



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **ARGO-HYTOS s. r. o.**, se sídlem Dělnická 1306, Vrchlabí, zastoupená Mgr. Zuzanou Kalincovou, advokátkou se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2019, č. j. 15380/19/5200-11435-706871, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 2. 2021, č. j. 30 Af 21/2019-46,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 2. 2021, č. j. 30 Af 21/2019-46, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 4. 2019, č. j. 15380/19/5200-11435-706871, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti 24 456 Kč k rukám její zástupkyně, Mgr. Zuzany Kalincové, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále též „správce daně“) ze dne 29. 1. 2018, č. j. 79750/18/2714-50524-506659, jímž byla žalobkyni podle § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) doměřena daň z příjmů právnických osob (dále též „daň“) za zdaňovací období 2013 ve výši 0 Kč (přičemž správce daně zvýšil daňovou povinnost žalobkyně oproti jí tvrzené povinnosti v tomto zdaňovacím období o 2 156 120 Kč).

[2] Správce daně tak učinil na základě závěru, že žalobkyně prodávala zboží (ventily, bloky a hydraulické agregáty) ve skupině spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, přičemž cena, za kterou toto zboží prodávala, se lišila od cen mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a rozdíl oproti těmto běžným cenám, odhadnutý co nejvíce ve prospěch žalobkyně na částku ve výši 16 847 930 Kč, uspokojivě nedoložila.

[3] Krajský soud shora citovaným rozsudkem č. j. 30 Af 21/2019-46 (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu zamítl.

[4] Krajský soud zrekapituloval, že správce daně se v rámci daňové kontroly zabýval otázkou, zda byly ceny (resp. zisková marže) při prodeji hotových výrobků společností ve skupině ARGO-HYTOS stanoveny podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů v souladu s principem tržního odstupu a v souladu s čl. 9 bod 1 Smlouvy mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, která byla vyhlášena pod č. 281/1996 Sb., přičemž dospěl na základě provedeného dokazování k závěru, že žalobkyně uspokojivě nedoložila rozdíl mezi cenami sjednanými mezi ní a společnostmi skupiny ARGO-HYTOS a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek. S ohledem na tuto skutečnost uvedl, že pokud chtěl správce daně obhájit důvody pro zvýšení daňové povinnosti žalobkyně, bylo jeho povinností prokázat, že se ceny sjednané mezi žalobkyní a s ní spojenými osobami lišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Dále bylo jeho povinností seznámit se vzniklým rozdílem žalobkyni a poskytnout jí časový prostor k vyjádření a doložení jejího stanoviska. Důkazní břemeno by se v takovém případě přeneslo na žalobkyni. Aby mohl správce daně své povinnosti dostát, musel pro porovnání ceny sjednané mezi spojenými osobami zjistit cenu obvyklou, za kterou obchodují osoby nezávislé.

[5] Krajský soud ve věci dospěl k závěru, že žalovaný postup správce daně velice podrobně posoudil v souladu se zásadami zákona o daních z příjmů a daňového řádu. Na základě tohoto posouzení správce daně vyslovil závěry, s nimiž se krajský soud ztotožnil. Proto v plném rozsahu odkázal na pasáž obsaženou v bodech 30 až 55 napadeného rozhodnutí žalovaného.

[6] Krajský soud neshledal důvodnou námitku žalobkyně, dle níž správce daně neoprávněně vyřadil z provedených analýz společnosti, které v předmětném období

pokračování

dosahovaly záporného provozního zisku. Žalobkyně tento postup považovala za nepřijatelný, neboť dle jejího názoru nelze předpokládat, že pokud srovnatelný subjekt v jednom roce dosahuje záporných hodnot, je ztrátový dlouhodobě, a tudíž jej za srovnatelný subjekt nelze považovat. K této otázce žalovaný konstatoval, že vyloučené ztrátové společnosti nelze považovat za srovnatelné, neboť žalobkyni jako smluvního výrobce lze považovat za subjekt vykonávající takové funkce a nesoucí taková rizika, aby dosahoval přiměřeného stabilního zisku. Navíc tyto společnosti nebyly vyloučeny pouze z důvodu dosahování ztráty, ale i z důvodu nevyhovění dalším kritériím, jako např. kód NACE, nezávislost nebo účetní metody. S tímto názorem se krajský soud plně ztotožnil a žalobní námitku proto označil za nedůvodnou.

[7] K otázce srovnatelnosti vzorku nezávislých společností a způsobu výpočtu mezikvartilového rozpětí krajský soud uvedl, že žalovaný se ztotožnil se správcem daně, který po zhodnocení subjektů, které žalobkyně zahrнула do analýzy porovnávající ceny mezi spojenými a nespojenými subjekty v běžných vztazích za obdobných či srovnatelných podmínek, dospěl k závěru, že žádná z těchto společností není srovnatelná se žalobkyní. Správce daně proto vyhotovil vlastní analýzu SA5, do níž zahrnul sedm společností, které bylo možno považovat za srovnatelné nezávislé subjekty. U nich bylo z údajů za období 2011 a 2013 zjištěno mezikvartilové rozpětí hodnot ukazatele EBIT margin od 4,10 % do 8,19 % pro kontrolované zdaňovací období. S tímto závěrem se krajský soud ztotožnil, postup správce daně a žalovaného tak vyhodnotil jako zákonný a věcně správný.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které jej navrhla zrušit z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v rozhodném znění (dále jen „s. ř. s.“) a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka v první řadě namítá, že při analýze srovnatelnosti cen vycházela z jiné komerční databáze než správce daně. Zatímco v databázi, z níž vycházela stěžovatelka (AMADEUS), byly obsaženy údaje o srovnatelných společnostech aktuální ke dni vyhotovení analýzy, správce daně vycházel z databáze (TP Catalyst), která obsahovala údaje o těchto společnostech aktuální v období, které bylo předmětem analýzy. S ohledem na skutečnost, že zákon nikde nestanovuje prostředky, které by měl daňový subjekt použít při analýze srovnatelnosti cen mezi spojenými a nespojenými osobami, měl k tomuto rozdílu správce daně přihlídnout. Správce daně sice relevanci databáze AMADEUS přímo nezpochybnil, neakceptoval však výstupy, které na základě analýzy dat obsažených v této databázi stěžovatelka předložila správci daně. Nepřímo tak stanovil, že jediná přijatelná databáze k vyhotovení analýzy srovnatelnosti cen mezi spojenými a nespojenými osobami je databáze TP Catalyst.

[10] Stěžovatelka dále rozporuje vyřazení společností se zápornými hodnotami EBIT marže z analyzovaného vzorku. To, že správce daně i žalovaný bez podrobnější analýzy vyřadili uvedené společnosti ze vzorku srovnatelných subjektů, jak jej vybrala žalobkyně,

vedlo ke zkreslení hodnoty zjištěného výsledného tržního rozpětí. Skutečnost, že vyloučené společnosti v daném období vykázaly provozní ztrátu, nemusí nutně značit jejich neporovnatelnost se žalobkyní. Záporné výsledky jsou obvyklým úkazem tržního prostředí a ztrátová EBIT marže dosažená v některém ze zkoumaných období neznámá, že podnik je ztrátový dlouhodobě. Žalovaný navíc na základě tohoto kritéria vyřadil i takové společnosti, které nevykazují zápornou EBIT marži dlouhodobě či ji vykazují pouze v jednom z testovaných období na základě argumentu, že vážený průměr hodnot EBIT marže byl záporný.

[11] Stěžovatelka taktéž považuje napadené rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelné, neboť v jejich odůvodněních jsou toliko převzaty závěry z rozhodnutí vydaných dříve. Soud se tak dostatečně nezabýval námitkami stěžovatelky týkajícími se malého počtu subjektů, se kterými správce daně pracoval v rámci analýzy, a že by stěžovatelka použila k výpočtu váženého průměru EBIT marže jinou metodu než správce daně, měl být respektován její výběr metody výpočtu EBIT marže, neboť zákon nestanovuje závazný způsob tohoto výpočtu.

[12] Stěžovatelka je přesvědčena, že i v závěrečné pasáži soud pouze bezmyšlenkovitě okopíroval názor a postoje žalovaného a tyto nijak neodůvodnil. Na rozdíl od soudu však stěžovatelka zásadně nesouhlasí s tvrzením, že by správce daně unesl důkazní břemeno, jak mu ukládá zákon a relevantní správní praxe a judikatura, podle níž břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží od počátku na straně správce daně.

[13] Stěžovatelka je přesvědčena, že správce daně, potažmo žalovaný své povinnosti nedostáli. Četnou nesprávnou aplikací relevantních právních předpisů, chybnými procesními postupy a zejména nedostačujícím a nepřezkoumatelným odůvodněním žalovaný nemohl vyhotovit právně nezávadnou a vyhovující analýzu převodních cen, a tedy nemohl stanovit referenční cenu tak, aby tato mohla být bez dalšího použita pro úpravu základu daně stěžovatelky. Stěžovatelka odmítá postup, kterým správce daně a potažmo žalovaný kalkulaci referenční ceny provedli, a má za evidentní, že správce daně neprokázal, že cena použitá stěžovatelkou se liší od ceny, kterou by použily nezávislé osoby v běžných obchodních vztazích, a tedy neunesl důkazní břemeno, což má nutně za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.

[14] S ohledem na skutečnost, že stěžovatelka brojí proti napadenému rozsudku krajského soudu, který v podstatné části toliko cituje napadené rozhodnutí žalovaného, žalovaný ve vyjádření k žalobě ve své podstatě replikuje odůvodnění napadeného rozhodnutí.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

pokračování

[16] Kasační stížnost je **důvodná** [§ 110 odst. 1 s. ř. s.].

[17] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelná jsou taková rozhodnutí, z nichž není zřejmé, jakými úvahami se soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz). Nepřezkoumatelný je také rozsudek, ve kterém soud opřel své rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované či zjištěné v rozporu se zákonem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75). Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je i takový rozsudek, jehož odůvodnění si vnitřně odporuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76).

[18] V první řadě je potřeba uvést, že napadený rozsudek v části meritorního posouzení téměř výlučně odkazuje na napadené rozhodnutí žalovaného a uvádí citace z odůvodnění tohoto rozhodnutí se souhlasným dovětkem – to přitom samo o sobě nemusí způsobovat nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, vyplývá-li z povahy žalobních námitek, že na ně již existuje odpověď v napadeném rozhodnutí správního orgánu. Jak již Nejvyšší správní soud mnohokrát konstatoval, není v zásadě chybou, pokud krajský soud, ztotožnil-li se s hodnocením správního orgánu, na jeho odůvodnění pouze odkáže se souhlasným dovětkem. Účelem soudního přezkumu totiž není opakovat již jednou vyřčené (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[19] Nedůvodná je tedy kasační námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku v tom rozsahu, v jakém se krajský soud při vypořádávání odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, a v jakém tedy byly žalobní námítka „vypořádány“ odůvodněním napadeného rozhodnutí. V nyní projednávané věci však krajský soud pominul námitku, jejíž vypořádání nelze dovodit z napadeného rozhodnutí, a sice že vzorek, se kterým pracoval správce daně při stanovení intervalu obvyklých cen mezi nespojenými subjekty, nebyl dostatečný pro to, aby závěry z analýzy učiněné byly patřičně reprezentativní. Vypořádání této námítka tak není obsaženo ani v rozhodnutí žalovaného, ani v rozsudku krajského soudu, čímž krajský soud zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

[20] Přestože již tato samotná skutečnost by byla dostatečná pro zrušení napadeného rozsudku, nebrání to Nejvyššímu správnímu soudu, aby se v souladu se zásadou procesní ekonomie zabýval námitkami stěžovatelky v rozsahu, v jakém napadený rozsudek nebyl shledán nepřezkoumatelným.

[21] Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů platí, že *liši-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.* V nyní projednávané věci přitom není předmětem sporu, že cca 72 % všech prodejů stěžovatelka uskutečnila mezi spojenými osobami.

[22] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitkám stěžovatelky, že zákon nestanovuje povinnost použít konkrétní databázi pro analýzu dodržení kritéria tržního odstupu, a že správce daně proto měl respektovat, že stěžovatelka zvolila databázi AMADEUS, a zohlednit informace, které měla stěžovatelka k dispozici při sjednávání cen za prodej zboží ve skupině spojených osob ARGO-HYTOS, že správce daně neprovedl dostatečnou kvalitativní analýzu a že odmítá použití jiné komerční databáze. Z daňového pohledu je totiž zcela nepodstatné, zda stěžovatelka měla či neměla relevantní informace k vyhotovení vlastní interní analýzy, na jejímž základě stanovovala převodní ceny. Skutečnost, že se ceny sjednané mezi spojenými osobami za prodej zboží či poskytování služeb liší od cen, které mezi sebou nespojené osoby běžně sjednávají za obdobných či srovnatelných podmínek, lze zjistit objektivně. Nejedná se o subjektivní kritérium, u něž by bylo možno zohlednit míru obezřetnosti či úsilí daňového subjektu. Jinými slovy, pokud se ceny mezi spojenými osobami liší od cen mezi osobami nespojenými, jedná se o objektivní skutečnost, holý fakt, který s sebou nese daňové následky. Pokud daňový subjekt na základě informací, které měl k dispozici, vyhodnotil, že k takovému rozdílu u něj nedošlo, ačkoliv je toto vyhodnocení v rozporu se skutečností, pak tyto daňové následky musí nést – je jeho odpovědností, aby si zajistil relevantní informace o tom, jak má nastavit ceny mezi spojenými osobami, aby nemuselo docházet ke korekci základu daně. Stěžovatelka tedy musí nést následky toho, že použila k analýze databázi, která informace pro naplnění kritérií srovnatelnosti v relevantním analyzovaném období neobsahovala.

[23] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky ohledně výpočtu váženého průměru. Stěžovatelkou použitá metoda, podle které se spočítá průměrná provozní marže dohromady pro všechny společnosti za každý jednotlivý rok a tyto hodnoty za jednotlivé roky se následně zprůměrují, totiž nemusí být vypovídající více než metoda skutečně užitá správcem daně. Správce daně je povinen zjistit, jaké jsou ceny, za které obchodují nespojené osoby za obdobných či srovnatelných podmínek, za kterých obchodovala stěžovatelka s osobami ve skupině ARGO-HYTOS. Lze to zjistit buď tak, že se přímo určí obvyklá hodnota marže srovnatelných subjektů za příslušné zdaňovací období, například váženým průměrem hodnot u jednotlivých srovnatelných subjektů za toto období. Postupovat lze ale i tak, jak postupoval správce daně, tedy že nejdřív zjistí průměrnou marži každého jednotlivého srovnatelného subjektu za delší období (více zdaňovacích období po sobě) a z takovýchto průměrů za jednotlivé srovnatelné subjekty pak určí (např. opět váženým průměrováním) průměrnou marži u daného typu subjektů. Není úkolem Nejvyššího správního soudu určovat, která z obou takto popsanych metod je v konkrétním případě stěžovatelky přesnější. Stěžovatelka výpovědní hodnotu metody užití správcem daně nezpochybnila; argumentovala pouze, že i její metoda poskytne relevantní data. To však ke zpochybnění metody užití správcem daně nestačí – stěžovatelka neuvádí, v čem je správcem daně užitá metoda vadná nebo proč v konkrétním případě stěžovatelky poskytuje nedostatečně vypovídající informace a proč místo ní měla být jako přesnější nutně zvolena právě a jen metoda, kterou užila ona sama.

[24] Nejvyšší správní soud se však ztotožnil s námitkou stěžovatelky, že nesprávné bylo paušálně vyřadit z analýzy společnosti, které dosahovaly záporné EBIT marže. Správce daně, s jehož závěry se ztotožnil žalovaný a posléze i krajský soud, zjednodušeně dospěl k závěru, že na základě funkčně rizikového profilu stěžovatelky, která měla plnit funkci

pokračování

pouhého smluvního výrobce, lze usoudit, že stěžovatelka by měla vždy dosahovat přiměřeného zisku, resp. nedosahovat záporné marže. Takový závěr správce daně je čistou spekulací a nemá žádné podklady ve správním spise. Pokud chtěl správce daně učinit předmětný závěr, měl provést analýzu toho, jakých provozních marží dosahují společnosti, které lze z pohledu funkčně rizikového profilu považovat za smluvní výrobce, bez ohledu na oblast trhu, chtěl-li činit závěry o tom, jakých marží by měl dosahovat smluvní výrobce obecně. Pokud pak chtěl případně hodnotit specifika funkčně rizikového profilu smluvního výrobce pouze na trhu, na němž operuje stěžovatelka, měl k tomu taktéž učinit analýzu. Správce daně však nic takového neučinil, a ze správního spisu tak ani není zjevné, zda a případně které ze společností zahrnutých do analýzy správce daně lze považovat za smluvní výrobce. Správce daně tak nepodrobil jím vybrané/vyloučené nezávislé společnosti kritériu, které si sám nastavil jako podstatné pro vyřazení subjektů se zápornou provozní marží – funkční rizikový profil smluvního výrobce. Zároveň je závěr správce daně nepřezkoumatelný, protože neexistuje způsob, jak by Nejvyšší správní soud mohl ověřit správnost úvahy správce daně, že společnosti plnící z funkčně rizikového pohledu roli smluvního výrobce nedosahují záporných provozních marží.

[25] Nejvyšší správní soud taktéž přisvědčil námitce stěžovatelky, že správce daně ani žalovaný neunesli důkazní břemeno v daňovém řízení, neboť dostatečně neprokázali, že cena, za kterou prodávala stěžovatelka zboží spojeným osobám ve skupině ARGO-HYTOS, se lišila od ceny, kterou by mezi sebou sjednaly nespojené osoby v běžných vztazích za obdobných či srovnatelných podmínek.

[26] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že „*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). Referenční cenu může správce daně určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty nebo (zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách) jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je 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.“ (srov. např. rozsudek ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81).*

[27] Závěry správce daně, tak jak jsou podloženy důkazy, kterými chtěl správce daně unést důkazní břemeno v daňovém řízení o výši referenčních cen (zejména analýzami srovnatelných subjektů), jsou nepřezkoumatelné. Celý proces tvorby analýzy správce daně pouze v podstatě kopíruje analýzu referenčních cen provedenou stěžovatelkou, včetně zvolené metody pro srovnání referenčních cen (srovnání provozní marže), kritéria pro výběr srovnatelných subjektů, časového rozmezí, v němž mělo dojít k výpočtu průměrné

provozní marže (2011-2013), a pravidla pro vytvoření intervalu marží, které lze považovat za „obvyklé“ v běžných obchodních vztazích v obdobných či srovnatelných podmínkách. To ostatně správce daně ani nijak nerozporuje, když sám ve zprávě o daňové kontrole uvádí, že analýzu provedl na základě kritérií zvolených stěžovatelkou. Dále správce daně v analýze SA5 určitá kritéria pozměnil (rozšířil kritérium kvalifikace společnosti podle kódu NACE), avšak přezkoumatelným způsobem nevysvětlil, proč odlišnost kódu NACE, pro kterou dříve neakceptoval subjekty vybrané stěžovatelkou do její analýzy, najednou nebyla překážkou vyřazení společností. Ze zprávy o daňové kontrole je však zjevné, že důvodem byl nedostatečný počet subjektů pro analýzu, což správce daně přimělo rozšířit kritéria výběru. Nedostatečný počet subjektů v analýze však nezabývá správce daně povinností provést přezkoumatelnou úvahu o tom, jakým způsobem rozšířit kritéria výběru srovnatelných subjektů a proč zvolená kritéria neovlivňují srovnatelnost vybraných subjektů.

[28] Výsledkem uvedeného postupu správce daně je analýza, z níž neplyne, proč správce daně zvolil transakční metodu čistého rozpětí a ne jiné metody pro srovnatelnost subjektů. Dále není jasné, proč zvolil jako referenční období tři let od roku 2011 do roku 2013, proč ne např. období pěti let, případně naopak proč neanalyzoval jen rok odpovídající zdaňovacímu období (je jistě představitelné, že právě v tomto roce mohly srovnatelné subjekty podobně jako stěžovatelka dosahovat marže specificky ovlivněné hospodářskými podmínkami tohoto období). Rovněž není jasné, proč volil období pouze předcházející zdaňovacímu období 2013 a nikoliv následující (např. 2012-2014 nebo 2011-2015). Správce daně rovněž nehodnotil srovnatelnost napříč vybranými subjekty např. ani z pohledu makroekonomických faktorů prostředí, v němž vybrané subjekty působily. Dále neučinil úvahu, zda musí splňovat vybrané srovnatelné subjekty nastavená kritéria ve všech obdobích, či pouze v některých, pro účely výpočtu průměrné provozní marže – Nejvyššímu správnímu soudu tak není zjevné, proč by například údaj o provozní marži společnosti, která pouze v jednom z vybraných období splňuje všechna kritéria, nemohl přispět k určení rozpětí hodnot provozní marže běžné pro společnosti, které správcem daně nastavená kritéria splňují. Pokud by přitom důvod pro vyloučení společností, které splňují stanovená kritéria pouze v určitých obdobích, spočíval pouze ve skutečnosti, že správcem daně použitý analytický software není schopen při automatizované tvorbě analýzy provozních marží tyto potenciálně parciálně použitelné údaje zpracovat, není tento důvod akceptovatelný.

[29] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že správce daně nejenže převzal způsob statistické inference z analyzovaných dat od stěžovatelky nepřezkoumatelně, ale navíc jej převzal špatně. V první řadě je potřeba podotknout, že pojem mezikvartilové rozpětí, který používá správce daně, žalovaný i krajský soud, vůbec nereprezentuje interval, jak se stěžovatelka i správní orgány snaží naznačit. Ve skutečnosti je mezikvartilové rozpětí (IQR) jedinou hodnotou, vypočítanou jako rozdíl mezi hodnotou prvního a třetího kvartilu analyzovaného vzorku (tedy mezi 75. a 25. percentilem), tzn. $IQR = Q3 - Q1$. Správce daně tuto statistiku používá, jako by její použití bylo běžnou praxí, aniž by její užití přezkoumatelným způsobem vysvětlil. Přitom jediné, co IQR vysvětluje, je 50 % rozptylu hodnot vzorku okolo mediánu. Statistika IQR však sama o sobě o těchto hodnotách a jejich „typičnosti“ nic nevypovídá – primárně se IQR používá buď k analýze distribuce hodnot okolo průměru, anebo k identifikaci odlehlých hodnot (outlierů). Tyto

pokračování

odlehle hodnoty by přitom bylo možno nazvat „extrémy“, v žádném případě však nestačí pouze uvést, že odlehle hodnoty jsou reprezentovány prvními a posledními 25 % hodnot vzorku. Např. za situace, kdy by se ve vzorku nacházelo 10 společností, z nichž by každá měla právě jednu hodnotu provozního zisku představovanou celočíselnými procentními hodnotami od 1 % do 10 %, není možno mluvit o typičnosti hodnot, když každá ze společností má právě jednu hodnotu a jednotlivé hodnoty dělí od sebe rovnoměrné odstupy. V případě stěžovatelky každá ze sedmi společností zahrnutých do analýzy správce daně měla jedinečnou hodnotu průměrné provozní marže. Nejvyšší správní soud nenalezl v napadeném rozhodnutí úvahu o tom, z čeho usuzuje žalovaný na existenci určitého trendu v těchto hodnotách a proč určité marže srovnávaných společností již shledal odlehlymi hodnotami, zatímco jiné ještě ne. Bylo jistě možno zvolit různé metody pro vyhledání a případné vyloučení odlehlych či jinak atypických hodnot, které by nebyly pojaty do vzorku pro určení provozního zisku, nicméně bylo tak třeba činit vždy s ohledem na specifika konkrétního vzorku a jednotlivých subjektů a vysvětlit důvody pro užití toho či onoho postupu, resp. metody.

[30] IQR pojaté tak, jak to učinil žalovaný, tedy nelze označit za údaj identifikující množinu obvyklých hodnot provozního zisku. Správce daně neuvedl ani žádnou úvahu o tom, proč je vůbec potřeba výslednou množinu průměrných provozních marží jednotlivých společností „ořezávat“, tj. proč by např. i tak nebo onak identifikované odlehle hodnoty s ohledem na povahu daného subjektu nebo odvětví trhu, na němž subjekt působí, nemohly být akceptovatelné.

[31] V neposlední řadě pak správce daně ani přezkoumatelným způsobem nevyhodnotil, zda počet společností použitých v analýze je dostatečný pro vysledování trendu, na jehož podkladě by bylo možno dojít k závěru, že se cena, za kterou obchodovala stěžovatelka se spojenými osobami, liší od referenčních cen, a zda je možné tento závěr učinit pouze na základě zjištěných hodnot v analýze, nebo je potřeba použít další statistické postupy a úsudky za účelem odhadu „typičnosti“ cen v daném odvětví trhu.

[32] Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že správce daně upravil daňovou povinnost stěžovatelky na základě zcela nepřezkoumatelné analýzy, což nemůže být považováno za akceptovatelný postup – je to totiž správce daně, kdo je povinen prokázat, že se cena, za kterou obchodovala stěžovatelka, lišila od referenční ceny, za kterou by mezi sebou obchodovaly nespojené osoby v běžných vztazích za obdobných či srovnatelných podmínek. Je nepochybně vhodné používat v těchto situacích statistických metod. Při jejich užití je však třeba vysvětlit, proč se určité metody užívají a jiné kupříkladu nikoli.

[33] V navazujícím řízení tedy bude úkolem správce daně, aby učinil analýzu referenčních cen tak, aby byla přezkoumatelná, zejména aby přezkoumatelně, tj. s oporou o racionální důvody:

- zvolil metodu pro určení (či odhad) referenčních cen,
- určil kritéria pro zařazení společností do analyzovaného vzorku,
- stanovil období, za něž budou referenční ceny analyzovány,
- stanovil počet období, v nichž musí společnost splňovat kritéria pro zařazení do analýzy, a

- vybral statistické postupy a úsudky, na jejichž základě hodlá referenční ceny stanovovat, a ozřejmil odborná kritéria pro jejich výběr.

[34] Nejvyšší správní soud si je přitom vědom skutečnosti, že taková analýza vyžaduje odborný aparát, kterým správce daně nemusí nutně disponovat, a není to něco, co by mělo být správci daně vytýkáno. Stanovení referenčních cen, stejně jako např. stanovení cen obvyklých podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, je totiž vysoce odbornou disciplínou. Tím zdrženlivější by však měl správce daně být, pokud chce takové odborné otázky sám posuzovat, a vyhodnotí-li, že k tomu není odborně způsobilý, měl by využít prostředků, které mu daňový řád k hodnocení odborných otázek poskytuje, zejména znalecký posudek podle § 95 daňového řádu. V nyní projednávané věci však správce daně namísto toho převzal do své vlastní analýzy referenčních cen metodu použitou stěžovatelkou, aniž by bylo patrné, proč tak učinil a zda statistické postupy a úsudky jím užití odpovídají odborným standardům.

[35] Nejvyšší správní soud však již výše uvedl, že určení referenčních cen je záležitostí vyhodnocení cenového stavu a vývoje na části trhu, na které daňový subjekt působí. Správce daně tedy není závislý na způsobu výpočtu referenčních cen, k němuž dospěla stěžovatelka. Musí se pouze vypořádat s argumenty stěžovatelky, tedy případně i uvést, proč jí předložený rozbor cen není správný.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Již krajský soud měl identifikovat nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného i správce daně. Nejvyšší správní soud tak zrušil i napadené rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[37] Za této situace Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů v řízení o žalobě i o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.

[38] Žalovaný v řízení o žalobě ani v řízení o kasační stížnosti procesně neuspěl, a proto nemá právo na náhradu svých nákladů těchto řízení. Stěžovatelka byla co do celkového výsledku řízení procesně úspěšná, má proto právo na náhradu nákladů v plné výši. Stěžovatelka vynaložila soudní poplatky v celkové výši 8000 Kč (3000 Kč za žalobu a 5000 Kč za kasační stížnost). Žalovaný je proto povinen jí tyto vynaložené náklady nahradit.

[39] V řízení o žalobě byla stěžovatelka zastoupena daňovým poradcem Grant Thornton Tax & Accounting s.r.o. Zástupce učinil v řízení před krajským soudem dva úkony právní služby, a to příprava a převzetí zastoupení a podání žaloby

pokračování

[§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci stěžovatele mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 6800 Kč. Zástupce stěžovatelky v řízení o žalobě je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 1428 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.

[40] V řízení o kasační stížnosti byla stěžovatelka zastoupena advokátkou Mgr. Zuzanou Kalincovou. V něm učinila tato zástupkyně dva úkony právní služby, a to příprava a převzetí zastoupení a podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupkyni mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 6800 Kč. I tato zástupkyně stěžovatelky je plátcyní DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 1428 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.

[41] Celkem je tak žalovaný povinen nahradit stěžovatelce na náhradě nákladů řízení před správními soudy 24 456 Kč. Tuto částku je povinen zaplatit stěžovatelce k rukám její zástupkyně, Mgr. Zuzany Kalincové. K zaplacení Nejvyšší správní soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. prosince 2022

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu

OPRAVNÉ USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl předsedou senátu JUDr. Karlem Šimkou v právní věci žalobkyně: **ARGO-HYTOS s. r. o.**, se sídlem Dělnická 1306, Vrchlabí, zastoupená Mgr. Zuzanou Kalincovou, advokátkou se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2019, č. j. 15380/19/5200-11435-706871, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 2. 2021, č. j. 31 Af 21/2019-46,

t a k t o :

pokračování

- I. Záhloví rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2022, č. j. 2 Afs 66/2021-51, **se opravuje** tak, že se číslo jednací napadeného rozsudku krajského soudu mění na „31 Af 21/2019-46“ namísto původního „30 Af 21/2019-46“.
- II. Výrok I. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2022, č. j. 2 Afs 66/2021-51, **se opravuje** tak, že se číslo jednací zrušovaného rozsudku krajského soudu mění na „31 Af 21/2019-46“ namísto původního „30 Af 21/2019-46“.
- III. Bod [3] odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2022, č. j. 2 Afs 66/2021-51, **se opravuje** tak, že se číslo jednací napadeného rozsudku krajského soudu mění na „31 Af 21/2019-46“ namísto původního „30 Af 21/2019-46“.

Odůvodnění:

[1] Rozsudkem ze dne 19. 12. 2022, č. j. 2 Afs 66/2021-51, Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 2. 2021, č. j. 31 Af 21/2019-46.

[2] Podle § 54 odst. 4 s. ř. s. předseda senátu opraví v rozsudku i bez návrhu chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zjevné nesprávnosti. Týká - li se oprava výroku, vydá o tom opravné usnesení.

[3] V písemném vyhotovení rozsudku došlo ke zjevné nesprávnosti, spočívající v tom, že Nejvyšší správní soud nesprávně zapsal v záhlaví, výroku i odůvodnění svého rozsudku číslo soudního oddělení, jež je součástí čísla jednacího napadeného rozsudku krajského soudu; soudní oddělení označil jako „30“ namísto správného čísla soudního oddělení „31“.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. ledna 2023

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu