

Č. j. 77672/20/7100-40110-



METODICKÝ POKYN

k uplatňování novelizovaných ustanovení § 35a odst. 2 písm. d) ve spojení s § 35a odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákonem č. 84/2015 Sb., s účinností od 1. 5. 2015, v návaznosti na právní názor vyjádřený v rozsudku NSS ze dne 18. 9. 2020, č. j. 5 Afs 126/2019 - 38 k aplikaci přechodného ustanovení tohoto zákona, vážícího se k uvedeným změnám.

Účelem metodického pokynu je na základě podnětu Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „OFŘ“) reagovat na rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu ČR (dále jen NSS) a současně sjednotit správní praxi správců daně.

I. Uvedení situace

V řešeném případě se jednalo o poplatníka, kterému byl na základě Rozhodnutí ministerstva průmyslu a obchodu (dále jen „MPO“) o příslibu investičních pobídek v souladu se zákonem č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, v platném znění (dále jen „ZIP“) vydán souhlas s poskytnutím investičních pobídek v oblasti hmotné podpory vytváření nových pracovních míst v určené oblasti, hmotné podpory rekvalifikace nebo školení nových zaměstnanců a v oblasti slevy na dani z příjmů podle § 1 odst. 2 písm. a) ZIP a dle ustanovení § 35a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“). Udělení investiční pobídky v souladu s Rozhodnutím MPO bylo za předpokladu splnění všeobecných podmínek dle § 2 odst. 2 ZIP a splnění zvláštních podmínek podle § 35a odst. 2 ZDP. Jednou ze zvláštních podmínek upravených v tomto ustanovení, za kterých lze uplatnit slevu na dani podle § 35a odst. 1 ZDP, je podmínka vyplývající z § 35a odst. 2 písm. d) ZDP, která poplatníkovi umožňuje uplatnit předmětnou slevu za předpokladu, že počínaje zdaňovacím obdobím, ve kterém splnil všeobecné podmínky podle zákona upravujícího investiční pobídky **nebude zvýšen základ pro výpočet slevy na dani** obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů.

Vzhledem k tomu, že uvedený daňový subjekt čerpal za zdaňovací období roku 2011 a 2012 slevu na dani s odkazem na § 35a odst. 1 ZDP, byla při daňové kontrole za uvedená zdaňovací období zaměřena pozornost správce daně mj. také na splnění zvláštní podmínky uvedené v § 35a odst. 2 písm. d) ZDP, neboť daňovému subjektu jako nositeli investiční pobídky byly fakturovány náklady za služby poskytnuté výhradně zahraniční spřízněnou osobou (rezidentem SRN).

Na základě zjištění správce daně, že se jedná o transakci mezi spojenými osobami dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP a článku 9 odst. 1 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku č. 18/1984 Sb., za použití § 37 ZDP, byl po provedené daňové kontrole daňovému subjektu v obou kontrolovaných zdaňovacích obdobích vyčíslen rozdíl mezi cenou transakce, jež byla sjednána mezi „spojenými“ osobami a cenou, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty, přičemž uvedený rozdíl nebyl poplatníkem uspokojivě doložen.

Důsledkem tohoto zjištění správce daně pak bylo v obou případech navýšení nákladů uplatněných v daňově uznatelných nákladech z titulu poskytnuté služby od spřízněné osoby, které mělo za následek snížení základu daně pro výpočet slevy na dani v obou zdaňovacích obdobích. V návaznosti na uvedené zjištění v oblasti transferových cen bylo současně ze strany správce daně konstatováno, že nedošlo ke splnění zvláštní podmínky pro uplatnění slevy na dani stanovené v § 35a odst. 2 písm. d) ZDP, což ve spojení s § 35a odst. 6 ZDP mělo za následek zánik nároku na celkovou čerpanou slevu na dani z příjmů titulu investiční pobídky uplatněnou na ř. 300 II. oddílu daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob a to v obou zdaňovacích obdobích.

Uvedená zjištění byla předmětem rozhodnutí správce daně z listopadu 2016, proti kterým podal daňový subjekt odvolání. OFŘ svými rozhodnutími ze 4. 12. 2017 věcně uvedená zjištění potvrdilo s tím, že za zdaňovací období roku 2011 odvolání zamítlo a v případě zdaňovacího období roku 2012 navíc změnilo výši úpravy základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Proti rozhodnutím OFŘ byla podána žaloba, o které rozhodl Krajský soud v Ostravě tak, že rozsudkem ze dne 10. 4. 2019, č. j. 25 Af 6/2018-89 obě rozhodnutí OFŘ zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Stěžejní argumenty odůvodňující rozhodnutí krajského soudu možno spatřovat v následujících bodech rozsudku:

[bod 14] – z pohledu krajského soud je považována za zcela podstatnou námitka nezákonného přenesení důkazního břemene na žalobce ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu. V této souvislosti žalobce namítal, že pro postup a uplatnění sankcí podle § 35a odst. 6 ZDP musí být splněny tři podmínky;

1. Musí být prokázáno, že se jedná o transakci mezi dvěma spojenými osobami, resp. být prokázána existence smluvního vztahu mezi nimi.
2. Musí být zjištěno, že ceny sjednané mezi spojenými osobami neodpovídají cenám, které by byly sjednány v souladu s ekonomickými principy běžných obchodních vztahů.
3. Tento rozdíl cen není daňovým subjektem uspokojivě doložen.

Břemeno tvrzení a důkazní ohledně splnění prvních dvou podmínek přitom podle žalobce tíží správce daně až poté se přesouvají na daňový subjekt ohledně splnění podmínky třetí.

Podle žalobce tedy bylo na správci daně, aby prokázal, že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi jinými subjekty při respektování ekonomických principů běžných obchodních vztahů.

[bod 17] – v řešeném případě krajský soud na základě předložených důkazních prostředků (zejména s poukazem na výzvy správce daně) posoudil danou věc tak, že

v případě, kdy žalobce jako daňový subjekt uplatnil slevu na dani ve smyslu § 35a odst. 1 ZDP, implicitně tím tvrdí, že v rozhodném zdaňovacím období nezvýšil základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v § 23 odst. 7 způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Za této situace tíží správce daně důkazní břemeno o tom, že v hospodaření žalobce se vyskytují obchodní operace s osobami uvedenými v § 23 odst. 7 ZDP, které se navenek jeví tak, že neodpovídají principům běžných obchodních vztahů. Krajský soud přitom dospěl k závěru, že v projednávané věci své důkazní břemeno správce daně neunesl, neboť nesprávně, resp. nedostatečně vymezil okruh prokazovaných skutečností a tudíž nezákonně přenesl důkazní břemeno ohledně těchto skutečností na žalobce. Zcela přisvědčil argumentaci žalobce, že ani samotná skutečnost, že podle závěrů správce daně transferové ceny neodpovídají požadavkům § 23 odst. 7 ZDP, bez dalšího neznamená, že jsou nastaveny způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů zakládající porušení pravidel pro čerpání investičních pobídek dle § 35a odst. 2 písm. d) ZDP.

[bod 24] – zde se krajský soud nad rámec uvedeného vyjádřil i k námitce nesprávné aplikace § 35a odst. 2 písm. d) ZDP ve znění účinném do 30. 4. 2015, tedy před novelou ZDP provedenou zákonem č. 84/2015 Sb., která nabyla účinnosti 1. 5. 2015 a přisvědčuje žalobci, že bylo namístě na projednávanou věc, tj. na daňovou povinnost žalobce na dani z příjmů za zdaňovací období 2011 a 2012 aplikovat § 35a odst. 2 písm. d) ZDP ve znění účinném od 1. 5. 2015 s odkazem na přechodné ustanovení v Čl. IV zákona č. 84/2015 Sb..

O podané kasační stížnosti OFŘ rozhodl NSS rozsudkem ze dne 18. 9. 2020, č. j. 5 Afs 126/2019-38, kterým byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ostravě s tím, že se věc tomuto soudu vrací k dalšímu řízení.

II. Právní posouzení NSS v rozsudku ze dne 18. 9. 2020, č. j. 5 Afs 126/2019-38

NSS se v předmětném rozsudku zabýval dvěma námitkami, týkající se:

1. Závěrů Krajského soudu v Ostravě k věcné aplikaci § 35a odst. 2 písm. d) ZDP související s unesením důkazního břemene správce daně v případě, kdy v hospodaření žalobce se vyskytují obchodní operace s osobami uvedenými v § 23 odst. 7 ZDP, které se navenek jeví tak, že neodpovídají principům běžných obchodních vztahů.
2. Aplikace textu § 35a odst. 2 písm. d) ve spojení s § 35a odst. 6 ZDP s účinností od 1. 5. 2015, tj. po novele citovaných ustanovení zákonem č. 84/2015 Sb., v kontextu přechodného ustanovení uvedeného zákona, přičemž právě právní názor NSS ve věci této námitky vyjádřený v citovaném rozsudku je předmětem tohoto metodického pokynu.

Ad 1)

[z bodu 28] rozsudku vyplývá, že obecně pro všechny poplatníky platí, že podle § 23 odst. 7 ZDP je nutné upravit základ daně o zjištěný rozdíl mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (pokud není rozdíl uspokojivě doložen). Obecně lze říci, že poplatník nesmí nepřipustně základ daně snižovat. Poplatník v režimu investičních pobídek však navíc musí dodržet podmínku v § 35a odst. 2 písm. d) ZDP, tj. nesmí zvýšit základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích se spojenými osobami způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Z uvedeného vyplývá, že dotčený poplatník musí převodní ceny, za které obchoduje se spojenými osobami, nastavit správně, ani výše ani níže, než odpovídá běžným obchodním vztahům. Z pohledu příjemce investičních pobídek tak představuje správné nastavení převodních cen (tj. dodržení tržních cen v transakcích se spojenými osobami) jednu z klíčových podmínek čerpání slevy na dani, jejíž nedodržení s sebou nese významné následky.

[z bodu 29] rozsudku pak vyplývá, že pokud poplatník podmínku v § 35a odst. 2 písm. d) ZDP nedodrží, tak od 1. 5. 2015, tj. od účinnosti zákona č. 84/2015 Sb., se nárok na slevu za zdaňovací období, ve kterém podmínka nebyla dodržena, snižuje. Výše tohoto snížení se podle § 35a odst. 6 ZDP zjistí jako součin sazby daně a té části změny základu daně, která vznikla chybně nastavenými převodními cenami. Podle znění § 35a odst. 2 písm. d) ve spojení s § 35a odst. 6 ZDP platného do 30. 4. 2015 by v případě, že převodní ceny chybně zvyšovaly základ daně pro výpočet slevy na dani, měla tato chyba za následek celkový zánik nároku na uplatňování slevy na dani.

[v bodu 30] rozsudku NSS konstatuje, že v projednávané věci není sporné, že se jednalo o transakce mezi spojenými osobami a na správci daně tudíž leželo důkazní břemeno stran tržní přiměřenosti. Daňový subjekt poté stíhá důkazní břemeno stran prokázání důvodnosti rozdílu v cenách.

[z bodu 32] rozsudku vyplývá, že pokud správce daně prokáže, že daňový subjekt realizoval obchodní operace se spojenými osobami za ceny výrazně se odlišující od cen dosahovaných mezi nezávislými subjekty, přičemž v důsledku těchto operací došlo ke zvýšení základu daně u subjektu uplatňujícího slevu na dani oproti tomu, kdyby dané obchodní transakce byly realizovány za cenu obvyklou, unese tímto správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 35a odst. 2 písm. d) ZDP. Následně je na daňovém subjektu, aby prokázal, že zjištěné parametry činnosti subjektu vybočující z obvyklých hodnot v nedeformovaném tržním prostředí mezi nezávislými osobami, jsou důsledkem právě například skupinových synergií, které mají za účel ekonomickou úsporu v rámci skupiny, jejíž součástí je daňový subjekt, a že vztahy mezi spojenými osobami jsou pro danou osobu natolik výhodné, že obdobné uspořádání vztahů by zvolila i osoba s jinými osobami nespojená ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP.

[v bodu 33] rozsudku NSS konstatuje, že v projednávané věci krajský soud dospěl k závěru, že správce daně své důkazní břemeno neunesl, neboť nesprávně, resp. nedostatečně vymezil okruh prokazovaných skutečností a tudíž nezákonně přenesl důkazní břemeno ohledně těchto skutečností na žalobce.

[v bodu 34] rozsudku NSS reaguje na uvedené závěry krajského soudu citované v předchozím bodu s tím, že nesdílí názor krajského soudu, že pochybnosti vymezené správcem daně ve výzvách k prokázání skutečností nemohly být způsobilé vést k vážným pochybnostem o charakteru a povaze jednotlivých obchodních transakcí mezi spojenými osobami a tedy potažmo o správnosti jím uplatněné slevy na dani.

[v bodech 35 až 38] rozsudku je ze strany NSS podrobně zhodnocena skutečnost, že správce daně ve výzvách přezkoumatelným a logickým způsobem popsal zjištění vyplývající z provedené srovnávací analýzy, vymezil rozsah skutečností, které měl žalobce prokázat a zákonným způsobem tak přenesl důkazní břemeno na žalobce, který měl dostatek prostoru k prokazování oprávněnosti použitých cen, což také učinil jak v rámci prováděné daňové kontroly, tak v průběhu odvolacího řízení. Ze strany správce daně byly dle názoru NSS zcela konkrétně specifikovány pochybnosti, které u něj vznikly a na základě kterých se obchodní operace mezi žalobcem a spojenou osobou navenek jeví tak, že neodpovídaly ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. NSS vyjádřil přesvědčení o tom, že žalobci nic nebránilo, aby mohl prokázat a doložit rozdíl mezi cenami fakturovanými a cenami referenčními, tj. aby předestřel, jaké konkrétní zvláštní okolnosti odůvodňují to, že hradil spojené osobě za poskytnuté služby nižší cenu, než která by byla hrazena mezi nezávislými osobami, a prokázal tak, že tyto obchodní operace ekonomickým principům běžných obchodních vztahů odpovídaly. Dle názoru NSS se správce daně potažmo žalovaný v rozhodnutí o odvolání s jednotlivými námitkami žalobce vypořádal a NSS tudíž neshledal pochybnosti o přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů, jak uvedl krajský soud, ale o jeho zákonnosti; resp. o tom, zda správce daně v souladu se zákonem vyhodnotil, že transferové ceny za koncernové služby nebyly sjednány v souladu s principem tržního odstupu, čímž by žalobce porušil zvláštní podmínku pro udělení investiční pobídky, kterou stanovuje § 35a odst. 2 písm. d) ZDP. V případě této námitky se bude v dalším řízení krajský soud zabývat jednotlivými vznesenými žalobními námitkami a o věci rozhodne meritorně.

Ad 2)

[v bodu 40] rozsudku pak NSS přisvědčil krajskému soudu v závěru stran aplikace § 35a odst. 2 písm. d) a § 35a odst. 6 ZDP ve znění účinném od 1. 5. 2015.

Zákon č. 84/2015 Sb., Čl. IV přechodné ustanovení stanoví:

„Pro příslib investiční pobídky poskytnutý v řízení podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, zahájeném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona s výjimkou ustanovení § 35a odst. 2 písm. a), c) a d), § 35a odst. 6, 7, 8 a 9, § 35b odst. 6 a 7 a § 38r odst. 1, pro které se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“.

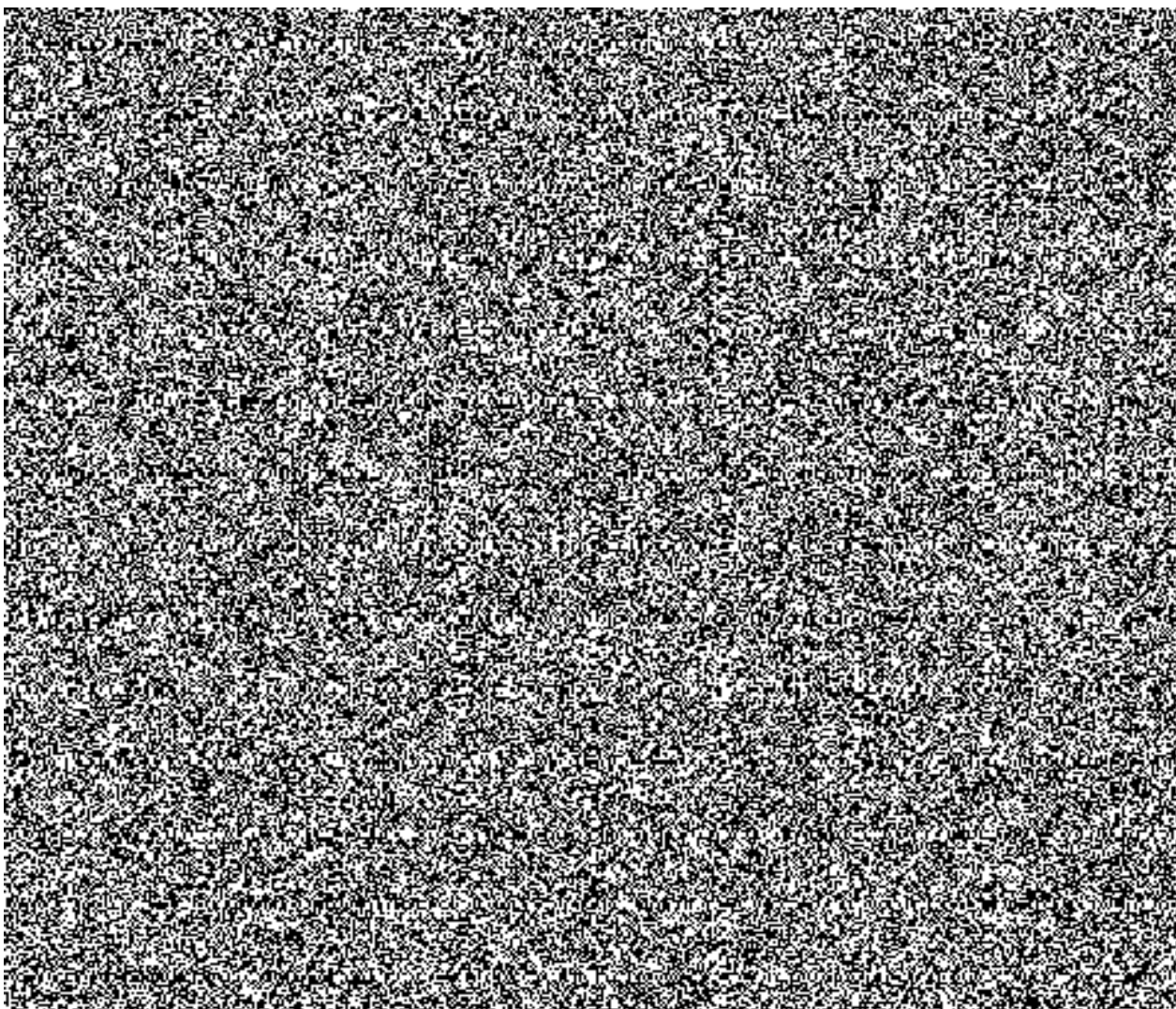
V této souvislosti NSS uvádí, že dle textu přechodného ustanovení není vůbec rozhodné, zdali k porušení § 35a odst. 2 písm. d) ZDP došlo před nabytím účinnosti novely nebo až poté; zákonodárce v přechodném ustanovení nerozlišil různé právní režimy podle toho, kdy došlo k porušení zákona. Měl-li zákonodárce úmysl jiný, jak uvádí stěžovatel, měl jej do přechodných ustanovení promítnout. NSS v této souvislosti odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 2.2.2006, sp. zn. II.ÚS 512/05 ve kterém se uvádí: „*Nepravá retroaktivita spočívá v tom, že právní vztahy hmotného i procesního práva, které vznikly za platnosti práva starého, se spravují zásadně tímto právem, a to až do doby účinnosti práva nového; po jeho účinnosti se však řídí právem novým. Tato zásada však platí jen potud, pokud ostatní závěrečná ustanovení právní normy nestanoví se zřetelem na zvláštnosti některých právních vztahů něco jiného.*

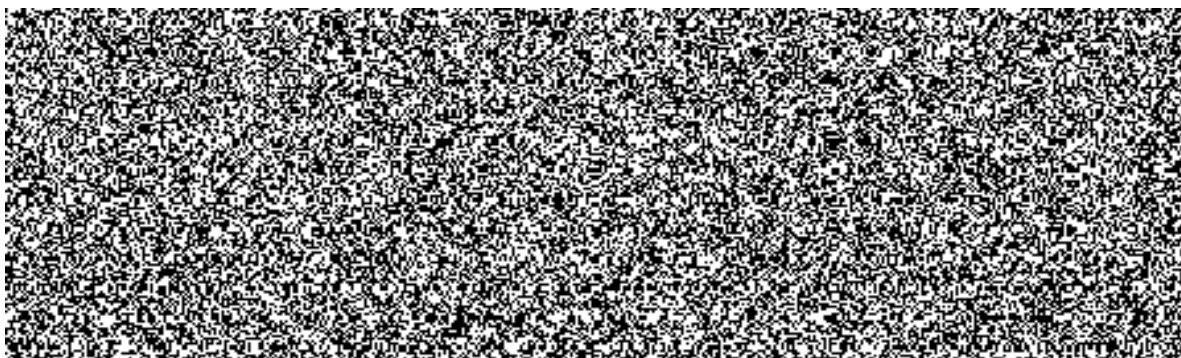
Jestliže tedy přechodné ustanovení nepamatuje na specifické řešení určité dílčí konkrétní situace, pak je na místě dospět k závěru, že nová právní úprava ode dne své účinnosti do budoucna upravuje i právní vztahy o jednotlivé skutečnosti, které sice vznikly v minulosti, ale existují dále“.

Z výše uvedeného právního posouzení vyjádřeného v bodu 40 rozsudku NSS ze dne 18. 9. 2020, č. j. 5 Afs 126/2019-38, vychází i následující metodické řešení GFR k aplikaci Čl. IV přechodné ustanovení ve vztahu ke změnám v § 35a odst. 2 písm. d) a § 35a odst. 6 ZDP, přijatým s účinností od 1. 5. 2015 zákonem č. 84/2015 Sb..

Pro uplatnění změn v uvedených ustanoveních, které představují mírnější režim sankce, spočívající pouze ve snížení nároku na slevu na dani za příslušné zdaňovací období, ve kterém zvláštní podmínka nebyla dodržena, a to o částku ve výši součinu sazby daně podle § 21 odst. 1 ZDP a té části změny základu daně po snížení o položky podle § 20 odst. 8 a § 34 ZDP, která vznikla porušením podmínky podle § 35a odst. 2 písm. d) ZDP, bude nově rozhodující okamžik, ve kterém se o porušení dané podmínky rozhoduje. Pokud tedy dané řízení probíhá po nabytí účinnosti předmětné novely ZDP tj. po 1. 5. 2015, postupuje se podle nové právní úpravy, a to bez ohledu na to, kdy ke zjištění porušení podmínky došlo.

V předmětném případě byla vydána prvoinstanční rozhodnutí správcem daně na doměření daně za zdaňovací období roku 2011 a roku 2012 v listopadu 2016 tj. po účinnosti novely.





IV. Zrušující ustanovení

Tímto pokynem se ruší stanovisko Sekce metodiky a výkonu daní GŘ č. j. 32393/16/7100-10113-205680 ze dne 13. 4. 2016, vydané pod názvem „Následky nesplnění podmínky týkající se transferových cen u příjemce investiční pobídky v návaznosti na novelu ZDP“.

