

# **OBECNÁ VÝCHODISKA – STANOVENÍ PŘEVODNÍCH CEN V KONTEXTU JUDIKATORNÍCH ZÁVĚRŮ (PREJUDIKATURA)**

Zpracoval: Karel Brychta

## Obsah

<b>1</b>	<b>MOŽNOST APLIKACE § 23 odst. 7 ZDP .....</b>	<b>4</b>
<b>2</b>	<b>NESENÍ DŮKAZNÍHO BŘEMENE – souhrn.....</b>	<b>4</b>
2.1	NESENÍ DŮKAZNÍHO BŘEMENO V OBLASTI PŘEVODNÍCH CEN.....	4
2.2	REVERZE NESENÍ DŮKAZNÍHO BŘEMENE (poplatník popírá dodatečným přiznáním své původní tvrzení).....	5
<b>3</b>	<b>PROKAZOVÁNÍ ROZDÍLU MEZI CENOU SJEDNANOU A CENOU OBVYKLOU .....</b>	<b>6</b>
<b>4</b>	<b>REFERENČNÍ CENA A JEJÍ STANOVENÍ (ZÁKLADNÍ RÁMEC)..</b>	<b>8</b>
4.1	POSKYTOVÁNÍ ÚDAJŮ O TŘETÍCH STRANÁCH A JEJICH ÚDAJŮ PRO ÚČELY STANOVENÍ REFERENČNÍ CENY .....	8
4.2	POVINNOSTI SPRÁVCE DANĚ VE SPOJENÍ SE STANOVENÍM REFERENČNÍ CENY .....	8
4.3	POSTUP PRO STANOVENÍ REFERENČNÍ CENY – vybraná východiska.....	9
<b>5</b>	<b>STANOVENÍ OBVYKLÉ CENY dle § 23 odst. 7 ZDP – vybraná pravidla.....</b>	<b>9</b>
5.1	Stanovení obvyklé ceny na horní hranici intervalu .....	10
5.2	Stanovení převodní ceny bez rozpětí .....	10
5.3	„PLNÁ SROVNATELNOST“ A STANOVENÍ REFERENČNÍ CENY .....	11
<b>6</b>	<b>STANOVENÍ KRITÉRIÍ A OTÁZKA SROVNATELNOSTI .....</b>	<b>11</b>
6.1	SROVNATELNOST – požadavek srovnávání srovnatelného.....	13
6.2	VÝBĚR KRITÉRIÍ – možnost stanovení kritérií/korekce správním soudem ....	14
<b>7</b>	<b>VÝBĚR METODY .....</b>	<b>14</b>
7.1	ODKLON OD METODY UŽITÉ POPLATNÍKEM .....	14
7.2	STANOVENÍ KRITÉRIÍ A METOD .....	14
<b>8</b>	<b>DOPADY NEPLATNOSTI SOUKROMOPRÁVNÍHO ÚKONU na aplikaci § 23 odst. 7 ZDP .....</b>	<b>15</b>

<b>9</b>	<b>VÝKLAD POJMŮ DLE SZDZ.....</b>	<b>16</b>
<b>10</b>	<b>OSTATNÍ.....</b>	<b>16</b>
10.1	OKOLNOST SVĚDČÍCÍ PRO ÚČELOVO VZTAHU.....	16

## 1 MOŽNOST APLIKACE § 23 odst. 7 ZDP

Ve svých rozsudcích NSS ČR (viz např. rozsudky NSS ČR ze dne 27. června 2007, sp. zn. 1 Afs 60/2006 či v novějším rozsudku NSS ČR ze dne 20. listopadu 2014, sp. zn. 9 Afs 92/2013, ze dne 18. 08. 2021, sp. zn. 1 Afs 109/2021) zakotvuje, že k **úpravě základu daně dle § 23 odst. 7 ZDP je možné přistoupit jen a pouze za kumulativního splnění tří podmínek**. Těmito podmínkami jsou:

1. prokázání toho, že se jedná o spojené osoby;
2. prokázání toho, že ceny mezi nimi sjednané jsou rozdílné od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných vztazích za stejných nebo obdobných podmínek *a zároveň*
3. tento rozdíl nebyl poplatníkem uspokojivě doložen.

Jinými slovy řečeno, správce daně není oprávněn provést úpravu základu daně náhledem kritéria tržního odstupu, pokud není splněna alespoň jedna ze shora uvedených podmínek.

## 2 NESENÍ DŮKAZNÍHO BŘEMENE – souhrn

### 2.1 NESENÍ DŮKAZNÍHO BŘEMENO V OBLASTI PŘEVODNÍCH CEN<sup>1</sup>

V daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. Afs 24/2007 (1572/2008 Sb. NSS). V některých případech však toto obecné pravidlo neplatí a břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů. Správce daně může úpravu základu daně provést teprve tehdy, jsou-li splněny zákonné podmínky pro takový postup. Ve smyslu § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů musí být především prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu uvedeného ustanovení, tedy že se jedná o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojení ekonomickému nebo personálnímu. Při posouzení, zda správce daně při úpravě základu daně respektoval naplnění podmínek § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů, je nutné, jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, sp. zn. 1 Afs 101/2012, vycházet z následujících východisek: „V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že aby mohl správce daně provést srovnání, musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé. Nutnou (nikoli) dostačující podmínkou úpravy základu daně je existence rozdílu mezi cenami. Správce daně tedy ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno

<sup>1</sup> Dle rozsudku NSS ČR ze dne 27. 09. 2016, sp. zn. 5 Afs 194/2015.

*důkazní. Zjištění ceny skutečné zpravidla nebude činit obtíže, jelikož se jedná o skutečnost rozhodnou pro určení základu daně a uvedenou obvykle v účetnictví nebo jiné povinné evidenci zkoumaných osob nebo samotného daňového subjektu. Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou 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. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, je referenční (obvyklá) cena v podstatě simulace ceny vytvořená 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. 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. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. 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 rozmezí ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS). I když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, tj. unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Ten, komu má být základ daně upraven, totiž ještě musí dostat prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě (viz též rozsudek NSS č. j. 7 Afs 74/2010 – 85) vysvětlit a doložit. V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních podmínek pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů, opět daňový subjekt. Ten musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Je tedy nyní na daňovém subjektu, aby vzniklý a správcem daně zjištěný a odůvodněný rozdíl cen prokázal. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně správcem daně nepřipadá v úvahu.“*

## **2.2 REVERZE NESENÍ DŮKAZNÍHO BŘEMENE (poplatník popírá dodatečným přiznáním své původní tvrzení)**

NSS ČR ve svém rozsudku ze dne 13. 03. 2013, sp. zn. 1 Afs 99/2012 uvedl, že: „Daňový subjekt, který podal dodatečné daňové přiznání, v němž tvrdí, že poslední známá daňová povinnost byla stanovena nesprávně, neboť zohledňuje majetkovou újmu, kterou měl daňový subjekt utrpět z transakcí realizovaných se spojenou osobou (§ 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), ačkoliv ve skutečnosti ceny účtované mezi spojenými osobami

*odpovídají cenám tržním, nese důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že spojené osoby si vzájemně poskytovaly zboží a služby za stejné ceny jako nezávislé subjekty.“*

### 3 PROKAZOVÁNÍ ROZDÍLU MEZI CENOU SJEDNANOU A CENOU OBVYKLOU

Poté, co bylo správcem daně prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, je další povinností správce daně prokázat, 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. To ve svém důsledku znamená, že správce daně musí:

- a) stanovit cenu sjednanou mezi spojenými osobami a
- b) zároveň zjistit tzv. **cenu obvyklou (tržní)** (viz rozsudek NSS ČR ze dne 27. ledna 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010).

Existující rozdíl mezi shora uvedenými cenami je primární podmínkou, nikoliv však jedinou a dostačující.<sup>2</sup> Správce daně musí daňovému subjektu poskytnout prostor (věcný i časový) k tomu, aby mohl zjištěný (tj. správcem deklarovaný) rozdíl obhájit. Klíčovou je tedy proaktivní přístup poplatníka.

Uvedené sumarizoval NSS ČR např. ve svém rozsudku ze dne 31. října 2013, sp. zn. 7 Afs 86/2013: „... z uvedených judikátů ve spojení se zákonnou dikcí ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vyplývá, že před samotným vyčíslením zjištěného rozdílu mezi žalobkyní zaúčtovanou cenou a správcem daně stanovenou – obvyklou cenou – musí správce daně vždy žalobkyni zcela jednoznačně a konkrétně sdělit výši jím dovozované skutečné ceny obvyklé, a jak k ní došel (na základě jakých podkladů/kritérií/pomůcek)“.

V tomto ohledu lze identifikovat tři základní fáze (pro srovnání viz např. rozsudek NSS ČR ze dne 18. 07. 2005, sp. zn. 5 Afs 48/2004):

1. Správce daně je povinován jednoznačně a prokazatelně seznámit daňový subjekt s rozdíly mezi cenou vykázanou poplatníkem a cenou, kterou považuje na základě svých zjištění za cenu obvyklou.
2. Daňový subjekt musí dostat prostor pro vyjádření se k danému rozdílu.
3. Po splnění dvou shora uvedených bodů správce daně hodnotí, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, a může tak učinit závěr o tom, zda rozdíl daňový subjekt uspokojivě zdůvodnil, či nikoliv.

---

<sup>2</sup> Existující rozdíl může být z řady důvodů zcela legitimní (např. z důvodu vykonávaných funkcí a s tím souvisejících rizik; existujících specifických okolností transakce).

Judikatura se konstantně vyjadřuje i k právům, které ve spojení se shora uvedeným postupem správce daně daňovému subjektu náleží. Např. v rozsudku NSS ze dne 31. října 2013, sp. zn. 7 Afs 86/2013 se uvádí, že daňový subjekt:

- Musí mít možnost vytknout správci daně, proč (z jakých konkrétních skutkových a právních důvodů) nepovažuje stanovenou cenu obvyklou za správnou (např. z důvodu chybného výběru kritérií či ukazatelů, srovnání nesprávného období).
- Musí mít prostor nejenom se vyjádřit k důkazům a kritériím správce daně, ale i popřípadě navrhnout důkazy a/nebo kritéria jiná.
- Musí být vždy řádně poučen o dopadu toho, když uvedený rozdíl v cenách uspokojivě nedoloží.

Krajský soud v Hradci Králové (pobočka v Pardubicích) ze dne 16. března 2016, sp. zn. 52 Af 34/2014 ve spojitosti s odkazy na související judikaturu NSS ČR uvedl následující: „Ve vztahu k povinnostem daňového subjektu je judikováno, že aby byly důvody rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou tržní dle § 23 odst. 7 ZDP uspokojivě doloženy, musí daňový subjekt tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012-31). Takovými důvody budou zpravidla objektivní skutečnosti, které předmětnou transakci odlišují od běžných transakcí téhož druhu, nikoliv důvody subjektivní povahy. Důvody subjektivní povahy v podobě zájmu dotčených subjektů na daňové optimalizaci či maximalizaci společných výnosů spojených osob nelze považovat za uspokojivé doložení rozdílu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu. 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2015, čj. 6 Afs 176/2014-24). Např. v odůvodnění rozsudku ze dne 13. 3. 2013, čj. 1 Afs 99/2012-52, Nejvyšší správní soud uvedl, že „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. [...] [O]bchodním vztahům mezi nezávislými osobami [...] rozhodně neodpovídá situace, kdy do ceny je kalkulován rovněž příspěvek na krytí ztráty prodávajícího. [...] [Z]apočtení 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“.



## 4 REFERENČNÍ CENA A JEJÍ STANOVENÍ (ZÁKLADNÍ RÁMEC)

Jak uvedl NSS ČR např. ve svém rozsudku ze dne 27. ledna 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010, cenu referenční<sup>3</sup> lze stanovit dvěma základními způsoby:

- a) porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty (varianta pro případ existence a dostupnosti dat o takových cenách), anebo
- b) jako hypotetický odhad **opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost**; referenční cena je v takovém případě v zásadě simulací ceny vytvořené na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osoby tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly by mezi sebou běžné obchodní vztahy (varianta v případě neexistence nebo nedostupnosti dat o cenách).

NSS ČR v posledně uvedeném rozsudku zdůrazňuje, že: *„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.“*

### 4.1 POSKYTOVÁNÍ ÚDAJŮ O TŘETÍCH STRANÁCH A JEJICH ÚDAJŮ PRO ÚČELY STANOVENÍ REFERENČNÍ CENY

Není přitom v rozporu s právem, pokud správce daně neposkytne údaje o identitě třetích osob, od kterých získal informace ke stanovení obvyklých cen, případně pokud jí nezpřístupnil anonymizovaná znění smluv (přiměřeně v souvisejícím kontextu nález ÚS ze dne 28. 03. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, který zdůrazňuje potřebu ústavně konformní interpretace obdobných zákonných ustanovení). K dané otázce (v kontextu obvyklé ceny u nájemného) viz rozsudek NSS ČR ze dne 17. 09. 2020, sp. zn. 10 Afs 188/2020.

### 4.2 POVINNOSTI SPRÁVCE DANĚ VE SPOJENÍ SE STANOVENÍM REFERENČNÍ CENY

Z ustálené judikatury NSS (viz např. i rozsudek NSS ČR ze dne 27. ledna 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010) vyplývají další povinnosti pro správce daně ve spojitosti se stanovením ceny referenční.

V případě zjišťování referenční ceny na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty je povinností správce daně zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby. Pokud se tyto podmínky liší, pak je povinován provést patřičnou korekci referenční ceny. Správce daně tedy musí ve spojitosti s uvedeným zjistit okolnosti, za kterých sjednávaly cenu spojené osoby. V případě existence skutkových nejasností v rozhodných aspektech musí správce daně šetřit práva daňového subjektu – musí vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro

---

<sup>3</sup> Tj. cenu, oproti které je srovnávána cena sjednaná.



daňový subjekt nejvhodnější. NSS ČR se k poslední uvedené otázce vyjadřuje opakovaně a konstantně.

Zároveň platí, že 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 cen, musí pro účely určení rozdílu mezi cenami **vyjít z ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější – uvedené však neplatí absolutně!**

#### 4.3 POSTUP PRO STANOVENÍ REFERENČNÍ CENY – vybraná východiska

Ve svém rozsudku ze dne 28. 03. 2018, sp. zn. 2 Afs 380/2017 NSS ČR uvedl: „*K námitce týkající se metodiky při stanovení obvyklé ceny 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. Případ 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.“*

## 5 STANOVENÍ OBVYKLÉ CENY dle § 23 odst. 7 ZDP – vybraná pravidla

Poplatník **nesmí rezignovat na to stanovit cenu obvyklou i u nestandardních transakcí**. Platí totiž, že při úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, lze sjednanou cenu poměřit s cenou zjištěnou podle oceňovacího předpisu pouze tehdy, nelze-li určit cenu na relevantním trhu z důvodu neexistence alespoň v jádru srovnatelných nezávislých transakcí, které by bylo možné příležitostně korigovat (dle rozsudku NSS ČR ze dne 29. 01. 2020, sp. zn. 9 Afs 232/2018).

Cenu sjednanou nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, **nelze obvykle stanovit jediným číslem, ale intervalem nejčastěji realizovaných cen** (dle rozsudku NSS ČR ze dne 31. 03. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007).

Ve svém rozsudku ze dne 17. 09. 2020, sp. zn. 10 Afs 188/2020 NSS ČR opětovně konstatoval, že povinností vybrat jako ceny obvyklé ty, které jsou pro poplatníka nejvýhodnější (odkaz na prejudikaturu a metodologii určení ceny: rozsudky NSS ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS).

### 5.1 Stanovení obvyklé ceny na horní hranici intervalu

Uvedené ovšem nepředstavuje rigidní a vždy platné pravidlo (viz rozsudek NSS ČR ze dne 22. 01. 2021, sp. zn. 5 Afs 310/2019<sup>4</sup>), kde NSS ČR aproboval příklon správce daně k horní hranici stanoveného intervalu. Ke stanovení obvyklé ceny byl užit znalecký posudek (z dikci užitě NSS ČR kvalitní znalecký posudek), který zohledňoval relevantní parametry včetně rizikovosti transakce<sup>5</sup>.

### 5.2 Stanovení převodní ceny bez rozpětí

Ve svém recentním rozsudku ze dne 28. 01. 2021, sp. zn. 3 Afs 393/2019 NSS ČR konstatoval, že: „ ... lze cenu obvyklou stanovit určitou částkou (tj. bez rozpětí), a to v případech, kdy je hodnocena konkrétně vymezená věc anebo služba (viz rozsudky ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 129/2018-29, odst. 44, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61, odst. 31). 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 obchodných obchodů realizovaných v témže čase a místě vůbec možné, typicky proto, že se bude jednat o nepřilíš 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

---

<sup>4</sup> Vybrané aspekty z hodnocení NSS ČR v daném rozsudku: *Správce daně oslovil bankovní instituce, které sdělily (byť nějaké informace poskytl), že za podmínek vymezených ve smlouvě by půjčky neposkytl. Byl tedy ustanoven znalec, který provedl stanovení intervalu úroku a vybral s ohledem na rizikový profil příjemců půjčky výběr na horním limitu stanoveného úroku. Faktory, které bral v potaz byly mj.: výše půjček; doba splatnosti (na konci lhůty); bonita příjemců půjčky. ... Poplatníci v rámci obhájení rozdílu poskytly "konkurenční" znalecký posudek - argumentovali v rámci zdůvodnění i účelem užití prostředků (investice u pana N. v rámci podnikání). Dohoda o způsobu užití prostředků nebyla doložena. SHRNUTÍ NSS ČR: účel půjček sjednán nebyl, což nelze zpětně zhojit tím, k čemu byly fakticky použity půjčené částky v řádu milionů Kč – navíc bez jakéhokoli zajištění a záruky jejich vrácení. Právě výši půjčky či absenci zajištění je třeba zohlednit ve výši úroku, což žalovaný na základě odborného posouzení provedl. Rozdíl mezi sjednaným úrokem a zjištěným obvyklým úrokem ovšem stěžovatelka nevysvětlila a poukazuje-li v kasační stížnosti na to, že úroková sazba bank, které správce daně oslovil, je v průměru pouze 9,8 %, nelze nepřipomenout následující. Správcem daně oslovené bankovní instituce výslovně uvedly, že za obdobných podmínek úvěry vůbec neposkytovaly, a je tak zřejmé, že stěžovatelkou vypočtený průměr úrokových sazeb nelze použít při stanovení obvyklého úroku v případě půjčky stěžovatelky. Pouhá skutečnost, že se správními orgány určený obvyklý úrok výrazně odchyloje od uvedeného průměru, neznamená, že je určen zjevně nesprávně. Stěžovatelčina námitka ohledně nesprávně určeného obvyklého úroku tedy není důvodná.*

<sup>5</sup> Parametry: nízká bonita dlužníků, výše půjček, jednorázová splatnost na konci období a nezajištěnost půjček.

„přeprodejce“ v rámci vytvořeného řetězce společností, a to za předpokladu, že mezi výrobcem a prvním „přeprodejcem“ není zjištěna žádná vazba, tj. jedná-li se o nezávislé osoby.“

### 5.3 „PLNÁ SROVNATELNOST“ A STANOVENÍ REFERENČNÍ CENY

Dle rozsudku NSS ČR ze dne 29. 01. 2020, sp. zn. 9 Afs 232/2018 platí, že: „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.“

## 6 STANOVENÍ KRITÉRIÍ A OTÁZKA SROVNATELNOSTI

NSS ČR ve svém rozsudku ze dne 31. března 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007, konstatuje, 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, přičemž však opakuje, že tato kritéria musí vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru.“

Z novějších rozsudků správních soudů blíže viz např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (pobočka v Pardubicích) ze dne 16. března 2016, sp. zn. 52 Af 34/2014. Krajský soud v Hradci Králové (pobočka v Pardubicích) vytkl správci daně v předmětném rozsudku mj. následující:

- Správce daně omezil kritérium obratu na určité rozpětí v posledním dostupném roce, nicméně nezdůvodnil, proč tak učinil. Kromě toho nebyl učiněný výběr adekvátní, v důsledku toho byly dosažené výsledky nesrovnatelné.
  - Obecně nelze mít námitek pro omezení hledaného vzorku srovnatelných společností dle kritéria obratu. Stanovené omezení však musí vést k získání srovnatelných výsledků.
- Správce daně vyloučil všechny subjekty se zápornou rentabilitou kapitálu.
  - Uvedený postup není adekvátní. Nelze jej akceptovat, neboť smyslem vyhledávací strategie není předjímání výsledku, ale právě hledání „obvyklosti“ na trhu.
  - *Ad absurdum* se vyloučením společností se zápornou rentabilitou předjímá, že záporných výsledků nezávislé společnosti na trhu nedosahují.
  - Status subjektu coby subjektu ke srovnání by měl být determinován skutečnostmi a okolnostmi týkajícími se předmětného subjektu, nikoliv jeho

finančními výsledky. Určení finančních výsledků je naopak to, co má být výsledkem provedené kvantitativní a kvalitativní analýzy.

- Ztrátové nezávislé transakce by měly spustit další šetření, aby bylo možné určit, zda mohou být užity pro srovnání, či nikoliv.
  - Ztrátové subjekty by tak neměly být *a priori* vylučovány z toho důvodu, že vykazují ztrátu.
  - Pádým argumentem je i fakt, že v rámci principu tržního odstupu není legitimní uvalovat dodatečné daně na podnik, které jsou méně úspěšné než průměrný podnik, ale ani nedostatečně zdaňovat podniky, které jsou naopak nadprůměrně úspěšné, když lze jejich úspěch či neúspěch přisoudit obchodním faktorům.
- Správce daně v rámci analýzy uvedl údaje, které nejsou důležité, a naopak zde chybí údaje, z nichž správce daně při svých výpočtech vycházel.
  - Správce daně vyloučil ze vzorku několik společností pro nedostatek srovnatelných dat. Ze spisu však nebylo možné zjistit, o jaké konkrétní společnosti se jednalo.
  - Správce daně neprovedl tzv. kvalitativní analýzu, jejímž cílem je ze srovnávaného vzorku vyloučit ty společnosti, které nejsou pro srovnání vhodné z důvodu nízké míry srovnatelnosti. Některé společnosti, které zůstaly ve vzorku, dokonce neodpovídaly požadavkům na srovnávaný vzorek, stanovený samotným správcem daně.
    - Požadavek srovnatelnosti nalezených údajů je jedním z klíčových požadavků kladených standardy OECD.
    - Aby bylo srovnání užitečné a vypovídající, musí být ekonomicky relevantní charakteristiky srovnávaných situací dostatečně srovnatelné.
    - Srovnatelnost v obecné rovině znamená:
      - a) žádný z rozdílů (pokud existují) mezi srovnávanými subjekty/situacemi nemůže závažně ovlivnit ukazatel, který je podroben zkoumání (event. podmínky, které jsou podrobeny zkoumání), nebo
      - b) mohou být učiněny přiměřeně přesné úpravy, aby byly vyloučeny dopady takových rozdílů.
  - Správce daně se vůbec u vybraného vzorku nezabýval otázkou ekonomických okolností (např. dopadem hospodářské krize). Správce daně nepřihlédl ani k dalším relevantním okolnostem:<sup>6</sup>
    - Existence cyklu (hospodářského, podnikatelského nebo výrobního) je jednou z hlavních ekonomických okolností ovlivňujících srovnatelnost.
    - Potenciální nepřesnosti mohou být sanovány velikostí tržního rozpětí – tj. použití rozpětí může do určité míry zmírnit úroveň nepřesnosti, ale nemusí nutně zohlednit situace, kdy jsou hospodářské výsledky poplatníka ve vleku faktoru jedinečného pro daného poplatníka.<sup>7</sup>

<sup>6</sup> V dané kauze se jednalo o společnost, kde s ohledem na produkt existovala závislost na počasí.

<sup>7</sup> Např. mimořádná investice, která ne/splnila či předčila očekávání (plán).

- Správce daně, stejně jako poplatník, považovali vymezení profilu (smluvní versus plnohodnotný výrobce) za důležité, správce daně však závěry funkční analýzy nerespektoval.
  - Správce daně došel k závěru, že poplatník plní funkci smluvního výrobce; pak měl porovnávat poplatníka s ostatními výrobci na trhu, kteří rovněž plnili pouze funkci smluvního výrobce.
  - Krajský soud v tomto ohledu uvedl, že nezpochybňuje význam rizikových a funkčních analýz zpracovaných poplatníkem i správcem daně, nicméně je třeba vnímat rozdělení funkcí a rizik tak, jak je popisuje odborná literatura, jako modelové, tj. jedná se o jakési „mezí hodnoty“, mezi kterými se pohybují skutečné vztahy na trhu.
  - Spolehlivým je v tomto ohledu analyzovat faktické chování subjektů.
- Ve vztahu ke znaleckému posudku soud vytkl, že některé klíčové závěry jsou nepřezkoumatelné. Chyběly relevantní informace ve vztahu k obvyklé ziskové marži a k charakteru marže (hrubá/čistá). Dále ve znaleckém posudku absentovalo uvedení zdroje užitéch informací či zdůvodnění uváděných tvrzení.

## 6.1 SROVNATELNOST – požadavek srovnávání srovnatelného

NSS ČR ve svém rozsudku ze dne 25. 06. 2014, sp. zn. 7 Afs 96/2012 uvedl, následující: „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.“



## 6.2 VÝBĚR KRITÉRIÍ – možnost stanovení kritérií/korekce správním soudem

Dle rozhodovací praxe NSS ČR (viz např. rozsudek NSS ČR ze dne 11. 2. 2004, sp. zn. 7 A 72/2001, či z novějších rozsudek NSS ČR ze dne 23. 1. 2013, sp. zn. Afs 101/2012) platí, že: „volba kritérií pro posouzení „obvyklosti“ cen je správní úvahou [...] 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 [...].“ Nevymyká-li se správní úvaha uvedeným pravidlům, soud ji respektuje a nenahrazuje ji svojí úvahou.“

## 7 VÝBĚR METODY

### 7.1 ODKLON OD METODY UŽITÉ POPLATNÍKEM

Není přípustné, aby správce daně stanovil výši obvyklých cen bez dalšího podle jím preferované metody. Je povinen při postupu podle § 23 odst. 7 ZDP rovněž přesvědčivě zdůvodnit, proč nebylo možné v konkrétní věci vycházet z metody určení tržní ceny preferované daňovým subjektem. Současně musí přesvědčivě obhájit použití jím zvolené metody. Konkrétní věcné argumenty ve prospěch zvolené metody pak podléhají přezkoumání správními soudy stran jejich úplnosti a přesvědčivosti (dle závěrů v rozsudku NSS ČR ze dne 20. 02. 2020, sp. zn. 7 Afs 472/2018).

### 7.2 STANOVENÍ KRITÉRIÍ A METOD

Okruh nezávislých transakcí, z nichž lze při určení referenční ceny vyjít, je značně široký. Jejich výběr a případný způsob korekce je však vždy nutné učinit na základě **objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných kritérií** (viz rozsudek NSS ČR sp. zn. 8 Afs 80/2007), která jsou opřena o ekonomicky racionální úvahu (viz rozsudek NSS ČR sp. zn. 7 Afs 74/2010). Ze stejných hledisek je zapotřebí zvolit metodu srovnání (k tomu podrobněji viz rozsudek NSS ČR sp. zn. 9 Afs 232/2018, rozsudek NSS ČR ze dne 23. 1. 2013, sp. zn. Afs 101/2012, a přiměřeně též Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*). Zároveň je třeba dbát zásad daňového řízení (především § 7 a § 92 odst. 2 daňového řádu), přičemž v případě pochybností o skutkových závěrech je nutné vycházet z těch, které jsou pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz citované rozsudky sp. zn. 8 Afs 80/2007 a sp. zn. 7 Afs 74/2010).

## 8 DOPADY NEPLATNOSTI SOUKROMOPRÁVNÍHO ÚKONU na aplikaci § 23 odst. 7 ZDP

Byť by správce daně dovedl neplatnost smlouvy o půjčce z důvodu porušení ustanovení obchodního zákoníku, tento soukromoprávní následek právního úkonu je nutné odlišit od účinků v oblasti daňové. Případné dopady jednání podle obchodního zákoníku nebo vnitřních předpisů plátce daně nemohou mít vliv na posouzení závěru o aplikovatelnosti § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, neboť ten neváže poskytnutí úroků z půjček na platnost soukromoprávního úkonu, ale na zákonem stanovené ekonomické nebo personální propojení osob. Důkazní břemeno v případě § 23 odst. 7 téhož zákona leží na správci daně. (dle rozsudku NSS ČR ze dne 20.02.2015, sp. zn. 5 Afs 38/2014)

Analogicky viz např. rozsudek NSS ČR ze dne 02. 12. 2010, sp. zn. 7 Afs 130/2009, kde je uvedeno, že provádí-li daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky, může mít i absolutně neplatný soukromoprávní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky<sup>8</sup>. Obdobně i v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, sp. zn. 1 Afs 11/2013, NSS ČR uvedl, že daňové účinky může vyvolávat i závazek vzniklý na základě absolutně neplatného právního úkonu, pokud tento závazek fakticky existoval a odrazil se v majetkové sféře daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 12. 2010, čj. 7 Afs 130/2009-200, č. 2489/2012 Sb. NSS, k této otázce uvedl, že „... *dospěje-li finanční ředitelství – pozn. Nejvyššího správního soudu k závěru, že určitý soukromoprávní úkon byl absolutně neplatný, neznamená to ještě a priori, že takový úkon je irrelevantní z daňového hlediska. Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, čj. 2 Afs 94/2004-50, č. 979/2006 Sb. NSS, a ze dne 17. 4. 2008, čj. 7 Afs 8/2007-49). Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klausuli v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno, příp. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno a ‚legalizováno‘*

---

<sup>8</sup> Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 12. 2010, sp. zn. 7 Afs 130/2009 k této otázce totiž uvedl, že „*dospěje-li finanční ředitelství – pozn. Nejvyššího správního soudu k závěru, že určitý soukromoprávní úkon byl absolutně neplatný, neznamená to ještě a priori, že takový úkon je irrelevantní z daňového hlediska. Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, čj. 2 Afs 94/2004-50, č. 979/2006 Sb. NSS, a ze dne 17. 4. 2008, čj. 7 Afs 8/2007-49). Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klausuli v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno, příp. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno a ‚legalizováno‘ sjednáním dohody o narovnání, a projeví-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví – k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2005, čj. 2 Afs 15/2005-90, č. 718/2005 Sb. NSS, podobně též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS.“*



*sjednáním dohody o narovnání, a projevilo-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví – k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2005, čj. 2 Afs 15/2005-90, č. 718/2005 Sb. NSS, podobně též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS.“*

## 9 VÝKLAD POJMŮ DLE SZDZ

SZDZ obsahují autonomní pojmy, která je zapotřebí adekvátním způsobem vyložit. NSS ČR ve svém rozsudku ze dne 27. 09. 2018, sp. zn. 2 Afs 40/2018 uvedl, že: *„Pojem „přesahu částky úroků“ ve smyslu čl. 11 odst. 4 Smlouvy mezi vládou České a Slovenské federativní republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku (č. 89/1992 Sb.) je autonomním pojmem této mezinárodní smlouvy a je tedy nezávislý na národní právní úpravě pravidel nízké kapitalizace.“*

Analogicky viz rozsudek NSS ČR ze dne 30. 04. 2009 sp. zn. 2 Afs 42/2008, kde se uvádí: *„Pojem „zvláštní vztah“ mezi dlužníkem a věřitelem, užitý v čl. 11 odst. 4 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku (č. 18/1984 Sb.) není ekvivalentní k pojmu „spojené osoby“, užitému v § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jde o neurčitý právní pojem, který není definován ani ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku, ani v zákoně o daních z příjmů, a je proto nutno vyložit jej vždy v kontextu konkrétní věci, a to za pomoci obvyklých interpretačních postupů, případně postupem předpokládaným Vídeňskou úmluvou o smluvním právu (č. 15/1988 Sb.)“*

## 10 OSTATNÍ

### 10.1 OKOLNOST SVĚDČÍCÍ PRO ÚČELOVO VZTAHU

Okolností, ze které vyplývá vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je ekonomická iracionalita takového jednání, resp. absence jiného než daň zkracujícího motivu pro ten který vztah (dle rozsudku NSS ČR ze dne 18. 08. 2021 sp. zn. 1 Afs 109/2021, pro srovnání viz rozsudky NSS ČR ze dne 22. 3. 2013, sp. zn. Afs 34/2012, ze dne 25. 9. 2014, sp. zn. 7 Afs 39/2014, či ze dne 18. 7. 2018, sp. zn. 6 Afs 129/2018).