



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **ARROW International CR, a. s.**, se sídlem Pražská třída 209, Hradec Králové, zastoupena Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem se sídlem Karolinská 654/2, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 10. 2012, č. j. 31 Af 5/2012 – 50,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností ze dne 14. 11. 2012 se žalobkyně - ARROW International CR, a. s., domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 10. 2012, č. j. 31 Af 5/2012 – 50, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 11. 10. 2012, č. j. 31 Af 5/2012 – 50, zamítl jako nedůvodnou žalobu společnosti ARROW International CR, a. s. proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 9. 11. 2011, č. j. 6460/11-1200-602199, jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále též „správce daně“) ze dne 15. 4. 2011, č. j. 178423/11/228912608114, dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za rok 2002 ve výši 7.505.031 Kč.

Pro posouzení podstaty projednávané věci je rozhodná otázka, zda žalobkyně uskutečňovala ve zdaňovacím období 2005/2006 s osobou s ní kapitálově spojenou (společností Arrow International, Inc, dále též „Arrow US“) obchodní transakce způsobem, který neodpovídal principům běžných obchodních vztahů, a zda v důsledku toho u žalobkyně došlo k neoprávněnému zvýšení základu pro výpočet slevy na dani z příjmů právnických osob a porušení zvláštní podmínky pro uplatnění slevy na dani podle § 35a odst. 2 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Takové jednání totiž podle § 35 odst. 6 téhož zákona má za následek, že nárok na slevu zaniká a poplatník je povinen podat dodatečná přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých slevu uplatnil. Tato povinnost proto vznikla žalobkyni i ohledně zdaňovacího období roku 2002, za které jí byla v nyní projednávané věci rozhodnutími správních orgánů dodatečně stanovena daň z příjmů právnických osob ve výši 7.505.031 Kč (dále též „daň“).

Podle obsahu správního spisu finanční ředitelství dospělo k závěru, že principům běžných obchodních vztahů neodpovídala ta část aktivit žalobkyně, která spočívala v distribuci zdravotnických prostředků ze skupiny Arrow odběratelům v České republice, přičemž distribuované zboží bylo žalobkyní nakupováno od Arrow US. Na této distribuci dosahovala žalobkyně v zdaňovacím období 2005/2006 hrubé ziskové přírážky ve výši 171,45 %, přičemž jiní distributoři obdobného zboží vyhledaní finančním úřadem dosahovali průměrné hrubé ziskové přírážky v rozmezí 28,40 % až 80,60 %. Přitom správce daně v jednotlivých případech zjistil, že zboží, které žalobkyně koupila k další distribuci v České republice od společnosti Arrow US za určitou cenu, sama předtím - jako zboží jí vyrobené - prodala společnosti Arrow US za cenu vyšší, než za jakou ji pak od Arrow US koupila. Dále správce daně zjistil, že hrubá zisková přírážka žalobkyně v období 2005/2006, což bylo poslední období čerpání investiční pobídky, výrazně narostla oproti předchozím i oproti následujícím zdaňovacím obdobím, a to zhruba na troj až čtyřnásobek. Finanční ředitelství shledalo, že distribuce zdravotnických prostředků skupiny Arrow v České republice je činností oddělitelnou z ekonomických hledisek od dalších činností žalobkyně (výroby zdravotnických prostředků pro skupinu Arrow, či centrálního nákupu zdravotnických prostředků pro skupinu Arrow od jiných výrobců v České republice). Závěr o oddělitelnosti distribuce zdravotnických prostředků skupiny Arrow v České republice od dalších činností žalobkyně učinilo finanční ředitelství i při zohlednění skutečnosti, že tato činnost je z ekonomických hledisek pro žalobkyni výrazně méně významná, než činnosti ostatní (oba typy distribuční činnosti ve svém souhrnu tvořily pouze 6 % celkového obrátu žalobkyně, zatímco zbytek obrátu tvořila výroba zdravotnických prostředků pro skupinu Arrow). Finanční ředitelství tedy s distribucí zdravotnických prostředků skupiny Arrow v České republice zacházelo u žalobkyně jako se samostatnou činností, a jako takovou ji posuzovalo samostatně z hlediska cen, které si v rámci této činnosti mezi sebou sjednávaly žalobkyně a Arrow US, a které se podle kritéria při nich dosahovaných hrubých ziskových přírážek odlišovaly od cen (a na jejich základě dosahovaných hrubých ziskových přírážek) jiných distributorů zdravotnických prostředků v rámci České republiky. Finanční ředitelství tedy při úvaze, zda žalobkyně porušila zvláštní podmínky pro uplatnění slevy na dani podle § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, posuzovalo pouze ceny (a na nich závislé přírážky) dosahované v rámci této jedné z činností žalobkyně, neboť mělo za to, že na ni je třeba hledět jako na činnost ekonomicky relativně samostatnou, neprovázanou dostatečně silně s dalšími činnostmi

pokračování

žalobkyně a naopak od ní z těchto hledisek oddělitelnou. Nepřipustilo proto, aby činnost žalobkyně byla posuzována jako celek (souhrn všech jejích činností dohromady) v tom smyslu, že by pro účely zkoumání porušení podmínek uvedeného ustanovení bylo možné, aby výrazné zisky z jedné činnosti byly kompenzovány menšími zisky z jiných činností tak, že celková výnosnost podnikání žalobkyně zůstane v mezích obvyklých i u jiných srovnatelných subjektů.

S těmito vyslovenými závěry finančního ředitelství se ztotožnil i krajský soud a proto žalobu společnosti ARROW International CR, a. s. zamítl jako nedůvodnou.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“), kasační stížnost, kterou explicitně opřela o důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatelka krajskému soudu v první řadě vytýká, že nebylo důvodu její činnost spočívající v distribuci výrobků skupiny Arrow v České republice (a tedy jádro této činnosti, nákup uvedených výrobků od Arrow US) posuzovat samostatně, nýbrž že měla být posouzena její veškerá činnost jako celek. Stěžovatelka má za to, že finanční ředitelství ve svém rozhodnutí nesneslo dostatek argumentů pro ten přístup, který zvolilo. Dále má za to, že neurčitý právní pojem „obchodních operací ve vztazích s osobami uvedenými v § 23 odst. 7 zvýšivších základ pro výpočet slevy na dani způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů“, jenž je základem ust. § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, má být i s ohledem na přístup zachycený ve výkladových dokumentech OECD k transferovým cenám vyložen v pochybnostech v její prospěch.

Dále namítá, že finanční ředitelství rozčlenilo distribuční činnosti stěžovatelky na dvě podsložky (centrální nákup a distribuci výrobků skupiny Arrow v České republice), ačkoli ve skutečnosti jde o činnosti vzájemně úzce provázané, často se týkající jednoho druhu zboží, které je nakoupeno, skladováno a připraveno k dalšímu prodeji a následně prodáváno, a provozované jednou skupinou zaměstnanců. Distribuce jako taková přitom dosahovala hrubé ziskové přírážky 79,26 %, přičemž složka centrálního nákupu dosahovala 18,73 % a složka distribuce výrobků skupiny Arrow v České republice 171,44 %. Distribuce jako celek tedy svojí hrubou ziskovou přírážkou nevybočovala z přírážek dosahovaných subjekty zahrnutými správcem daně do srovnávací analýzy, která byla podkladem rozhodnutí.

Stěžovatelka má dále za to, že správní orgány neunesly důkazní břemeno stran prokázání toho, že stěžovatelkou sjednané ceny se za konkrétních podmínek její tržní pozice a struktury jejích činností lišily od cen sjednávaných za obdobných podmínek mezi nezávislými subjekty.

Stěžovatelka dále poukázala na to, že distribuce je pro ni činností okrajovou, neboť zcela převažuje výrobní činnost. To podle jejího názoru znamená, že jí dosahované ceny a hrubé ziskové přírážky nelze srovnávat s těmi, kterých dosahují subjekty, u nichž distribuce je klíčovou či dokonce výlučnou činností. Podle stěžovatelky správce daně sice provedl detailní analýzu distribučních činností stěžovatelky, avšak nedokázal zohlednit

uvedené odlišnosti mezi stěžovatelkou a srovnávanými subjekty. Krajský soud se pak podle mínění stěžovatelky dostatečně nevypořádal s jejími žalobními námitkami, a to jak ve vztahu k tomuto problému, tak např. i ve vztahu k námitce, že Směrnice OECD poskytuje i prostor pro postup zvolený stěžovatelkou, či umožňuje postupovat v duchu zásady *in dubio pro mitius*. V neposlední řadě se krajský soud dostatečně nevypořádal s argumenty stěžovatelky, že vybrané distribuční společnosti (tak jako žalobkyně) mohly realizovat na individuální úrovni různé hodnoty ziskovosti, nicméně prostřednictvím provedené analýzy nebyly tyto výkyvy zohledněny.

Žalované Odvolací finanční ředitelství ve svém vyjádření nejprve přdestřelo skutkové a právní okolnosti projednávané věci. Zdůraznilo, že nyní projednávaná věc má shodný skutkový i právní základ s jinými věcmi, jež jsou Nejvyšším správním soudem vedeny pod sp. zn. 7 Afs 93/2012, 7 Afs 95/2012 a 7 Afs 96/2012. Tyto věci se také týkají posouzení otázky, zda stěžovatelka ve zdaňovacím období roku 2005/2006 dodržela podmínky dle § 35a odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Nedodržení této podmínky totiž mělo vliv na její výslednou daňovou povinnost nejen za zdaňovací období roku 2002 (rozhodováno v této věci), ale i ve všech ostatních kontrolovaných obdobích (2001-2006), a to ve formě zániku nároku na uplatnění slevy na dani z titulu příslibu investiční pobídky. V dalším se pak žalovaný vyjádřil ke kasační stížnosti toliko z procesních hledisek a oproti stěžovateli neshledává, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný. Jde-li o věc samu, žalovaný se zcela ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, který považuje s ohledem na vymezenou právní úpravu za jediný možný. V předmětné věci je rozhodné, že obchodní vztahy mezi stěžovatelkou a Arrow US v roce 2005/2006 neodpovídaly ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, což bylo prokázáno. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu kasační stížnosti obecně vyplývá, že ji stěžovatelka ve skutečnosti podává z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a pro nepřezkoumatelnost či jinou vadu řízení před krajským soudem, a nikoliv pro vady řízení, spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. K tomuto důvodu kasační stížnosti totiž stěžovatelka soudu nepřdestřela žádnou skutkovou ani právní argumentaci.

Jde-li o stěžovatelkou vytýkanou nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že jde o vlastnost rozhodnutí správního soudu, ke které je povinen přihlížet z úřední povinnosti. K posouzení této námitky musel Nejvyšší správní soud přistoupit přednostně před právním posouzením věci samé. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se Nejvyšší správní soud nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, byl-li by současně napadený rozsudek krajského soudu skutečně nepřezkoumatelný, či založen na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

pokračování

Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný ani není založen na jiné vadě řízení.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ust. § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí především vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že *„odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena“*. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: *„Soudu jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“*.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: *„Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné“*. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, pak vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: *„Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny“*. Nejvyšší správní soud též judikoval v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na

www.nssoud.cz, že pokud „z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, dostupném na www.nssoud.cz, tento soud vyslovil právní názor, že: „Nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]“. V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud judikoval, že: „Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí“. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Aps 2/2009 - 197, je řízení před krajským soudem zatíženo jinou vadou řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé i tehdy, „existuje-li rozpor mezi obsahem žaloby a jejím petitem, případně je protichůdný již samotný petit, a tyto rozpory nebyly odstraněny ani po provedeném jednání před soudem“.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech (uplatněných žalobních bodech), resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění tohoto rozhodnutí lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Z rozsudku musí být proto i patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Těmto požadavkům rozsudek krajského soudu dostojí.

Z napadeného rozsudku je dostatečně zřejmé, jak krajský soud (ve shodě se skutkovými i právními závěry finančního ředitelství) posoudil pro věc rozhodnou otázku - zda stěžovatelka dodržela podmínky pro uplatnění slevy podle § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů. Při tom dospěl k závěru, že nikoliv. V zdaňovacím období 2005/2006 totiž stěžovatelka zvýšila svůj základ daně pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 téhož zákona způsobem, který neodpovídal ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Z napadeného rozsudku (str. 8 a násl.) jsou dostatečně zřejmé skutečnosti a úvahy krajského soudu, které jej k tomuto závěru vedly. Z rozsudku je také zřejmé, z jakých důvodů měl krajský soud žalobní důvody a k nim se vztahující zásadní argumentaci za liché, mylné či vyvrácené. Stejně tak je z rozsudku zřejmé, z jakých důvodů krajský soud nepřisvědčil námitkám stěžovatelky, že se žalovaný řádně nevypořádal s jejími odvolacími námitkami. Krajský soud se též v mezích skutkových zjištění správních orgánů zabýval otázkou výběru srovnatelných subjektů a zjištěním průměrné výše hrubé ziskové přírážky,

pokračování

a srovnávací analýzou. Při tom se ztotožnil se závěry odvolacího správního orgánu - finančního ředitelství (str. 11 a 12 rozsudku). V neposlední řadě ve svém rozhodnutí nepřisvědčil námitce stěžovatelky zpochybňující srovnávací analýzu správce daně, přičemž vyloučil agregovaný přístup. Podle krajského soudu srovnávací analýza dostatečně vyhovuje požadavkům § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů i požadavkům judikatury. Ztotožnil se i proto se závěry správních orgánů. S ohledem na uvedené proto nelze přisvědčit námitce stěžovatelky, že by byl rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, či byl případně založen na jiné vadě řízení.

Stěžovatelka dále namítala, že je napadený rozsudek krajského soudu nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, především z toho důvodu, že podle tohoto rozsudku porušila ust. § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů.

Rozsudek krajského soudu není nezákonný.

Podle ust. § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle ust. § 35a odst. 1 zákona o daních z příjmů poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zvláštního právního předpisu, který pro poskytnutí příslibu zahájil podnikání a je registrován jako poplatník k dani z příjmů, může, splnil-li všeobecné podmínky stanovené zvláštním právním předpisem a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, uplatnit slevu na dani, etc..

Odstavec 2 citovaného ustanovení zákona pak v písm. d) jako jednu z uvedených zvláštních podmínek uvádí, že *poplatník nezvýší základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ustanovení § 23 odst. 7 způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, nebo převodem majetku nebo jeho části výše uvedených osob, který u nich bude mít za následek snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*

Z dikce tohoto ustanovení zákona o daních z příjmů je zřejmé, že nezvýšení základu pro výpočet slevy na dani způsobem popsáním v § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů je jednou z nutných podmínek uplatnění slevy na dani. Ve chvíli, kdy poplatník uvedenou slevu na dani uplatňuje, implicitně tvrdí (na půdorysu nyní projednávaného případu), že v rozhodném zdaňovacím období nezvýšil základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Je zřejmé, že poplatník (stěžovatelka) zde implicitně tvrdí negativní skutečnost. Jakkoli sám nese důkazní břemeno ohledně všech relevantních skutečností, které tvrdí [viz § 92 odst. 3 daňového řádu a obdobně viz dříve § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván*], ve vztahu k negativní skutečnosti po něm nelze požadovat, aby ji prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, č. 1663/2008 Sb. NSS, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze

dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, a řadu dalších). Pokud však správce daně prokáže, že v hospodaření poplatníka se vyskytují obchodní operace s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které se navenek svými konkrétními objektivně identifikovanými rysy na základě racionální úvahy jeví, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, je na poplatníkovi, aby prokázal, jaké důvody, jež ekonomickým principům běžných obchodních vztahů odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil.

Důkazní břemeno se zde tedy v určitém ohledu rozděluje mezi poplatníka a správce daně. Je tomu tak podobně jako v souvislosti s funkcí účetnictví při plnění důkazní povinnosti daňového subjektu. K tomu lze odkázat na již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, podle něhož: *„daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně přdestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné“*. Analogicky tedy i v případě povinnosti poplatníka podle § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů se zásadně má za to, že poplatník *nezvýšil základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ustanovení § 23 odst. 7 způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů*. Pokud však správce daně prokáže, že se v hospodaření poplatníka vyskytují obchodní operace s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které se navenek svými konkrétními objektivně identifikovanými rysy na základě racionální úvahy jeví, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, je na poplatníkovi, aby unesl své důkazní břemeno ohledně toho, že uvedené obchodní operace ve skutečnosti takový charakter neměly a že naopak jejich povaha principům běžných obchodních vztahů odpovídá, jakkoli nemusela být navenek patrná. Tak tomu bylo i v nyní projednávané věci.

Jak je z uvedeného výkladu zřejmé, rozložení důkazního břemene v případě podle § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů není stejné jako v případě podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů; je přísnější vůči poplatníkovi. Jak totiž již dříve uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, č. 2548/2012 Sb. NSS, *„k prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční ceny), musí správce daně na základě zjištění výše obou těchto cen provést mezi nimi srovnání. Důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou pro to rozhodné, nese správce daně (§ 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)“*.

V projednávaném případě správce daně unesl své důkazní břemeno k prokázání, že v hospodaření stěžovatelky se vyskytovaly obchodní operace s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které se navenek svými konkrétními objektivně identifikovanými rysy na základě racionální úvahy jeví, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Předně prokázal, že tři druhy činnosti stěžovatelky, na něž lze z hlediska podmínek jejich technického uskutečňování hledět jako na relativně navzájem nezávislé (nezávislé v tom smyslu, že zásadně každá z nich by mohla být provozována samostatně tak, aby – abstraktně vzato – mohla sama o sobě mít ekonomický smysl, a že žádná z nich sama o sobě nutně nevyžadovala, ať již

pokračování

z důvodů výrobních, obchodních, právních či jiných, ke svému provozování propojení s některou z dalších činností), byly provozovány tak, že jedna z těchto činností v určitém období vykazovala hrubou ziskovou přírážku výrazně se odlišující od hrubých ziskových přírážek dosahovaných u obdobných činností jinými subjekty na daném trhu, které v řadě ohledů přinejmenším z vnějšího pohledu byly subjekty srovnatelnými se stěžovatelem. Srovnatelností zde je nutno rozumět to, že ve zhruba podobném rozsahu provozovaly uvedené subjekty také jednu z činností, které provozovala i stěžovatelka (zde distribuci zdravotnických prostředků v České republice).

Sama o sobě by hrubá zisková přírážka výrazně se odlišující od přírážky dosahované u obdobných činností jinými subjekty na daném trhu nemusela za určitých podmínek ani v nejmenším znamenat, že obchodní operace, jimiž byla tato přírážka ve vztahu k osobě, jež vůči stěžovateli naplňuje znaky osoby podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, dosahována, *neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů* [§ 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů]. 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, anebo profituje z obecné obchodní pozice skupiny na trhu dané například její celkovou tržní silou, většinou apod. či z jiných skupinových synergií, aby se parametry jejích jednotlivých dílčích činností (typicky hrubé ziskové přírážky a obecně nejružnější parametry cen či dodací podmínky) lišily od parametrů dosahovaných subjekty, které v rámci skupiny spojených osob nepůsobí. Jestliže právně samostatná osoba plní 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, které vykonává, vykonávala zcela samostatně a komplexně, bez začlenění (a z toho zpravidla plynoucí specializace a podpory) v rámci skupiny spojených osob. Právně samostatná osoba v rámci skupiny spojených osob musí být v takovémto případě posuzována podle toho, jakou skutečnou roli v rámci skupiny hraje a musí být porovnávána se subjekty plnícími podobnou roli. Je-li například takováto osoba prostým výrobním závodem, neprovádějícím samostatný vývoj, samostatnou obchodní činnost a nepůsobící na trhu v očích zákazníků či spotřebitelů 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 „podpory“ ze strany jiných osob v rámci skupiny spojených osob, je logické, že takováto „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.

Využívání nejružnějších synergií mezi spolupracujícími subjekty jsou zcela legitimní a z ekonomických hledisek zcela racionálním způsobem podnikání. Je nutno si totiž uvědomit, že komplexní obchodní struktura vytvořená za pomoci systému dohod uzavřených mezi vícero nespojenými osobami může rovněž vést k vytvoření specializovaných rolí a k rozdělení funkcí v rámci takovéto struktury. Nejde-li o spojené osoby, je podstatné, že každá z osob zapojených do takovéto struktury je na ní účastna z vlastní vůle proto, že zapojení vyhodnotila jako výhodné, výhodnější než jiné formy

obchodní činnosti, které by za podmíněk, za nichž působí, také připadaly v úvahu. Uspořádání ekonomické činnosti osoby, která je součástí skupiny spojených osob, bude tedy odpovídat podmínkám § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů tehdy, budou-li vztahy mezi touto osobou a jinými s ní spojenými osobami mít takovou povahu, že ve svém celkovém ekonomickém efektu budou pro danou osobu natolik výhodné, že obdobné uspořádání vztahů by zvolila i osoba s jinými osobami nespojená ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Smyslem a účelem obou citovaných ustanovení totiž není bránit synergiím majícím za účel ekonomickou úsporu obecně, nýbrž jen takovým synergiím, které by ekonomické úspory dosáhly „umělým“ uzpůsobením toku ekonomických hodnot mezi spojenými osobami (tedy takovým, který nemá jiný ekonomický důvod než pro daňový subjekt výhodně ovlivnit základ daně).

Jak již bylo shora popsáno, finanční ředitelství na základě konkrétních a stěžovatelkou nerozporovaných skutkových zjištění shledalo, že principům běžných obchodních vztahů neodpovídala ta část aktivit stěžovatelky, která spočívala v distribuci zdravotnických prostředků ze skupiny Arrow odběratelům v České republice, přičemž distribuované zboží bylo stěžovatelkou nakupováno od Arrow US. Na této distribuci dosahovala stěžovatelka v zdaňovacím období 2005/2006 hrubé ziskové přírážky ve výši 171,45 %, přičemž jiní distributoři obdobného zboží vyhledání finančním úřadem dosahovali průměrné hrubé ziskové přírážky v rozmezí 28,40 % až 80,60 %. Přitom správce daně v jednotlivých případech zjistil, že zboží, které stěžovatelka koupila k další distribuci v České republice od společnosti Arrow US za určitou cenu, sama stěžovatelka předtím jako zboží jí vyrobené prodala společnosti Arrow US za cenu vyšší, než za jakou ji pak od Arrow US koupila. Dále správce daně zjistil, že hrubá zisková přírážka stěžovatelky v období 2005/2006, což bylo poslední období čerpání investiční pobídky, výrazně narostla oproti předchozím i oproti následujícím obdobím, a to zhruba na troj- až čtyřnásobek. Tím finanční ředitelství uneslo své důkazní břemeno, neboť prokázalo, že v hospodaření stěžovatelky se vyskytovaly obchodní operace s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které se navenek svými konkrétními objektivně identifikovanými rysy na základě racionální úvahy jeví, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. V takovém případě pak bylo na stěžovatelce, aby prokázala, jaké důvody odpovídající ekonomickým principům běžných obchodních vztahů ji vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnila.

Pro účely zkoumání splnění podmínky podle § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů bylo tedy v případě stěžovatelky v první řadě potřeba, aby poskytla věrohodné vysvětlení, že neobvykle vysoké hrubé ziskové přírážky dosahované v období 2005/2006 by dosáhla i v případě, že by nebyla ve vztahu k Arrow US spojenou osobou, nýbrž s ní byla propojena toliko sítí vztahů (typicky smluvních) vzniklých mezi nezávislými subjekty, i když třeba za podmíněk specializace rolí a rozdělení funkcí mezi vícero subjekty v rámci smluvně propojené struktury.

Takové vysvětlení však stěžovatelka nenabídla. Namísto toho se argumentačně soustředila na otázky, které byly ve vztahu k jejímu důkaznímu břemenu irelevantní.

K posuzování činnosti stěžovatelky jako celku by bylo důvodu teprve tehdy, prokázala-li by, že tři relativně samostatné části její činnosti - a sice výroba zdravotnických

pokračování

prostředků pro skupinu Arrow (dále jen „výroba“), centrální nákup zdravotnických prostředků pro skupinu Arrow od jiných výrobců v České republice (dále jen „centrální nákup“) a konečně distribuce zdravotnických prostředků skupiny Arrow v České republice (dále jen „distribuce“) - byly ve skutečnosti navzájem tak ekonomicky propojeny (například synergickými efekty, úsporami z rozsahu, využitím dobré pověsti na trhu, propojením obchodních vztahů aj.), že stěžovatelce z ekonomického hlediska vlastně „nezbylo“ než určitým specifickým nastavením hrubých ziskových přírážek 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 stěžovatelky by bylo možno – abstraktně vzato – provozovat samostatně. Je velmi dobře představitelné, že by se stěžovatelka soustředila pouze na výrobu, pouze na centrální nákup či pouze na distribuci. Stejně tak je dobře představitelné, že by se mohla soustředit na libovolnou kombinaci dvou ze tří uvedených činností. To, že zejména centrální nákup a distribuce byly navzájem podle nezpochybněných tvrzení stěžovatelky propojeny společnou logistickou strukturou a okruhem zaměstnanců, na uvedeném závěru nic nemění. Proto správce daně zcela důvodně analyzoval ony tři činnosti stěžovatelky jako relativně samostatné. Bylo pak na stěžovatelce, aby tvrdila a prokázala, že ve skutečnosti byla vzájemná závislost oněch činností významná a natolik podmiňující každou z nich, že nebylo v rozporu s ekonomickými principy běžných obchodních vztahů, nýbrž naopak zcela v souladu s jejich logikou, že stěžovatelka „nestandardním“ nastavením cenových parametrů u jedné z činností maximalizovala svůj skutečný celkový ekonomický výkon posuzovaný pro všechny tři činnosti dohromady jako celek. To však stěžovatelka nejenže neprokázala, ale ani netvrdila.

Argumentace stěžovatelky výkladovými dokumenty OECD byla v daném případě rovněž irelevantní. Tyto pomůcky pro určení skutečné ekonomické podstaty zkoumaných transakcí mohou být jistě jak pro účely § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tak pro účely § 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 (pomůcku) při analýze skutečné ekonomické podstaty zkoumaných vztahů a při hledání, jakou funkci a jaké ekonomické důvody měly jednotlivé prvky obchodních operací stěžovatelky v jejím podnikání jako celku.

Stěžovatelka se tedy měla v daňovém řízení v první řadě soustředit na vysvětlení, proč hrubá zisková přírážka u distribuce v roce 2005/2006 měla právě takovou hodnotu, jakou měla, a to zejména ve světle skutečnosti, že od Arrow US nakupovala distribuované zboží, které sama vyrobila. V některých případech dokonce za nižší ceny, než za jaké je předtím sama společnosti Arrow US prodala. Dále se měla stěžovatelka soustředit na vysvětlení, jaké zvláštní konkrétní okolnosti odůvodňují tak výraznou odlišnost její hrubé ziskové přírážky u distribuce od hrubých ziskových přírážek u jiných subjektů, s nimiž ji správce daně srovnával. Rovněž měla být schopna v intencích ekonomických principů běžných obchodních vztahů vysvětlit, proč se hrubá zisková přírážka u distribuce v období 2005/2006 tak výrazně lišila od přírážek v letech předchozích a v letech pozdějších. Nic z toho však stěžovatelka nedokázala.

Finanční ředitelství tedy - na základě konkrétních skutkových zjištění - zcela právem setrvalo na závěru, že stěžovatelka zvýšila základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, a že tedy nesplnila nutnou podmínku pro uplatnění slevy na dani. Pokud pak tento skutkový a právní závěr finančního ředitelství krajský soud aproboval a podanou žalobu stěžovatelky zamítl, je jeho rozsudek souladný se zákonem.

Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost stěžovatelky směřující proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 10. 2012, č. j. 31 Af 5/2012 – 50 (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Učinil tak postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu nevznikly žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky

V Brně dne 25. června 2014

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu