vyčíslovat rozdíl mezi cenami podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ale posuzovat dodržení podmínek a zachování rozumných mantinelů, za kterých byly stanoveny...Daňový subjekt musí mít zachovánu možnost brojit proti volbě daných objektivních kritérií a způsobu určení výše obvyklé ceny...“*

Bude-li přitom přihlédnuto k rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. listopadu 2020 sp. zn. 4 Afs 125/2020, kde se dotčený soud velmi detailně vyjadřoval ke znaleckému posudku a důvodu nepřipuštění závěrů, v něm obsažených, jeví se daný postup poněkud *a contrario* k výše uvedenému. Byť lze s ohledem na složitost postupu určení převodní ceny rozumně důvodům, které Nejvyšší správní soud vedly k závěru, že po něm není možné spravedlivě požadovat, aby se ke kritériím pro provedení srovnávací analýzy více vyjadřoval. Současný stav v oblasti přezkoumatelnosti kritérií pro srovnávací analýzu, tak pouze potvrzuje nešťastnost původního a stále zastávaného posouzení provedeného Nejvyšším správním soudem, že stanovení



převodní ceny je otázkou správního uvážení. Při stávajícím stavu lze pouze reflektovat názor obsažený výše, že hranice mezi *queastio facti* a správním uvážením není příliš zřetelná, a možná Nejvyšší správní soud úvahu o otázce skutkové zcela opomněl. To se však lze pouze domnívat. S ohledem na ustanovení čl. 36 Listiny základních práv a svobod, případně i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. srpna 2007 sp. zn. 3 Ads 14/2007, ve kterém sám konstatoval, že

*„...nelze-li přitom určitou oblast aplikace práva přezkoumat v rámci soudního řízení, měly by pro takové omezení existovat zásadní právní důvody, jinak se bude jednat o porušení práva na spravedlivý proces...“*

Zdá se *a limine* neudržitelné, aby stávající soudní řízení správní otázku vhodnosti zvolených kritérií řešili nejednotně a mnohdy ji ponechávaly zcela mimo pozornost soudního řízení, a to obecným tvrzením, že se jedná o správní uvážení. Dle výše uvedeného se navíc zdá, že dosud vydaná rozhodnutí Nejvyšším správním soudem nemají úplnou jednotící linii. V mnoha případech totiž správní soudy znalce ustanovily a latentně tak posoudily dotčenou otázkou jako *quaestio facti*, v jiných pro změnu vycházeli čistě ze závěru Nejvyššího správního soudu.

Na straně jedné je Nejvyšším správním soudem tedy tendováno k uplatnění objektivního kritéria pro nutnost použití znalce dle § 95 Daňového řádu, tedy i v situacích, kdy by správce daně subjektivně znalostí v dotčené oblasti disponoval, nicméně není oprávněn pouze na základě její existence založit své rozhodnutí. Na straně druhé však v oblasti převodních cen připouští, že správce daně je oprávněn v zásadě vybočit ze svých znalostí daňového práva a uplatnit postupy nacházející se mimo jeho běžnou úroveň, a to zejména uplatnění statistických metod, selekce příslušného nomenklaturního kódu příslušné činnosti daňového subjektu atp. avšak, výběr příslušné metody pro stanovení převodní ceny již ze svého přezkoumání nevyjímá. *Ad absurdum* tato kritéria (s výjimkou metody stanovení převodní ceny, jenž byla nicméně pouze omezena na rozhodnutí, zda má být použita referenční cena, tj. cena získaná na základě cen srovnatelných transakcí, či má být užitá převodní cena stanovená úvahou správce daně) nelze posléze přezkoumat v rámci kasační stížnosti, neboť jak mimo jiné Nejvyšší správní soud opakovaně uvedl, nepřísluší mu do kritérií určených správcem daně v rámci správního uvážení zasahovat. Jeví se jako zcela jednoznačné, že takovýto přístup nemůže v rámci právního státu obstát a bude nutné jej považovat za vybočující z ústavně-právní kautel, neboť se daňový subjekt ocitá v pasti vrchnostenského postavení správce daně, který může naprosto svévolně určit kritéria pro vyhotovení srovnávací analýzy (například chybný NACE kód pro srovnatelné subjekty, či zahrnout mezi srovnatelné

subjekty daňové subjekty, jenž srovnatelné nebudou z důvodu určitých odlišností ve vyráběném / prodávaném sortimentu či objemu výroby, atd.), která nejsou posléze přezkoumatelná v rámci správního soudnictví, za předpokladu že použitá kritéria jsou dostatečně odůvodněna a racionální.

Jak již bylo uvedeno výše celková podstata problému nepřezkoumatelnosti, spočívá ve velmi pravděpodobně chybném závěru o povaze stanovení převodní ceny jako čistého správního uvážení. V souladu výše uvedenou analýzou by mělo být plédováno, že stanovení znalce, které by mělo *ultima ratio* proběhnout na úrovni prvo-instančního správního soudu, neboť zde je daňový subjekt a správce daně oprávněn ještě předkládat důkazní prostředky, dříve v řízení nepředložené (srov. Hlava II a III Soudního řádu správního).

## Závěr

Vycházejíc z výše uvedené analýzy je zcela zřejmé, že aktuální úprava převodních cen v českém právním řádu vykazuje z hlediska naplnění příslušných ústavních mantinelů značné vady. *In genere* zákonodárcem zvolené řešení problematiky převodních cen v hmotném právu daňovém je založeno na velmi kusém, až vágním, ustanovení § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů, který je posléze doplněn kombinací pokynů řady D a Směrnicí OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, není v souladu nejenom s doktrinálními základy na *sensu largo* pregnantnost právní normy, ale ani s kautelami vymezeným Ústavním soudem v jednotlivých nálezech. Dílčí oblasti, které zakládají právní závadnost, lze shrnout následovně: (i) Právní vymezení oblasti převodních cen v daňovém právu není dostatečně srozumitelné, což posléze povede i k častému vybočování správního orgánu z jemu závazných limitů pro výkon činnosti orgánu veřejné moci; (ii) Ani Pokyny řady D ani Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy není součástí právního pořádku v podobě právně závazné normy, ale představují potenciální správní praxi (v případě pokynů řady D) či měkké právo. Správní praxe však musí vznikat výhradně v mezích stanovených právními předpisy, neboť se jedná o činnost orgánu veřejné správy, jejíž mantinely musí být pregnantně definovány, jinak by takový postup hraničil s vrchnostenskou libovůlí. To v rámci právního státu nelze připustit. Předmětná správní praxe může být s ohledem na výše uvedené vytvořena výhradně ve prospěch daňového subjektu. (iii) Otázka stanovení převodní ceny musí být s ohledem na komplikovanost stanovení příslušné převodní ceny, nutnost detailní znalosti postupů k jejímu určení, práci s daty, jejich vyhodnocování a činění příslušných závěrů posouzena jako *quaestio facti*, nikoliv jako správní uvážení k čemuž tenduje recentní jurisprudencce.

Nerespektování výše uvedeného, a to zejména bodu (iii), posléze vede (i vedlo, jak je možné pozorovat z některých rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) k problematičtým výkladovým otázkám, kdy i samotný Nejvyšší správní soud je postaven před nutnost výkladu ustanovení, ať již Pokynu D – 34 či Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, technického textu, aplikované elementární statistiky ale taktéž aplikaci takového textu, jenž není psán právním jazykem a poskytuje neobvyklou míru volnosti a argumentačního prostoru. Již při takto postaveném vymezení, je zcela zřejmé, že zde není prostor pro výklad Nejvyšším správním soudem dán, ale jedná se o otázky znalecké. Je poté nasnadě, že Nejvyšší správní soud v určitých oblastech uplatnění postupů pro stanovení převodní ceny, byl nucen odmítnout její přezkoumatelnost, neboť se již jednalo o tak detailní oblast aplikace zjištěného

skutkového stavu na určení kritérií pro stanovení převodní ceny, že nebyl s to, aniž by provedl detailní vyhodnocení veškerých předložených důkazních prostředků, danou kasační námitku vyhodnotit. *Ultima ratio* tím však vytvořil oblast aplikace domnělého práva, kdy není možné případné pochybení daňově-správního orgánu zhojit na úrovni kasační, což vede k bezprecedentnímu vybočení z ústavních mantinelů.

Na shora stanovené hypotézy č. 1, 2 i 3 je tedy nutno odpovědět na základě uvedeného kladně a shledat významné legislativní nedostatky ve vymezení převodních cen v daňovém právu hmotném. Přičemž oba ze stanovených cílů práce, je možné považovat za splněné s ohledem na provedenou analýzu.

Nad rámec stanovených hypotéz, lze dále poukázat na dílčí zásadní zjištění (zjištění drobného charakteru jsou uvedeny pouze v textu práce samotné), které lze považovat z hlediska celkového pochopení problematiky převodních cen a jejího vymezení v recentním právu za určující. Na základě provedené analýzy musí být doplněn teoretický rámec, a to v tom smyslu, že je-li uplatňována metodika pro stanovení převodní ceny u osob, jenž vytvořily vztah za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty, jak předjímá ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 Zákona o daních z příjmů, je poté aplikace takových postupů *de facto* sankčního charakteru a zpravidla se bude nacházet na pomezí správního a trestně-právního deliktu. Z toho je posléze nutné vyvodit závěry zejména, dojde-li k následnému potrestání takového prohřešku v rovině trestní, aby nedošlo k porušení zásady *ne bis in idem*. Dále je nutné zvážit, jak v obecné rovině, jenž se nezhojí odstraněním výše uvedených vad pod body (i) až (iii), ale bude přetrvávat i nadále, přistoupit ústavně-právně k uplatnění předmětných postupů dle Pokynu D – 34 či Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové. Vždy se totiž. bude jednat o aproximaci ceny mezi spojenými osobami, která je *de facto* určovatelem následného základu daně a daně *per se*. Samotné vymezení převodních cen v daňovém právu hmotné by tedy muselo být takového charakteru, jenž bude nejen srozumitelné *stricto sensu*, ale rovněž předvídatelné, tedy naplní-li dotčený daňový subjekt postupy a povinnosti upravené v právním předpise, měl by mít možnost vzhledem k maximě předvídatelnosti práva na tomto základě založit svá očekávání, že mu převodní cena nebude následně korigována správcem daně. S ohledem však na variabilitu jejího stanovení (například při volbě vyhledávacích kritérií pro srovnatelné subjekty), se daňový subjekt bude vždy nacházet v nejisté situaci. Na tuto otázku je přitom velmi složité najít odpověď, neboť bude muset být pečlivě uváženo v jakém detailu a jak přesně musí zákonodárce postupy vymezit, aby výsledek, ke kterému při vší pečlivosti dojde, jak daňový subjekt, tak správce daně, byl totožný (jistý prostor odchylky poskytuje samotné tržní rozpětí).

Z hlediska korekcí aktuální úpravy daňového práva, je nezbytné její celkové přepracování s reflexí výše uvedených vad. Formalisticky by poté mělo rovněž dojít s ohledem na princip unity právního řádu a srozumitelnosti k terminologickému sjednocení jednotlivých právních předpisů vymezující *in genere cenu mezi nespojenými osobami*, jakkoliv rozdílně označenou.

Rovněž je třeba zmínit, že bude zajímavé sledovat, za stávajícího vymezení převodních cen, jak se Nejvyšší správní soud vypořádá s aplikací některých postupů připuštěných Směrnicí OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, které by *stricto sensu* měly být připuštěny, neboť finanční správa sama deklaruje, že pro stanovení převodních cen vychází právě z postupů ve směrnici. *Exempli causa* lze uvést například použití průměrné převodní ceny za více zdaňovacích období (zpravidla 3 či 5 let) či použití metody *rozdělení zisku / ztráty*.

## Seznam použitých zdrojů

### 1. Seznam použité literatury

AVI-YONAH, R., S., Xu, H. A Global Treaty Override? The New OECD Multilateral Tax Instrument and Its Limits. *Public Law and Legal Theory Research Paper*, 2017, roč. 39, č. 2, s. 155-216. DOI 10.2139/ssrn.2934858.

BALI, T. G. The Intertemporal Relation between Expected Returns and Risk. *Journal of Financial Economics*, 2008, roč. 87, s. 101–131. ISSN 0304-405X.

BAROŠ, J., HERC, T., JÄGER, P., LANGÁŠEK, T., MAJERČÍK, L., MATOUŠEK, L., MLSNA, P., POPOVIČOVÁ, L., POSPÍŠIL, I., RYCHETSKÝ, P., UHL, P. Ústava České republiky: Komentář. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2022-6-19]. ASPI\_ID KO1\_1993CZ. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

BAKEŠ, M., VOJTĚCH, J. Czech tax law instability in times of economic prosperity. *The Lawyer Quarterly*, 2019, roč. 9 č. 1, s. 1 – 12. ISSN 1805-840X.

BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád: Komentář. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2022-3-20]. ASPI\_ID KO280\_2009CZ. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

BERTLIN, A. What works best for the reader? A study on drafting and presenting legislation. *The Loophole – Journal of Commonwealth Association of Legislative Counsel*, 2014, č. 5, s. 25 – 49. ISSN 0856-9878.

BIRD, R. M. Shaping a new international Tax Order. *Bulletin International Fiscal Documentation*, 1988, roč. 42, č. 7, s. 292-303. ISSN 0007-4624.

BLÁHA, R., BORKOVEC, D., JAKOUBEK, J. KAPOUN, V., KARPÍŠKOVÁ, L., SZMARAGOWKSI, D. TEICHMANN, J., WOTKE, I. Převodní ceny v České republice v roce 2016. *Bulletin KDP ČR*. 2016. Roč. 2016, č. 2, s. 5-41. ISSN 1211-9946.

BOGUSZAK, J. ČAPEK, J., GERLOCH, A. *Teorie práva*. Praha: ASPI, 1997. s. 347. ISBN: 80-7357-030-0

BOHADLO, D., POTĚŠIL, L., POTMĚŠIL, J. *Správní trestání z hlediska praxe a judikatury*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 2. ISBN 978-80-7400-413-1.

BRABENEC, T. Transferové ceny v manažerském a daňovém rozhodování. *Oceňování*. 2008. Roč. 1, č. 1, s. 3-16. ISSN 1803-0785.

BRABENEC, T., JAKOUBEK, J. Aspekty ocenění nehmotného majetku ve vnitropodnikovém finančním řízení. 6th International Scientific Conference Managing and Modelling of Finacial Risks. 2012. Dostupné z: [https://www.ekf.vsb.cz/share/static/ekf/www.ekf.vsb.cz/export/sites/ekf/mmfr-history/.content/galerie-dokumentu/2014/sbornik/Jakoubek\\_Brabenec.pdf](https://www.ekf.vsb.cz/share/static/ekf/www.ekf.vsb.cz/export/sites/ekf/mmfr-history/.content/galerie-dokumentu/2014/sbornik/Jakoubek_Brabenec.pdf).

BRANDEJS, T., DRÁBOVÁ, M., DUŠEK, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2022-6-17]. ASPI\_ID KO235\_2004CZ. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

BŘEZINOVÁ, H., DVOŘÁKOVÁ, D., MÜLLEROVÁ, L., VOMÁČKOVÁ, H. Zákon o účetnictví: Komentář. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2022-2-12]. ASPI\_ID KO563\_1991CZ. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

CAUWENBERGH, P. International transfer pricing: de fiscale behandeling van de prijsbepaling van grensoverschrijdende intragroepscontracten. Antwerpen: Intersentia, 1998, 405 s. ISBN 905-09-5031-0.

CARNAP, R. *Problémy jazyka vědy*. Praha, 1968, 338 s. ISBN 25-002-68.

CARROLL, B.M. Allocation of Business Income: The Draft Convention of the League of Nations. *Columbia Law Review*, 1934, roč. 34, č. 3, s. 473-498. ISSN 0010-1958.

COHN, R.M. Statistical Laws and the Use of Statistics in Law: A Rejoinder to Professor Shoben. *Indiana Law Journal*, 1980, roč. 55, č. 3, s. 538-549. ISSN 0019-6665.

CRAWLEY, M.J. *Statistics*. John Willey & Sons Inc., 2014, 354 s. ISBN 978-11-1894-109-6.

ČEPELKA, Č., ŠTURMA, P. *Mezinárodní právo veřejné*. Praha: Eurolex Bohemia, 2003, 764 s. ISBN 978-80-8643-257-1.

ČEPELKA, Č. *Právo mezinárodních smluv : Vídeňská úmluva o smluvním právu (1969) - s komentářem*. 1. vyd. Praha: Karolinum, 1999, 202 s. ISBN 8071849707.

DI CIACCIO, A. *Advanced Statistical Methods for the Analysis of Large Data-Sets*. Berlin: Springer-verlag GmbH, 2012. 486 s. ISBN 978-3-642-21037-2.

DRÁB, O., NEŠLEHA, M., HRDLIČKA, L., BERÁNEK, P., BLÁHA, R., HLAVÁČ, J., MORÁVEK, Z. *Zákon o daních z příjmů: Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2022-2-6]. ASPI\_ID KO586\_1992CZ. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

DUFFY, T., KABANCE, P. Testing a readable writing approach to text revision. *Journal of educational psychology*, 1982, roč. 74, s. 733 – 748. ISSN 1939-2176.

DWARKASING, R.S.J. *Associated enterprises: A concept essential for the application of the arm's length principle and transfer pricing*. Nijmegen: Wolf legal / Dwarkasing & Partners, 2011, 609 s. ISBN 978-90-8178-240-1.

FAMA, E. F., FRENCH, K. R. The Cross-Section of Expected Stock Returns. *The Journal of Finance*, 1992, č. 47, s. 427-465. ISSN 1540-6261.

FAROK, J. C. *Valuation of Intangible Assets in Global Operations*. Greenwood Publishing Group, 2001, 374 s. ISBN 978-15-6720-412-4.

FRANCESCUCCI, D.L.P. The Arm's Length Principle and Group Dynamics. *International Transfer Pricing Journal*, 2004, roč. 11, č. 6. ISSN 1385-3074.

FREEDMAN, J. Taxation research as legal research, In LAMB, M., LIMER, A., FEEDMAN, J., JAMES, S., *Taxation – An Interdisciplinary approach to research*. Oxford: Oxford University Press, 2005. s. 13 – 34. ISBN 978-01-9924-293-1.

FRONC, J. Výklad ve prospěch adresátů správního práva a jeho limity. *Správní právo*. Roč. 53, č. 7. 2020, s. 358 – 382. ISSN: 0139-6005.

FULLER, L. L. Positivism and Fidelity to Law a Reply to Professor Hart. *Harvard Law Review*, 1958, roč. 71. ISSN 0017-811X.

GERLOCH, A. *Teorie práva*. Vyd. 7. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2017, 336 s. ISBN 978-80-7380-652-1.

GREIL, S. GREIL, E., BECKER, K., DÜRRBECK, K., KALUZA, E., LOOSE, F. MAIER, J., RASCH, S., SCHULZ, S., SCHWARZ, CH., STEIN, S., WARGOWSKA, L. *Transfer Pricing: A Case-Based Approach*. NWB Verlag, 2021, 271 s. ISBN 978-34-8268-121-9.



GROSSOVÁ, M. E., MATYÁŠOVÁ, L. Daňový řád: Komentář. [Systém ASPI]. Nakladatelství Leges [cit. 2022-3-20]. ASPI\_ID KO28012009CZ. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

HATTINGH, J. The Legal and Related Challenges, and Emerging Solutions for Implementation of the BEPS Multilateral Instrument. *Global Taxation*, 2017, roč. 2017, č. July, s. 29-36. Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=3016827>.

HASSELDINE, J., MORRIS, G. Corporate social responsibility and tax avoidance: a comment and reflexion. *Accounting Forum*, 2013, roč. 37, č. 1, s. 1 – 14. ISSN 0155-9982.

HENDRYCH, D. Správní uvážení. V: HENDRYCH, Dušan a kol. *Právní slovník*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009., 1481 s.. ISBN: 978-80-7400-059-1.

HENDRYCH, D. a spol. *Správní právo. Obecná část*. 9. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, 600 s. ISBN 9788-0-7400-624-1.

HENSHALL, J., DONEGAN, R. *Global Transfer Pricing: Principles and Practice*. Bloomsbury professional, 2019, 312 s. ISBN 978-15-2651-121-8.

HOŘEJŠÍ, B., MACÁKOVÁ, L., SOUKUP, J., SOUKUPOVÁ, J. Mikroekonomie. Brno: MP Management Press, 2018, 584 s. ISBN 978-80-7261-218-5,

HUSSEINI, F., BARTOŇ, M., KOKEŠ, M., KOPA, M. a kol. *Listina základních práv a svobod. Komentář*. 1. vydání (1. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2021., 1456 s. ISBN: 9788-0-7400-812-2.

JONÁK, P., KAČABA, F., KLOUČEK, J., MOŠNA, K., ORT, P., POBORSKÝ, F., POLÁK, P. Zákon o oceňování majetku. Komentář. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2022-6-17]. ASPI\_ID KO151\_1997CZ. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

KAČALJAK, M., RAKOVSKÝ, P., CHOMA, A. Vybrané problémy v praxi transferového oceňovania na Slovensku. *Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov*. 2021, roč. 2021, č. 3, s. 6-10. ISSN 2644-688X.

KAČALJAK, M., RAKOVSKÝ, P. Právny charakter OECD Smernice o transferovom oceňovaní na Slovensku; *Justičná revue*, 2019, roč. 71, č. 11, s. 1144 – 1157. ISSN 1335-6461.

KAMÍNKOVÁ, P. *Zneužití práva jako hranice daňového plánování*. 1. vydání. Praha: Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON, 2018, 200 s. ISBN 978-80-7273-180-0.

KAPLOW, L. Taxation and Risk Taking: A General Equilibrium Perspective, *National Tax Journal*, 1994, roč. 47, s. 789 - 798. ISSN: 944-7477.

KISLINGEROVÁ, E. *Oceňování podniku. 2. přeprac. a dopl. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2001. ISBN 978-80-7179-529-2.

KLEIST, D. A Multilateral Instrument for Implementing Changes to Double Tax Treaties: Problems and Prospects. *Intertax*, 2016, roč. 44, č. 11, s. 823 – 830. ISSN 0165-2826.

KOČIŠ, M. Transferové oceňovanie včera a dnes. In: *Dny práva – 2010 – Days of Law - 4. ročník mezinárodnej konferencie usporiadanej Právnickou fakultou Masarykovej univerzity v Brne*. Zborník príspevkov, Tribun EU: Brno 2010, ISBN 978-80-210-5305-2.

KNAPP, V. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995. 248 s. ISBN 80-7179-028-1.

LANG, M. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Vienna: Linde Verlag, 2010, 224 s. ISBN 978-37-0731-714-5.

LANG, M., COTTANI, G., PETRUZZI, R., STORCK, A. *Fundamentals of Transfer Pricing – A Practical Guide*, 1. vyd. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International BV, 2019. 550 s. ISBN 978-90-411-8994-3.

LASÁK, J., DĚDIČ, J. POKORNÁ, J., ČÁP, Z., a kol. *Zákon o obchodních korporacích - Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2021, 2 628 S. ISBN 978-80-7598-881-2.

LASIŇSKI-SULECKI, K. OECD Guidelines. Between Soft-Law and Hard-Law in Transfer Pricing Matters. *Comparative Law Review*, 2014, roč. 2014, č. 17, s. 64–79. DOI 10.12775/CLR.2014.003.

LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E., ROZEHNAL, T. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 1082 s. ISBN 978-80-7400-838-2.

LOO, E.C., MCKERCHAR, M., HANSFORD, A. Tax compliance behavior: Findings derived from a mixed method design. Příspěvek prezentován na 8th International Tax Administration Conference, Sydney, 2008.

MARKHAM, M. *Transfer pricing of intangibles*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International B.V., 2005, 335 s. ISBN 978-90-4112-368-8.

MARTINDALE, B., KOCH, B., KARLINSKY, S. Tax Law Complexity. *The Journal of Business Communication*, 1992, roč. 29, č. 4, s. 383 - 400. ISSN 0021-9436.

MARTINS, A., DINIS, A., LOPES, C. Interpretative complexity and tax law changes: the taxation of corporate expenses in Portugal. *Journal of Applied Accounting Research*, 2018, roč. 19, č. 4, s. 537 - 551. ISSN 0967-5426.

MATES, P. *Správní uvážení*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, 120 s. ISBN 978-80-7380-424-4.

MELZER, F. *Metodologie nalézání práva: Úvod do právní argumentace*. Vyd. 2. Praha: C.H. BECK, 2011, 276 s. ISBN 978-80-7400-382-0.

McGEE, R. W. Ethical Issues in Transfer Pricing. *Manchester Journal of International Economic Law*, 2010, roč. 7, č. 2., s. 24-41. ISSN 1742-3945.

MODIGLIANI, F., MILLER, M. The Cost of Capital, Corporation Finance and the Theory of Investment. *American Economic Review*. 1958. Roč. 48, č. 3., s. 261 - 297. DOI: 10.2307/1809766.

NOVOTNÁ, M., OLŠANSKÝ, V. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 811 s. ISBN 978-80-7400-826-9.

PELC, V. *Daně z příjmů*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2021, 664 s.

PICCIOTTO, S. Constructing compliance: Game playing, tax law, and the regulatory state. *Law and Policy*, 2007, roč. 29, č. 1, s. 11 - 30. ISSN 0265-8240.

ROZEHNAL, T. Daňový řád: Praktický komentář. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2022-3-20]. ASPI\_ID KO280\_p12009CZ. Dostupné z: [www.aspi.cz](http://www.aspi.cz). ISSN 2336-517X.

RYCHETSKÝ, P., LANGÁŠEK, T., HERC, T., MLSNA, P. a kol. *Ústava České republiky: Ústavní zákon o bezpečnosti České republiky: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 1224 s. ISBN 978-80-7478-809-3.

SAMUELSON, P.A., NORDHAUS, W.D. *Ekonomie*, 19. vydání. Praha: NS Svoboda, 2013, 716 s. ISBN: 978-80-205-0629-0.

SAMUELSON, P.A. Tax Deductibility of Economic Depreciation to Insure Invariant Valuations, *Journal of Political Economy*, 1964, roč. 72, s. 604 - 606. ISSN 0022-3808.

SKULOVÁ, S. *Správní uvážení: základní charakteristika a souvislosti pojmu*. Brno: Masarykova univerzita, 2003. Acta Universitatis Brunensis Iuridica. ISBN 80-210-3237-5.

ŠČERBA, F. a kol.: *Trestní zákoník. Komentář*. 1. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, 3376 s. ISBN 978-80-7400-807-8.

SLÁDEČEK, V., MIKULE, V., SUCHÁNEK, R., SYLLOVÁ, J. *Ústava České republiky. Komentář*. Vyd. 2. Praha: C. H. Beck, 2016, 1264 s. ISBN 978-80-7400-590-9.

SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019, 512 s. ISBN: 978-80-7598-564-4.

SHAW, J., SLEMROD, J., WHITING, J. „Administration and compliance“ In *Tax by Design*, Oxford: Oxford University Press, 2011, s. 1100 – 1162. ISBN 978-0-19-955374-7.

ŠÁMAL a kol. *Trestní zákoník. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 3632 s. ISBN 978-80-7400-428-5.

ŠTENGLOVÁ, I., HAVEL, B., CILEČEK, F., KUHN, P., ŠUK, P. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. Vyd. 3. Praha: C. H. Beck, 2020, 1316 s. ISBN 978-80-7400-799-6.

ŠTRKOLEC, M. a kol. *Interpretácia noriem daňového práva orgánmi verejnej spravy súdnej moci*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2011, 204 s. ISBN. 978-80-7097-897-9.

TAN, L. M., TOWER, G. The readability of tax laws: An empirical study in New Zealand. *Australian Tax Forum*, 1992, roč. 9, č. 3, s. 355 – 365. ISSN 0812-695X.

TICHÝ, L, ARNOLD, R., ZEMÁNEK, J., KRÁL, R., DUMBROVSKÝ, T. *Evropské právo*. 5., přeprac. vyd. Praha: C. H. Beck, 2014., 800 s. ISBN 978-80-7400-546-6.

VEGA, A. International Governance Through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines. *Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2012-05*, 2012. DOI 10.2139/ssrn.2100341

VOGEL, K. *Vogel Klaus Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5. vydání. Vienna: Kluwer Law International, 2022, 2 556 s. ISBN 978-94-0351-30-03.

WANNISKI, J. Taxes, revenues and the Laffer curve. *The Public Interest*, 1987, roč. 1987, s. 3-16.

WEYR, F. *Teorie práva*. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 420 s. ISBN 978-80-7552-000-5.

WHELANOVÁ, M. Tvorba českých právních předpisů z hlediska implementace práva EU. *Správní právo*, 2020, roč. 12, č. 3, .s. 82 – 92. ISSN 0139-6005.

ZAHRADNÍKOVÁ, R. Správní soudnictví a jeho dvě „větve“ aneb srovnání řízení podle částí 5. Občanského soudního řádu a řízení o žalobě proti nezákonnému rozhodnutí podle soudního řádu správního. v LAVICKÝ, P., SPÁČIL, J. ed. *Macurův jubilejní památník: k nedožitým osmdesátinám profesora Josefa Macura*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-542-7.

ZÁMEČNÍKOVÁ, M. Vady zákonodárného procesu a zákonů v České republice, Německu a Rakousku. Praha: Leges, 2019, 184 s. ISBN: 978-80-7502-315-5.

## 2. Seznam použitých internetových zdrojů

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. Blueprint for tax simplification, April 1992. In: eGrove [online]. [cit. 2022-06-22]. Dostupné z: [https://egrove.olemiss.edu/aicpa\\_assoc/434/?utm\\_source=egrove.olemiss.edu%2Faicpa\\_assoc%2F434&utm\\_medium=PDF&utm\\_campaign=PDFCoverPages](https://egrove.olemiss.edu/aicpa_assoc/434/?utm_source=egrove.olemiss.edu%2Faicpa_assoc%2F434&utm_medium=PDF&utm_campaign=PDFCoverPages)

CARTER, K., MALONEY, M., VAN VRANKEN, M. H. The Problems of Transfer Pricing. 1998. In: Journal of Accountancy [online]. [cit. 2022-06-22]. Dostupné z: <https://www.journalofaccountancy.com/issues/1998/jul/carter.html>.

HEATH, H., HUDDART, S. S. Transfer pricing. 2009. In International Strategy: WBA, 434 [online]. [cit. 2022-06-22]. Dostupné z: <http://www.personal.psu.edu/sjh11/BA521/NEW/Class08/TransferPricing.pdf>.

LAFFER, A.B., WINEGARDEN, W.H., CHILDS, J. The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity, 2011 In The Laffer center for supply-side economics [online]. [cit. 2022-06-22]. Dostupné z: <http://www.txfairtax.org/FAQ/PDF/ComplexityofTaxCode.pdf>

MATES, P. Správní uvážení v judikatuře správních soudů. In. Právní Rádce [online]. [cit. 2022-06-22]. Dostupné z: [https://pravniradce.ekonom.cz/?p=F00000\\_d&article%5Bsms\\_pay%5D=true&article%5Bid%5D=45855520](https://pravniradce.ekonom.cz/?p=F00000_d&article%5Bsms_pay%5D=true&article%5Bid%5D=45855520).

PETR, T., HÁJEK, M. Transfer pricing z pohledu obchodního práva. 2011. In. ePravo.cz [online]. [cit. 2022-06-22]. Dostupné z <http://www.epravo.cz/top/clanky/transfer-pricing-z-pohledu-obchodniho-prava-71339.html>.

OBANDO, R. R. Reservations and Compatibility Clauses in the Multilateral Instrument: Overcoming New Interpretative Challenges. 2017. [online]. [cit. 2022-06-22]. Dostupné z <http://lup.lub.lu.se/student-papers/record/8910772/file/8910773.pdf>.

RING, D. Who is making tax policy?: International organizations as power players in a high stakes world. 2009. In Fordham International Law Journal [online]. [cit. 2022-06-22]. Dostupné z <https://ir.lawnet.fordham.edu/ilj/vol33/iss3/1/>.

SOLILOVÁ, V., BÍKOVÁ, V. VRTALOVÁ, J. Metody určení převodních cen. – Transfer pricing methods [online]. [cit. 2022-06-22]. Dostupné z: [kvf.vse.cz/storage/1239810650\\_sb\\_solilova,bilkova,vrtalova.pdf](kvf.vse.cz/storage/1239810650_sb_solilova,bilkova,vrtalova.pdf).

UHLÍŘ, D. Právo na spravedlivý proces, právo na spravedlivý rozsudek. 2019. In PrávníProstor.cz [online]. [cit. 2022-06-22]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/procesni-pravo/pravo-na-spravedlivy-proces-pravo-na-spravedlivy-rozsudek>.

### 3. Seznam použitých právních předpisů

Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Mnohostranné úmluvy o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám („Úmluva“)

Smlouva o fungování Evropské Unie uveřejněná v Úředním věstníku Evropské unie C 326/47  
Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu („Vídeňská úmluva“)

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád („Občanský soudní řád“)

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví („Zákon o účetnictví“)

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („Zákon o daních z příjmů“)

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku („Zákon o oceňování majetku“)

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („Zákon o dani z přidané hodnoty“)

Zákon č. 500/2004 Sb., soudní řád správní („Soudní řád správní“)

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád („Daňový řád“)

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky („Zákon o Finanční správě“)

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník („Občanský zákoník“)

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

### 4. Seznam použité judikatury

Nález Ústavního soudu ze dne 10. října 1996 sp. zn. IV. ÚS 116/96

Nález Ústavního soudu ze dne 17. prosince 1997 sp. zn. pl. ÚS 33/97

Nález Ústavního soudu ze dne 24. září 2002 sp. zn. Pl. ÚS 24/02

Nález Ústavního soudu ze dne 15. února 2007 sp. zn. Pl. ÚS 77/06:

Nález Ústavního soudu ze dne 15. ledna 2008 sp. zn. I. ÚS 629/06

Nález Ústavního soudu ze dne 19. března 2009 sp. zn. III. ÚS 2822/07

Nález Ústavního soudu ze dne 12. července 2011 sp. zn. Pl. ÚS 9/08 #1

Nález Ústavního soudu ze dne 12. prosince 2012 sp. zn. Pl. ÚS 31/08

Nález Ústavního soudu ze dne 6. června 2013 sp. zn. II. ÚS 2429/12

Nález Ústavního soudu ze dne 20. února 2014 sp. zn. III. ÚS 934/13 – 2

Nález Ústavního soudu ze dne 6. prosince 2016 sp. zn. Pl. ÚS 32/15

Nález Ústavního soudu ze dne 8. srpna 2017 sp. zn. Pl. ÚS 9/15

Nález Ústavního soudu ze dne 27. dubna 2020 sp. zn. II. ÚS 664/19

Nález Ústavního soudu ze dne 20.02.2014 sp. zn. III. ÚS 934/13 – 2

Usnesení Ústavního soudu ze dne 28. srpna 2001, sp. zn. IV. ÚS 146/01

Usnesení Ústavního soudu ze dne 13. listopadu 2007 sp. zn. IV. ÚS 2323/07  
Usnesení Ústavního soudu ze dne 22. října 2015 sp. zn. III.ÚS 3823/14  
Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 27. listopadu 2014 ve věci Lucky Dev proti Švédsku, č. 7356/10  
Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. listopadu 2016 ve spojených věcech A. a B. proti Norsku, č. 24130/11 a 29758/11  
Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 4. prosince 1974 ve věci C-41/74 Van Duyn  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. února 2004, čj. 7 A 72/2001  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. října 2006 sp. zn. 8 Afs 3/2005  
Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. srpna 2007 sp. zn. 3 Ads 14/2007  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. srpna 2007 sp. zn. 7 Afs 45/2007  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. listopadu 2007 sp. zn. 2 Afs 165/2006  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. října 2008, sp. zn. 7 Afs 54/2006  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. března 2009 sp. zn. 8 Afs 80/2007  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. března 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007  
Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. července 2009 sp. zn. 6 Ads 88/2006  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. ledna 2010 sp. zn. 2 Afs 180/2006  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. ledna 2011 sp. zn. 7 Afs 74/2010  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. dubna 2012 sp. zn. 5 Afs 45/2011  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. ledna 2013 sp. zn. 1 Afs 101/2012  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. března 2013, sp. zn. 1 Afs 99/2012  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. března 2013 sp. zn. 5 Afs 34/2012  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. června 2013 sp. zn. 7 Afs 47/2013  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. října 2013 sp. zn. 7 Afs 86/2013  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. března 2014, sp. zn. 9 Afs 87/2012  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. května 2014 sp. zn. 7 Afs 77/2013  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. července 2014 sp. zn. 7 Afs 93/2012  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. ledna 2015 sp. zn. 8 As 109/2014  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. března 2015 sp. zn. 6 Afs 176/2014  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. května 2015 sp. zn. 6 Afs 52/2015  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. července 2015 sp. zn. 9 As 206/2014  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015 sp. zn. 10 Afs 24/2014  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. října 2016 sp. zn. 5 Afs 194/2015  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. března 2018 sp. zn. 1 Afs 143/2017  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. března 2018 sp. zn. 2 Afs 380/2017



Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. dubna 2018 sp. zn. 3 Afs 105/2017  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. dubna 2018 sp. zn. 9 Afs 188/2017  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. července 2018 sp. zn. 6 Afs 129/2018  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. května 2019 sp. zn. 2 Afs 131/2018  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. června 2019 sp. zn. 2 Afs 162/2018  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. září 2019 sp. zn. 5 Afs 341/2017  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. října 2019 sp. zn. 8 Afs 71/2018  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. ledna 2020 sp. zn. 9 Afs 232/2018  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. února 2020 sp. zn. 10 Afs 343/2019  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. dubna 2020 sp. zn. 4 Afs 468/2019  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2020 sp. zn. 1 Afs 375/2019  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. listopadu 2020 sp. zn. 4 Afs 125/2020  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. ledna 2021 sp. zn. 5 Afs 310/2019  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. ledna 2021 sp. zn. 3 Afs 393/2019  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. července 2021 sp. zn. 2 Afs 148/2020  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. srpna 2021 sp. zn. 2 Afs 313/2019  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. října 2021 sp. zn. 1 Afs 110/2021  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. října 2021 sp. zn. 5 Afs 106/2019  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. října 2021 sp. zn. 4 Afs 75/2021  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. března 2022 sp. zn. 3 Afs 427/2019  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. dubna 2022 sp. zn. 7 Afs 398/2019  
Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. října 2012 sp. zn. 31 Af 3/2012  
Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. března 2016 sp. zn. 52 Af 34/2014

## 5. Seznam ostatních zdrojů

IFRS 10: Consolidated Financial Statements. IFRS Foundation.

Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.j.: 5606/15/7100-10 („GFŘ, 2015“).

Pokyn GFŘ D – 34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny, č.j.: 45076/19/7100-40113-110343 („GFŘ, 2019“)

Pokyn MF D – 334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami, č.j.: 39/86 849/2009-393 („MF, 2009“).

Pokyn MF D – 258 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny, č.j.: 491/1554/2004 („MF, 2004“).

Commentaries on the articles of the model double tax convention („OECD, 2010“).

Addressing Base Erosion and Profit Shifting („OECD, 2013“)

BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project („OECD, 2015“)

Model tax convention on income and capital („OECD, 2017“)

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 („OECD, 2022“)

## **Převodní ceny: jejich vymezení a definice z hlediska ústavního práva**

### **Abstrakt**

Práce pojednává o problematice vymezení převodních cen v daňovém právu hmotném, kterou v obecné rovině dává do souvislosti s ústavně-právními požadavky plynoucí z teorie práva a normotvorby. Jsou tedy vymezeny základní východiska úpravy stanovení převodní ceny v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění jako primárních pramenů práva, legislativního vymezení této oblasti v tuzemském a mezinárodním právu daňovém. Tyto jsou dále rozpracovány do detailní roviny metodiky stanovení převodní ceny, jenž plynou z Pokynu Generálního finančního ředitelství D – 34 a Směrnice OECD o převodních cenách, a rovněž podrobeny kritickému zkoumání z hlediska jejich právní závaznosti, postavení v právním řádu, ale také z pohledu maximy právního státu ve smyslu srozumitelnosti práva a jeho předvídatelnosti. Na základě předložené argumentace je dovozeno, že ani jeden z uvedených dokumentů vymezující postup jakým má být převodní cena určena není *a limine* závazný pramen práva a bude vždy představovat toliko nezávazný návod či vodítko k jejímu určení (v případě Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy) či interní normativní akt (v případě Pokynu Generálního finančního ředitelství D – 34). Rovněž je dovozeno, že stávající řešení, kdy aplikace postupů pro stanovení převodní ceny je považována za oblast správního uvážení, je zřejmě chybně dotvořený právní rámec Nejvyšším správním soudem, jelikož se *in natura* jedná o otázku skutkovou, jejíž posouzení by mělo při soudním řízení náležet ustanovenému znalci. Toto pojetí poté staví Nejvyšší správní soud do pozice, kdy se musí zabývat značným detailem skutkových zjištění, snažit se právně vykládat dokumenty, jenž nejsou prameny práva, a navíc obsahuje velkou míru technických detailů a aplikaci statistických metod, což lze považovat za nevhodné. Uvedená analýza recentní jurisprudence poté přesně uvedené dokazuje, že mnohdy je pro Nejvyšší správní soud problematičké a obtížné pojmout celou materii převodních cen a dohlédnout veškerých detailů, což může vést k rozhodnutím meritorně nesprávným či *a limine* ústavně-nekonformním.

**Klíčová slova: převodní ceny, ústava, aspekty**

## **Transfer prices: meaning and definition from constitutional law perspective**

### **Abstract**

The thesis deals with the problem of the definition of transfer prices in the substantive tax law, which in general terms it puts in connection with the constitutional requirements arising from the theory of law and normative formation. Thus, the basic grounds for the regulation of transfer pricing in Act No. 586/1992 Coll., on Income Taxes and the OECD Model Double Tax Convention as primary sources of law, legislative definition of this area in domestic and international tax law are defined. These are further elaborated into the detailed level of the methodology of determining the transfer price, which follows from the Instruction of the General Tax Directorate D - 34 and the OECD Transfer Pricing Guideline, and are also subjected to a critical examination in terms of their legal bindingness, position in the legal system, but also from the perspective of the rule of law maxim in the sense of the clarity of the law and its predictability. On the basis of the submitted argumentation, it is concluded that none of the above-mentioned documents defining the procedure by which the transfer price is to be determined is a binding source of law *a limine* and will always constitute only a non-binding instruction or guide to its determination (in the case of the OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) or an internal normative act (in the case of the Instruction of the General Tax Directorate D-34). It is also suggested that the current solution, where the application of the procedures for determining the transfer price is considered to be a matter of administrative discretion, is probably an erroneous legal framework created by the Supreme Administrative Court, since it is in natura a question of fact, the assessment of which should be left to an appointed expert in court proceedings. This concept then places the Supreme Administrative Court in a position where it has to deal with considerable detail in the findings of fact, attempting to interpret legally documents which are not sources of law and, moreover, involving a great deal of technical detail and the application of statistical methods, which may be considered inappropriate. The above analysis of recent jurisprudence then demonstrates precisely that it is often problematic and difficult for the Supreme Administrative Court to grasp the entire matter of transfer pricing and to see all the details, which may lead to decisions that are substantively incorrect or *a limine* constitutionally inconsistent.

**Klíčová slova: transfer pricing, constitution, aspects**