



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **B. M. a. s.**, IČO X
sídlem T. D. 98, X L.
zastoupena daňovou poradkyní E. & Y., s. r. o., IČO X
sídlem N. F. 2116/15, X P. 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2020, č. j. 15011/20/5200-11431-706481,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 4. 2020, č. j. 15011/20/5200-11431-706481, **se zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňové poradkyně Ernst & Young, s.r.o., IČO 26705338, sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1.

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. V posuzované věci jde o daňové důsledky nastavení převodních cen mezi spřízněnými osobami v rozporu s principem tržního odstupu.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

2. Žalobkyně podniká v mlékárenství a zaměřuje se především na výrobu tvrdého přírodního sýru. Jejím nejvýznamnějším produktem je sýr Gran Moravia, který v podobě polotovaru dodává mateřské společnosti B. S.p.A., (dále jen „B. I.“). Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) provedl u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období roku 2013, při níž zjistil, že 80 % z celkových tržeb žalobkyně z vlastní výroby za kontrolované období představovaly právě dodávky polotovarů sýrů Gran Moravia společnosti B. I., která dodané bochníky sýra po nasolení dopracovávala (nechávala dozrávat, provedla jejich selekci, úpravu, porcování, balení, aplikaci etiket) a následně prodávala nezávislým zákazníkům. Správce daně proto kontrolu zaměřil také na ověření nastavení cen mezi žalobkyní a B. I., jakožto spojenými osobami, přičemž dospěl k závěru, že ceny sjednané v obchodních transakcích žalobkyně a B. I. neodpovídaly cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Po provedení srovnávací analýzy uzavřel, že zatímco se čistá provozní marže nezávislých společností pohybovala v rozpětí 0,72 – 2,75 %, čistá provozní marže B. I. činila 12,32 %. Vyčíslil proto, jakého provozního zisku by B. I. dosahovala, pokud by se její čistá provozní marže pohybovala na horní hranici zjištěného rozpětí u nezávislých subjektů, tj. 2,75 %, a rozdíl mezi těmito částkami označil za sumu, o kterou měla žalobkyně prodávat polotovar sýru Gran Moravia mateřské společnosti dráž. Poté správce daně požadoval po žalobkyni, aby rozdíl mezi celkovou hodnotou tržeb, kterou vůči B. I. vykazala ve výši 867 842 936 Kč, a hodnotou tržeb, kterou měla dle správce daně při použití obvyklých cen dosáhnout (987 395 343 Kč), objasnila. Jelikož to dle jeho závěru neučinila, zvýšil správce daně žalobkyni základ daně podle § 23 odst. 7 za použití § 37 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) o částku 119 552 407 Kč (rozdíl částek 987 395 343 a 867 842 936 Kč).
3. Dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 4. 2019, č. j. 71531/19/4232-22792-805723 poté doměřil správce daně žalobkyni za rok 2013 daň ve výši 28 397 780 Kč a stanovil penále.
4. Žalovaný po doplnění dokazování v odvolacím řízení vyhověl námitce žalobkyně a při výpočtu ziskové marže B. I. zohlednil náklady na balení a porcování sýra, čímž se tato snížila z 12,32 % na 3,06 %, a tudíž zjištěný rozdíl cen klesl ze 119 552 407 Kč na 3 874 291 Kč. Žalobou napadeným rozhodnutím proto žalovaný změnil dodatečný platební výměr tak, že doměřenou daň snížil z 28 397 780 Kč na 3 005 610 Kč a nově také stanovil penále.

B) Podstata návrhu

5. Žalobkyně žalobou požadovala, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil. Správce daně, resp. žalovaný podle žalobkyně neunesli důkazní břemeno při zjišťování srovnávací ceny. Žalovaný podle žalobkyně postupoval při stanovení této ceny porovnáním čisté provozní marže dosažené u testované transakce společností B. I. s čistou provozní marží dosahovanou jinými subjekty nezákonně, neboť přestože sestavil vzorek 14 subjektů, jež všechny označil za srovnatelné, následně tento vzorek bez konkrétního odůvodnění zúžil metodou mezikvartilového rozpětí¹, čímž se žalovaným stanovená čistá provozní marže B. I. (3,06 %)

¹ Dle definice užití v Pokynu D-34 je mezikvartilové rozpětí statistická metoda pracující s četností výskytu hodnot, která očistí soubor vybraných dat o extrémně nízké a vysoké hodnoty, aby se zpřesnil vzorek dat. Rozdělí vybraná data na čtyři kvartily, přičemž všechny hodnoty v zúženém rozpětí, tj. 2. a 3. kvartil – mezikvartilovém rozpětí – jsou považovány za tržní. Začátek 2. kvartilu je považován za dolní hranici, tj. hodnoty nad 25 % souboru dat, a konec třetího kvartilu je považován za horní hranici, tj. do hodnoty 75 % souboru.

ocitla mimo rozpětí čistých provozních marží těchto srovnatelných subjektů (před zúžením -2,39 až 4,53 %, po zúžení 0,72 až 2,75 %). Plné rozpětí přitom nevykazovalo žádné extrémní hodnoty a bylo ekonomicky odůvodněné a správné. Žalovaný měl tudíž při stanovení případného rozdílu cen porovnávat čistou provozní marži B. I. ve výši 3,06 % s maximální hodnotou vybraného vzorku nezávislých subjektů ve výši 4,53 %. Restriktivní postup žalovaného nemá oporu v § 23 odst. 7 ZDP a je v rozporu s judikaturou NSS, podle které je pro účely rozdílu mezi cenami třeba vyjít z ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější. O nesprávnosti postupu žalovaného při využití metody mezikvartilového rozpětí a při výběru nezávislých subjektů ke srovnávací analýze svědčí dle žalobkyně řada konkrétních skutečností, které v žalobě rozvedla. Tyto představují žalobní body, jež soud zmíní níže.

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl. K žalobním bodům se podrobně vyjádřil. Jeho argumentaci včetně navazující protiargumentace žalobkyně rozvedne v dalších replikách ale shrne soud pro vyšší přehlednost rovněž až níže při jejich vypořádání.

C) Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.
8. Správce daně v posuzované věci upravil základ daně žalobkyně s odkazem na § 23 odst. 7 ZDP ve znění účinném do 30. 6. 2020, podle něhož *„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“*.
9. Mezi stranami není sporné, že prodeje výrobků žalobkyně společnosti B. I. byly řízenými transakcemi mezi spojenými osobami. Jádrem sporu je otázka, zda se cena sjednaná u těchto transakcí lišila od srovnávací nezávislé ceny, přičemž ve vztahu k jejímu stanovení včetně všech jejích rozhodných aspektů nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní správce daně (viz rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81).
10. Podstatou postupu podle § 23 odst. 7 ZDP je porovnávání ceny sjednané v řízené transakci na základě principu tržního odstupu, tedy její porovnání s cenou, kterou vytváří relevantní trh. Tou je *„cena sjednávána za stejných (obdobných) podmínek nezávislými osobami, které mezi sebou mají běžné obchodní vztahy. O této ceně se má za to, že by si ji spojené osoby ujednaly, pokud by nebyly spojené, tedy vystupovaly na trhu nezávisle a své ekonomické chování nepřizpůsobily vztahu spřízněnosti“* (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63), či jinými slovy: *„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“* (viz rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81).
11. Správce daně v posuzované věci použil k testování obvyklosti cen metodu opětovného prodeje (RPM z anglického Resale Price Method), kterou používala k tvorbě cen se spojenou

osobou již od roku 2004 sama žalobkyně a která je dle správce daně v kontextu testované transakce ve shodě s metodickými doporučeními, uvedenými ve Směrnici OECD² (viz str. 16 zprávy o daňové kontrole) při současné nemožnosti užít obvyklejší metodu srovnatelné nezávislé ceny (CPU) z důvodu sdělení žalobkyně, že je jí vyráběný produkt (polotovaru) na trhu v ČR zcela ojedinělý, a tudíž neporovnatelný. Žalobkyně sice nepředložila žádnou dokumentaci zachycující tvorbu převodní ceny polotovaru sýra Gran Moravia, ale z jejího popisu správce daně dovodil, že byla vždy nejdříve vypočtena prodejní cena jako vážený aritmetický průměr z prodejních cen realizovaných společností B. I. na nezávislém trhu za předchozí dva měsíce, a od ní bylo odečteno 21,9 % této ceny jako hrubá zisková marže, která byla určena na pokrytí nákladů společnosti B. I. spojených s dosušením a distribucí produktu na nezávislý trh a obsahovala zároveň čistý provozní zisk pro společnost B. I. (čistý provozní zisk). Správce daně ale namísto stranami používaného paušálu, představujícího pouze odhad vynaložených nákladů, vycházel z nákladů skutečně vynaložených, neboť vysvětlil, že použití paušálu není v souladu s pravidly metody RPM dle Směrnice OECD, již se při svém postupu řídil. Za testovanou společnost vybral správce daně mateřskou společnost B. I. z důvodu, že to byla právě ona, kdo v posuzovaném období realizoval transakce vůči nezávislému trhu, a tudíž se výše jejího čistého provozního zisku a čisté provozní marže jevíla vhodná ke srovnávání s týmiž ukazateli u nezávislých subjektů. Svůj postup (zpracování funkční a rizikové analýzy testované transakce, prověření správnosti nastavení převodní ceny a její výše a provedení srovnávací analýzy) správce daně podrobně popsal ve zprávě o daňové kontrole.

12. Žalobkyně proti závěrům správce daně od počátku intenzivně brojila. Namítala, že správce daně při své analýze „srovnává nesrovnatelné“, nezohledňuje podstatnou část nákladů společnosti B. I. a jím stanovená referenční cena tak neodpovídá ceně tržní, jelikož by pak zisková provozní marže žalobkyně musela činit přes 10 %, což se s tržní realitou v odvětví zpracování mléka zcela míjí.
13. Z námitek, kterými žalobkyně již v průběhu daňové kontroly zpochybňovala správnost závěrů správce daně, vyhověl žalovaný jen požadavku zahrnout při stanovení převodní ceny posuzované transakce do provozních nákladů B. I. náklady na porcování a balení sýra Gran Moravia ve výši cca 3,8 mil. EUR, což vedlo k razantnímu snížení stanovené ziskové marže B. I. z 12,32 % na 3,06 % a tím i k významnému snížení vyčísleného rozdílu převodní ceny a ceny obvyklé (3 874 291 Kč z původních 119 552 407 Kč). Ostatním námitkám ale žalovaný nevyhověl a postup správce daně aproboval.
14. Žalobní body směřují proti výsledku funkční a rizikové analýzy a z ní vycházejícímu postupu při výběru vzorku srovnávaných subjektů, a dále proti užití metody mezikvartilového rozpětí při srovnávací analýze. Níže soud uvede kurzívou konkrétní žalobní body, shrne zjištění učiněná z obsahu spisu, obsah následné polemiky stran v podáních soudu a připojí vlastní vypořádání.

I.

15. *Žalovaný na rozdíl od správce daně zohlednil náklady na výrobní činnosti B. I. do výpočtu její čisté provozní marže, avšak nereagoval na námitku, že komplexnější funkční a rizikový profil B.*

² Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, vypracovaná v roce 1979 ve formě Zprávy Výboru pro fiskální záležitosti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj a následně od r. 1996 doplňované jinými zprávami Výboru pro fiskální záležitosti OECD.

I. musí nutně vést k vyššímu ziskovému očekávání, neboť právě rozsah vykonávaných funkcí a nesených rizik má bezprostředí vliv na míru ziskovosti.

16. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně poprvé projednával funkční a rizikovou analýzu s žalobkyní při ústním jednání dne 16. 2. 2017. Správce daně konstatoval, že žalobkyně neměla zpracovanou dokumentaci k převodním cenám. Předestřel proto žalobkyni nejprve vlastní analýzu a následně po vzájemné dohodě společně vytvořili tabulku funkcí a rizik, v níž bylo pomocí jednoho až tří křížků označeno, jak intenzivně plní tu kterou funkci a jak silně dopadá to které riziko na každou ze stran sledované transakce, tj. na žalobkyni na straně jedné a na B. I. na straně druhé. Sledovány byly funkce: vlastnictví majetku; plánování nákupů, výběr dodavatelů a sjednávání nákupních cen; výroba (určení výrobní kapacity); kontrola kvality vstupních surovin; logistika (skladování, balení, doprava), strategické plánování; rozhodování o investicích; kontrola kvality výrobků; marketing, reklama; plánování prodeje, výběr odběratelů, sjednávání prodejních cen; vývoj nových produktů. Z rizik byla hodnocena: riziko nevyužití výrobní kapacity; riziko změny vstupních cen; riziko kvality vstupů; riziko za neprodané výrobky konečným zákazníkům; riziko neuhrazených pohledávek; riziko kvality výrobků; kurzové riziko; tržní riziko poklesu cen a poklesu poptávky; investiční riziko spojené s investicí do majetku a jeho používáním.
17. Vyhodnocení této analýzy následně správce daně učinil ve výzvě ze dne 23. 4. 2018, č. j. 70609/18/4232-22792-050603, v níž funkce a rizika roztřídil na ta, která plní či nese jen jedna ze stran a ta, která nesou obě strany, a došel k závěru, že žalobkyni lze ve sledované transakci charakterizovat jako plnohodnotného výrobce, neboť zajišťovala vstupní suroviny a kontrolu jejich kvality, plánování nákupů, výběr dodavatelů, sjednávání nákupních cen, činnosti spojené s logistikou a dále rozhodovala o investicích, částečně se podílela na plánování výroby, strategickém plánování, kontrole kvality výrobků, marketingu a reklamy a vývoji nových produktů. B. I. zase charakterizoval jako distributora, neboť tato společnost nakupovala od daňového subjektu jím vyrobené výrobky na základě svých průběžně předkládaných objednávek, tyto výrobky pak prodávala zákazníkům (u sýru Gran Moravia docházelo před prodejem ještě k jeho dozrání), které si sama zajistila, sjednala s nimi prodejní ceny a obchodní podmínky, a dále se částečně podílela na plánování výroby, strategickém plánování, kontrole kvality výrobků, marketingu a reklamy a vývoji nových produktů.
18. Žalobkyně v odpovědi na výzvu ze dne 14. 6. 2018 vyjádřila nesouhlas s funkčním a rizikovým profilem B. I., jakožto pouhého distributora, a vlastním profilem plnohodnotného výrobce. Namítala, že produkuje takové množství polotovaru, které není schopna na světovém trhu prodat, přičemž jedinou společností schopnou toto množství odebrat je B. I. Přisvědčila sice, že výrobní proces sýru Gran Moravia začíná u ní, ale mateřská společnost má na starosti proces zrání, neustálou kontrolu kvality, zhodnocení zbytků, krájení, porcování na šupinky, kostky a plátky, strouhání a balení, tj. procesy, které ve svém souhrnu mohou trvat až 16 měsíců, a dále zajišťuje veškerá nutná hygienická a kvalitativní osvědčení produktu vyžadovaná klienty i místními kontrolními a celními orgány, tj. vkládá do produktu veškeru svoji prodejní sílu a know-how získané během své dlouholeté historie, aby produkt prodala na 54 světových trzích a zajistila vyřízení reklamací a vratek. Vzhledem k délce dozrání sýra a časovému kolísání cen sýrů tohoto druhu a permanentnímu riziku vzniku pohledávek vůči různorodé klientele z celého světa tak B. I.

nese podstatně vyšší rizika ztrát než běžný distributor, což by mělo být kompenzováno také vyšší marží než u běžného distributora.

19. Správce daně následně dne 2. 11. 2018 seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění (výsledek je zachycen v dokumentu z 31. 10. 2018). Ve vztahu k námitkám proti závěru funkční a rizikové analýzy správce daně zdůraznil, že tuto zpracoval na základě vzájemné dohody s žalobkyní o funkcích a rizicích při jednání 16. 2. 2017 a na základě dalších podkladů ve spisu. Uvedl, že žalobkyni lze hodnotit jako plnohodnotného výrobce z důvodu, že se podílí i na tak významných ekonomických aktivitách jako je strategické plánování, plánování výroby, marketing a reklama, či vývoj nových produktů, a také byla a je vlastníkem hodnotné značky Gran Moravia, čemuž odpovídají i rizika nesená buď žalobkyní výlučně (rizika změny vstupních cen, kvality vstupů, kurzové, či investiční) nebo rizika, na nichž se žalobkyně spolupodílí (rizika neuhrazených pohledávek, nevyužití výrobní kapacity, kvality výrobků, poklesu cen). Námitku žalobkyně, že by měla být společnost B. I. s ohledem na popsanou povahu transakce a z ní plynoucí rizika kompenzována vyšší ziskovou marží než běžný distributor, správce daně odmítl s tím, že se jedná o rizika běžná, jimž jsou vystaveni všichni podnikatelé, přičemž v rámci jakéhokoli porovnání je pak důležitá nejen míra potenciálních rizik, tj. pravděpodobnost, že se tato rizika reálně projeví, ale i opatření či mechanismy, kterými lze dopady projevených rizik minimalizovat. Za takový mechanismus výrazně snižující dopady žalobkyní akcentovaných rizik nesených B. I. pak správce daně označil mezi stranami používané stanovení prodejní ceny metodou RPM, v jejímž důsledku se žalobkyně na rizicích své mateřské společnosti podílí, neboť si B. I. v rámci používaného mechanismu od koncové ceny, dosažené prodejem svých výrobků na nezávislém trhu, odečítá hrubou ziskovou marži, ze které pokrývá své náklady spojené s dosušením a distribucí produktu na nezávislý trh a která obsahuje i čistý zisk, a takto upravená cena se pak stává prodejní cenou, kterou realizuje žalobkyně vůči B. I. B. I. je tak v případě poklesu tržní ceny sýru do jisté míry kompenzována úsporou nákladů v podobě nižší nákupní ceny polotovaru, což bude mít opět negativní dopad na žalobkyni. Stejně tak je dle správce daně u B. I. sníženo i riziko neuhrazených pohledávek, neboť i na něm se díky popsanému mechanismu žalobkyně podílí.
20. Žalobkyně s výsledkem funkční a rizikové analýzy ani výběrem srovnatelných subjektů ani nadále nesouhlasila. V podání ze dne 16. 12. 2018 k výsledku kontrolního zjištění uvedla, že má za to, že dosud nebyla správně definována rentabilita společnosti B. I. týkající se prodeju výrobků Gran Moravia, pro něž B. I. nakupuje polotovar v ČR, a proto se nyní pokusí na základě ekonomických údajů týkajících se dané specifické transakce zrekonstruovat marži rentability tvořenou společností B. I. a relevantní skutečnosti správci daně zrekapitulovat a upřesnit. Žalobkyně nejprve podrobně popsala a obrázky zdokumentovala výrobní proces sýru Gran Moravia, v němž akcentovala rozsah výrobních funkcí zastávaných B. I. (složitý proces zrání, k němuž dochází ve vlastních závodech nebo v závodech třetích subjektů, trvající 8-10 měsíců a vyžadující prostory s kontrolovanou teplotou a vlhkostí, každotýdenní otáčenní a kartáčování každého bochníku sýra, přičemž řada faktorů může kvalitu sýra zhoršit, dále opakovaná selekce pomocí ručního poklepu bochníků na bochníky optimální kvality určené k prodeji vcelku a bochníky s vadami určené k rozkrájení a zpracování v balírně, dále příprava a očištění bochníků k naporcování, dále samotné naporcování (krájení, strouhání) na nákladném zařízení na vysoké technologické úrovni, což vede k významnému zhodnocení sýru, dále balení do obalu vybraného zákazníkem, který vypracovala B. I., a dále aplikace etiket a paletizace). Tento výrobní proces včetně na něj navazujícího procesu marketingu, logistiky, přepravy, distribuce a poprodejní správy

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

následně znázornila i v grafu toku výrobního cyklu a následně zpracovala tabulku obsahující novou funkční analýzu, již dle svého tvrzení zpracovala dle indikací OECD. Slovně pak údaje uvedené v tabulce shrnula tak, že takto vytyčená funkční a riziková analýza určuje následující role zainteresovaných společností: a) žalobkyně vyvíjí výrobní činnost týkající se realizace polotovaru a v míře zcela marginální co do objemu obchoduje s finálním výrobkem nakupovaným od B. I. ve vlastních obchodech (L. F.), je zcela nezávislá z pohledu plánování výroby a netrpí kvantitativními omezeními ani žádnými překážkami při dodávkách, a tedy nechává na B. I. důsledky jakékoli změny ve vlastních výrobních plánech, operuje na trhu jako nakupující mléka od prvovýrobců v ČR a jako prodejce polotovaru sýru, jehož cena je vázána na cenu tvrdých italských sýrů, následně využívá výnosového potenciálu vázaného na tržní cykly, který je ve středně a dlouhodobém horizontu jasně vyšší, než ten, který je ve prospěch B. I., právě díky pravidlu stanovení převodních cen, které mezi stranami platí; b) B. I. vyvíjí výrobní činnost od získání polotovaru až po získání konečného výrobku a vyvíjí také činnost distribuce, tj. prodej výrobků na trhu díky významnému obchodnímu goodwillu, který užívá.

21. Na tuto analýzu navázala žalobkyně tzv. analýzou rentability, tj. výpočtem hrubé marže (23,94 %) a celkové čisté provozní marže (3,06 %), kterou B. I. realizuje z prodeje celých bochníků a balených výrobků, a to na základě analytické rekonstrukce výkazu zisků a ztrát týkajícího se výrobku Gran Moravia, přičemž podrobně vysvětlila, jaké specifické náklady výrobních činností a náklady obchodní, administrativní a nepřímé se na výpočtu čisté marže podílely. Dále doplnila tabulku, v níž učinila tentýž výpočet rozdělený podle druhů sýrů, a to za účelem dosvědčit strategický význam činnosti balení, kterou provádí společnost B. I. Z této tabulky vyplývá, že celková zisková marže B. I. ve výši 3,06 % pochází z kombinace nižší marže realizované u celých bochníků (2,63 %) a vyšší u balených výrobků (3,47 %), což podle žalobkyně musí být interpretováno s uvědoměním si faktu, že balené výrobky umožňují B. I. optimalizovat polotovary nakoupené u žalobkyně využitím i bochníků, jež by nebyly jako celé prodejné, a to s pozitivním dopadem do remunerace pro žalobkyni. Dále dodala, že celý byznys spojený s výrobou a prodejem Gran Moravia je niterně spjat s obchodním goodwillem a technickými dovednostmi vytvořenými během let společností B. I., jež dává sýru Gran Moravia veškeré své struktury, technické a obchodní zkušenosti, jakož i dobré jméno. Mimořádný rozvoj prodeje výrobku Gran Moravia v několika málo letech a jím získanou prestiž lze tak přisoudit práci rozvíjené B. I.
22. Správce daně v reakci na uvedené podání žalobkyně výsledek kontrolního zjištění dopracoval v dokumentu ze dne 13. 2. 2019, č. j. 26153/19/4232-22792-050603. K námitkám nesprávného závěru funkční a rizikové analýzy setrval správce daně na závěru, že žalobkyně je plnohodnotným výrobcem, zatímco B. I. plnohodnotným distributorem a odkázal na svá předchozí vyjádření. Žalobkyně podle něj neuvedla žádné nové skutečnosti, jež by měly vliv na změnu charakteristiky obou společností.
23. Žalobkyně se proti upravenému kontrolnímu zjištění ohradila podáním ze dne 11. 3. 2019, jehož převážnou pasáž věnovala námitkám proti nezohlednění nákladů spojených s balením a porcováním sýra při výpočtu čisté provozní marže B. I., opětovně však také označila za naprosto nesprávný závěr správce daně o tom, že ve sledované transakci představovala plnohodnotného výrobce, zatímco B. I. pouhého distributora s ohledem na činnosti, které B. I. ve výrobním procesu zastává (zrání, porcování, balení), v důsledku nichž nese významné investiční a provozní náklady, jakož i související rizika.

24. Následně došlo k projednání zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně k provedené funkční analýze neuvedl nad rámec závěrů sdělených v posledním výsledku kontrolního zjištění nic dalšího, a poté vydal dne 15. 4. 2019 dodatečný platební výměr.
25. Žalobkyně v odvolání opět brojila proti závěru, že by v testované transakci zastávala roli plnohodnotného výrobce, zatímco B. I., tradiční italský výrobce sýrů, působící na trhu nepřetržitě od roku 1784, roli pouhého distributora výrobků dodávaných žalobkyní. Připomněla, že byla založena v roce 1995 a její roční výsledky hospodaření před rokem 2003, než byla navázána spolupráce s B. I., se pohybovaly kolem 2 mil. Kč, zatímco v roce 2003 již 14 mil. Kč a 2004 dokonce 26 mil. Kč. Zdůraznila, že dodává mateřské společnosti toliko nekonzumovatelný polotovar sýra, jehož výroba u ní trvá cca 15 dní, přičemž tento po dodání B. I. prochází zráním trvajícím 8 až 10 měsíců, jež je z pohledu kvality a prodejnosti výsledného produktu naprosto zásadní. Jelikož je B. I. jediným odběratelem veškeré produkce tohoto polotovaru, nenese žalobkyně žádné riziko odbytu. Výrobní proces tedy probíhá z převažující části právě u B. I. Tvrzením, že daný fakt není třeba ve srovnávací analýze nijak fakticky ošetřit, neboť se vyšší náklady B. I. vyvolané její účastí ve výrobním procesu promítnou u srovnávaných distributorů ve vyšší pořizovací ceně hotového produktu, správce daně dle žalobkyně nereflexuje skutečnost, že je zisková marže u výrobců obecně vyšší než u distributorů s ohledem na vyšší míru rizik, kterou výrobci ve srovnání s distributory typicky nesou. Vzhledem k tomu, v jakém rozsahu se oba subjekty podílejí na výrobě konečného produktu, označila žalobkyně závěr správce daně, že by zisková marže B. I. měla být 2,75 %, zatímco marže žalobkyně by tak vycházela na 11,22 %, za zjevně nesmyslný a ničím neopodstatněný.
26. Správce daně ve stanovisku k odvolání (na str. 13 a 14) uvedl, že posunula-li žalobkyně původně při jednání dne 16. 2. 2017 poměr funkcí žalobkyně 43,3 %/B. I. 56,7 % na následný poměr žalobkyně 63,6 %/B. I. 36,4 %, posílila tím své postavení nezávislého subjektu, který rozhoduje o svých zásadních podnikatelských aktivitách. Její tvrzení uváděná nově po seznámení s kontrolním zjištěním tak hodnotí správce daně jako účelová. Dále uvedl, že pro charakterizaci žalobkyně jako plnohodnotného výrobce není podstatné, kolik odběratelů její produkci odebírá, nýbrž jaké funkce nese a jaká rizika podstupuje. Podle správce daně nelze souhlasit s tvrzením, že se B. I. podílí na výrobě sýrů Gran Moravia zcela zásadním způsobem, neboť z funkční a rizikové analýzy vyplývá, že se žalobkyně podílí i na tak významných ekonomických aktivitách jako např. na strategickém plánování, plánování výroby, marketingu, reklamě a vývoji nových produktů, a dále je vlastníkem značky Gran Moravia. Z poměru funkcí, vykonávaných v rámci testované transakce žalobkyní (63,6 %) k funkcím vykonávaným B. I. (36,4 %), je dle správce daně zřejmé, že žalobkyně je stranou s více komplexním funkčním a rizikovým profilem, a tudíž subjektem, který se na výrobě sýra Gran Moravia podílí významnějším způsobem. Tvrzení o vyšší míře rizik výrobců označil správce daně za pravdivé, avšak v dané věci svědčící ve prospěch vyšších rizik nesených v dané transakci žalobkyní. Dále zopakoval již dříve uvedený závěr, že mechanismem výrazně snižujícím dopady rizik nesených v dané transakci B. I. je mezi stranami používaná metoda stanovení prodejní ceny.
27. Žalobkyně ve vyjádření k danému stanovisku uvedla, že s výsledky funkční a rizikové analýzy byla seznámena až výzvou z 23. 4. 2018, přičemž v obou následných podáních (z 14. 6. a 16. 12. 2018) upozorňovala na významné nesrovnalosti v této analýze a jejím hodnocení, k nimž se ale správce daně již dále nevyjadřoval, a až nyní ve stanovisku k odvolání je hodnotí jako účelová. Podle žalobkyně nemůže správce daně odmítnout veškerá nová

tvrzení jen s odkazem na údajný rozpor s tvrzeními dřívějšími a opírat se jen o vysvětlení podaná daňovým subjektem v počáteční fázi daňové kontroly, přičemž v daném případě se nadto nejednalo o nahrazení, nýbrž jen o doplnění a upřesnění dříve podaných vysvětlení. Znovu zdůraznila, že dodává jen polotovary, zatímco B. I. odpovídá z hlediska doby a expertní náročnosti za převzující část výroby. Výsledný správcem daně zjištěný poměr ziskovosti stran transakce (žalobkyně 11,22 % / B. I. 2,75 %) dle žalobkyně v žádném případě rozdělení funkcí a rizik dané transakce neodpovídá.

28. Žalovaný následně dne 21. 2. 2020 seznámil žalobkyni se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení, kdy akceptoval stěžejní námitku žalobkyně, že čistá provozní marže B. I., jež se stala předmětem srovnávání s nezávislými subjekty, nebyla správně vypočtena s ohledem na nezohlednění nákladů B. I. na balení a porcování sýra. K námitkám směřujícím proti výsledku funkční a rizikové analýzy se žalovaný nevyjádřil. Pouze potvrdil výpočet žalobkyně, podle něhož byla čistá provozní marže B. I. v roce 2013 ve sledované transakci 3,06 %. Jelikož se ale i tak jednalo o marži převyšující horní hranici rozpětí marží zjištěných správcem daně u nezávislých subjektů (2,75 %), vyzval žalovaný žalobkyni k uspokojivému doložení zjištěného rozdílu.
29. Žalobkyně reagovala podáním ze dne 6. 3. 2020, v němž označila zmíněný rozdíl (2,75 oproti 3,06 %) za ve skutečnosti neexistující, neboť správce daně postupoval při stanovení horní hranice rozpětí marží u nezávislých subjektů nesprávně a v rozporu s judikaturou.
30. Následně vydal žalovaný napadené rozhodnutí. Otázce správnosti závěrů funkční a rizikové analýzy se věnoval v odst. [156]-[162] napadeného rozhodnutí. Nejprve uvedl, že již předtím v rozhodnutí analyzoval činnosti obou společností testované transakce, a posoudil, v jakém rozsahu se oba subjekty podílí na výrobě konečného produktu a akceptoval tak požadavek žalobkyně na uplatnění nákladů na porcování a balení sýru. Dále uvedl, že žalobkyni sice nelze bez určitých výhrad nazvat zcela plnohodnotným výrobcem, neboť jí nenáleží např. právě činnost spojená s porcováním a balením sýru, bez níž by jistě nemohla samostatně podnikat. Správce daně tak ale podle žalovaného označil žalobkyni z pohledu identifikace činnosti v testované transakci, přičemž žalovaný náklady na balení v rámci testované transakce do nákladů souvisejících s tržbami prodeje hotového sýra zahrnul. Dále uvedl, že při sestavování funkční a rizikové analýzy je otázka označení subjektu, tedy zda je společnost např. smluvním, plnohodnotným či výrobcem ve mzdě, označením základních vazeb, tj. označení modelové, přičemž v rámci skupin spojených osob dochází k přesunu jednotlivých funkcí a rizik podle toho, jak mají tyto skupiny nastaveny vlastní obchodní politiku. Spolehlivější je proto dle žalovaného analyzovat chování subjektů, neboť „chování stran by se mělo obecně brát jako nejlepší důkaz potvrzující skutečné rozložení rizik“ (odst. 1.48 Směrnice OECD). K těmto funkcím ale žalovaný dle svého tvrzení přihlédl v podobě akceptace nákladu na balení. Dále žalovaný doplnil, že je mu zcela zřejmá typologie funkčních profilů, přičemž odlišil plnohodnotného výrobce od smluvního, a uvedl také, že smluvní podmínky transakce při nezávislém obchodování explicitně či implicitně definují, jak budou mezi stranami rozděleny odpovědnosti, rizika a přínosy, a proto by dle Směrnice OECD měla být analýza smluvních podmínek jako taková součástí funkční analýzy s tím, že při neexistenci písemných podmínek musí být smluvní vztahy stran odvozeny z jejich chování a z ekonomických zásad, kterými se obecně řídí vztahy mezi nezávislými podniky.
31. K žalobní námitce, že v napadeném rozhodnutí absentuje reakce na námitky nesprávně provedené funkční a rizikové analýzy, se žalovaný poprvé vyjádřil až v reakci na repliku žalobkyně z 13. 10. 2020. Uvedl, že nechápe, v jakém smyslu považuje žalobkyně tuto

námítku za nevypořádanou. To, že se správce daně i žalovaný náležitým zjištěním funkčního a rizikového profilu žalobkyně a B. I. zabývali, je dle žalovaného evidentní už jen ze skutečnosti, že žalovaný v odvolacím řízení uznal námítky ohledně rozložení funkcí a nesení rizik mezi žalobkyní a společností B. I. Žalovaný analyzoval činnosti obou společností testované transakce, posoudil, v jakém rozsahu se oba subjekty podílí na výrobě konečného produktu a akceptoval tak požadavek žalobkyně na uplatnění nákladů na porcování a balení sýru.

32. Žalobkyně v další replice znovu zdůraznila, že zohlednění nákladů na výrobní činnosti B. I. do výpočtu čisté provozní marže nestačí, a že komplexnější funkční a rizikový profil musí nutně vést k vyššímu ziskovému očekávání, a proto musí být tato skutečnost zohledněna ve výběru srovnatelných subjektů.
33. Krajský soud považuje námítku žalobkyně za opodstatněnou.
34. Správce daně při výpočtu čisté provozní marže, jež mu sloužila jako srovnávací ukazatel, postupoval u společnosti B. I. tak, že od celkové hodnoty jejich tržeb ve sledovaném období roku 2013 odečetl celkovou nákupní cenu polotovaru sýra Gran Moravia od žalobkyně, čímž získal její hrubý zisk, od něž následně odečetl ostatní provozní náklady, čímž zjistil výši jejího čistého provozního zisku a z něj vypočetl čistou provozní marži jako stonásobek podílu čistého provozního zisku a prodejní ceny (výše tržeb). Spor mezi žalobkyní a správcem daně o započtení nákladů na porcování sýra do celkových nákladů společnosti B. I., jež byly při výpočtu odečítány od jejich celkových tržeb, vyřešil žalovaný ve prospěch žalobkyně tím, že zcela paušálně převzal její výpočet čisté provozní marže, v němž byly tyto náklady započítány.
35. Zohlednění nákladů na balení a porcování sýra při výpočtu čisté provozní marže ale nelze dávat do souvislosti s vyhodnocením funkční a rizikové analýzy, jak to činí žalovaný. Pokud by tomu tak bylo, nezbylo by než bez dalšího konstatovat, že subjekt, jemuž žalovaný skrze akceptaci vysokých nákladů na výrobní činnost uznal i výrazný podíl na výrobních funkcích v testované transakci, musel být nutně srovnáván primárně s podniky výrobními. Tak tomu ale není.
36. Správce daně neodmítl promítnout do výpočtu čisté provozní marže společnosti B. I. náklady na porcování a balení sýra proto, že by vyhodnotil B. I. jako distributora a nikoli jako výrobce, nýbrž proto, že tyto náklady vyčíslila žalobkyně až dodatečně, přičemž dosazením této nákladové položky do vlastních výpočtových vzorců vycházela správci daně čistá provozní marže B. I. u prodejů porcovaného a baleného sýra (jež měly být dle tvrzení žalobkyně vysoce rentabilní) v záporných hodnotách. Správce daně tak dospěl k závěru, že náklady na porcování a balení sýra musely být nutně zahrnuty již v původně vyčíslených provozních nákladech.
37. Funkční a rizikovou analýzu neprováděl správce daně pro potřeby výpočtu srovnávacího ukazatele čisté provozní marže u B. I., nýbrž její výsledky využil k volbě testované strany zkoumané transakce³, a zejména jako vodítko k volbě kritérií (filtrů) pro výběr srovnávaných subjektů v příslušné databázi. Nelze tedy přijmout argument žalovaného, že akceptace požadavku na zahrnutí nákladů na porcování a balení sýru do výpočtu čisté

³ Využití výsledku funkční analýzy bylo výběr testované strany transakce bylo ale jen podpůrné, klíčovým argumentem zde bylo to, že je to právě B. I., kdo realizuje své transakce vůči nezávislému trhu, z čehož vyplývá, že jím vytvářená zisková marže je vhodná k testování obvyklosti, což ve svém postupu předpokládá i metoda RPM.

provozní marže je projevem uznání námitky nesprávného vyhodnocení rozložení funkcí a nesení rizik mezi žalobkyní a společností B. I. Při sledování ukazatele čisté provozní marže sice není z hlediska nákladové struktury skutečně rozhodné, zda distributorovi vzniknou náklady na sušení, porcování a balení sýra přímo z důvodu, že tuto činnost vykonává sám, nebo zda se tyto náklady promítnou již v jeho pořizovací ceně od jeho dodavatelů, nicméně míra rizik generovaných vlastní výrobní činností oproti rizikům vyplývajícím z pouhého nákupu od dodavatele je nesporně vyšší, což, jak tvrdí žalobkyně, je v praxi kompenzováno vyšším očekávaným ziskem.

38. Žalovaný, ač v napadeném rozhodnutí tvrdí opak, neanalyzoval správcem daně formulované rozložení funkcí a rizik mezi žalobkyní a B. I., resp. pokud tak učinil, nevětil své úvahy o této otázce do napadeného rozhodnutí. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí omezil na konstatování v odst. [151] a [152], že je nepochybné, že v souvislosti s výrobou a prodejem porcovaného a baleného sýra musela společnost B. I. vynaložit náklady na porcování, obaly a proces balení, jež jsou jistě nutné k jeho distribuci, a tedy k prodeji odběratelům na trhu, přičemž součástí dokumentů zasláných italským správcem daně byl i přehled veškerých nákladů společnosti B. I., v nichž byly tyto náklady specifikovány, avšak správce daně (zřejmě dle žalovaného nesprávně) vyložil pravidla přiřazování nákladů do hodnoty celkových provozních nákladů souvisejících s prodejem sýra Gran Moravia dle tzv. alokačního klíče.
39. Analýzu činnosti obou společností testované transakce a posouzení, v jakém rozsahu se oba subjekty podílejí na výrobě konečného produktu, ani revizi závěru, že je na místě srovnávat B. I. pouze s distributory, krajský soud v napadeném rozhodnutí nenalezl. V tomto ohledu žalovaný jen zreprodukoval obsah zprávy o daňové kontrole, aniž však reflektoval odvolací námitky a námitky doplněné ve vyjádření ke stanovisku správce daně (viz odst. 25 a 27 výše), že s ohledem na rozsah z pohledu kvality a prodejnosti výsledného produktu naprosto zásadních činností, které B. I. vykonává při výrobě, a s nimi spojená rizika, jež na sebe bere, ji nelze označit za pouhého distributora výrobků dodávaných žalobkyní, a naopak žalobkyni, jež nenese žádné riziko odbytu, označit za plnohodnotného výrobce. Správce daně sice opakovaně zdůrazňoval, že se žalobkyně podílí i na tak významných ekonomických aktivitách jako je strategické plánování, plánování výroby, marketing, reklama a vývoj nových produktů, a dále je vlastníkem značky Gran Moravia, to však nijak nevyklučuje podrobně vyargumentovaná tvrzení žalobkyně, že se B. I. podílí na těchto funkcích také a ve větším rozsahu, a tudíž by jí měl být přiznán i profil výrobce.
40. Žalovaný sice žalobkyni přisvědčil, že ji nelze bezvýhradně nazvat plnohodnotným výrobcem, avšak tento závěr nijak nepromítl do následných úvah o tom, zda v takovém případě bylo skutečně možné nazvat B. I. pouze plnohodnotným distributorem a odmítnout jeho srovnávání s jakýmkoli společnostmi výrobními. Nadto nelze souhlasit s tezí, že důvodem, proč není žalobkyni možné bez výhrad nazvat plnohodnotným výrobcem, je nemožnost samostatně podnikat bez činností spojených s porcováním a balením sýru. Bez těchto činností žalobkyně nepochybně podnikat může. Žalovanému lze plně přisvědčit v tom, že označení vzešlá z funkční a rizikové analýzy jsou jen označeními modelovými, zatímco nejlepším důkazem potvrzujícím skutečné rozložení rizik je analýza skutečného chování subjektů, avšak nelze přehlédnout, že žalovaný takovou analýzu neprovedl a ani nepřezkoumal analýzu správce daně z pohledu odvolacích námitek. Žalovaný jen konstatoval, že k těmto funkcím přihlédl v podobě akceptace nákladů na balné. Závěrečné konstatování žalovaného, že je mu zcela zřejmá typologie funkčních profilů, a odkaz na

metodická doporučení Směrnice OECD, nelze v zásadě nijak hodnotit, neboť se jedná o pouhá konstatování bez následné aplikace, tj. bez vyhodnocení jejich významu pro posuzovaný případ.

41. Žalobkyně přitom zcela důvodně vytýkala správci daně, že se nevypořádal s jejími námitkami proti obsahu a výsledku funkční a rizikové analýzy a zejména s návrhem nové funkční analýzy, předestřené správci daně v podání ze dne 16. 12. 2018 (srov. odst. 20 výše). K této nové analýze se správce daně poprvé skutečně vyjádřil až ve stanovisku k podanému odvolání, kde ji označil za účelovou. Krajský soud ale souhlasí s žalobkyní v tom, že takovým hodnocením nelze uvedenou analýzu odbýt. K závěru o účelovoti by správce daně mohl dospět v případě, pokud by původní analýza vzešla z jednání ze dne 16. 2. 2017 byla pečlivě vyargumentována, hodnoty přidělené funkcím a rizikům jednotlivých stran transakce důkladně podloženy a žalobkyně hned seznámena, jaké závěry z tabulek vyplněných křížky správce daně činí, přičemž následně by žalobkyně přinášela tvrzení zcela nová, či dokonce opačná. Takový závěr ale z obsahu protokolu o tomto jednání učinit nelze. Krajský soud nemá za to, že by byly při jednání dne 16. 2. 2017 funkční a rizikové profily žalobkyně a B. I. pečlivě zjištěny a rozpoznány. Nelze tudíž ani tvrdit, že by byla žalobkyní nově zpracovaná funkční analýza (v podání ze dne 16. 12. 2018) účelová. Žalobkyně se pouze snažila po zjištění, jaký závěr správce daně z tabulky učinil, podrobněji a přesněji, nikoli ale v rozporu s dříve tvrzeným, objasnit funkce, které oba subjekty v transakci zastávají, a popsat rizika, kterým tak musejí čelit. Správce daně ani žalovaný ale nevysvětlili, v jakém ohledu tato analýza nemůže obstát, a proč tedy nelze společnosti B. I. přiznat z důvodu zásadních výrobních funkcí, které plní, a aktiv, které při tom využívá (specifické skladovací prostory, strojní zařízení, kvalifikovaný personál), a jimiž tak musí nutně disponovat, oprávněně očekávání vyšší ziskovosti, tj. vyšší čisté provozní marže, než jaká náleží obvykle pouhým distributorům, kterým srovnatelná rizika nehrozí.
42. Krajský soud si je vědom skutečnosti, že typologie funkčních profilů pro výrobní a distribuční subjekty je vždy jen určitým schématem, že mezi jednotlivými profily nelze vést ostrou hranici a v praxi nutně nastávají případy, kdy subjekt přesně nezapadne do popsaných definic. Za klíčové pak považuje to, aby v netypizovaných případech, jakým daný případ bezpochyby je, byla zjištěná specifická reálně zohledněna při srovnávací analýze v podobě rozšíření kritérií výběru srovnávaných subjektů na obě funkce (výrobní a distribuční), které testovaný subjekt vykonává. Žalovaný ale, byť uznal, že B. I. není výhradně distributorem, akceptoval současně, že správce daně odmítl její čistou provozní marži s jakýmkoli jiným než ryze distributorským subjektem srovnávat, což postrádá logiku. V seznamu srovnatelných společností se přitom společnosti s kombinovaným výrobně-distribučním funkčním profilem nacházely.
43. Správné provedení funkční a rizikové analýzy testované strany transakce je základním předpokladem a podmínkou zvolení srovnatelných nezávislých transakcí a podniků. Správnost provedení takové analýzy pak bezpochyby zahrnuje i vypořádání se s námitkami daňového subjektu. Tomuto požadavku ale správce daně a žalovaný nedostáli. Žalobní bod je tudíž důvodný a chybějící argumentace způsobuje dílčí nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

II.

44. *Žalovaný u B. I. zahrnul do srovnání pouze marži dosaženou z testované transakce (nikoli celkovou ziskovou marži B. I.), zatímco u srovnávaných subjektů vycházel z čisté provozní marže*

za podnik jako celek. Uvedl-li jako důvod, že B. I. vykonává i obchodní operace, které s testovanou transakcí nesouvisí (bez bližší konkretizace), je zřejmé, že totéž musí platit i u ostatních subjektů.

45. Žalovaný se k této námitce ve vyjádření k žalobě výslovně nevyjádřil.
46. Z obsahu spisu soud zjistil, že žalobkyně tuto výtku uplatnila poprvé ve vyjádření ze dne 14. 6. 2018 (k výzvě správce daně ze dne 23. 4. 2018), v němž uvedla, že by měl správce daně buď u srovnávaných společností porovnávat výhradně stejné údaje, jaké bere v potaz u B. I., tj. jen údaje za část výroby a distribuce související s výrobou tvrdých (zrajících) sýrů, nebo naopak i u B. I. srovnávat čistou provozní přírážku celé společnosti s ostatními společnostmi.
47. Tato námitka ale zůstala zcela opomenuta, přestože se jedná podle názoru soudu o zcela logický a relevantní argument. Žalobní bod je tudíž důvodný a rovněž vyvolává dílčí nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

III.

48. *Správce daně nesprávně vyloučil ze vzorku srovnatelných subjektů dva subjekty (C. S. a I. S.R.L.), které dosahovaly čisté provozní marže 3,94 % a 4,22 %, a to proto, že kromě distribuční činnosti prováděly i činnost výrobní. Jelikož se i B. I. nesporně podílela na výrobním procesu, byly tyto vyloučné subjekty svým funkčním a rizikovým profilem ve skutečnosti s B. I. plně srovnatelné. Pokud by tyto subjekty správce daně nevyloučil, nacházela by se marže B. I. v rozpětí marží srovnávaných subjektů, a to i v případě nesprávného užití metody mezikvartilového rozpětí (0,99 – 3,58 %). Žalovaný pak v rozporu s obsahem spisu uvedl, že správce daně vyloučil uvedené dva subjekty z důvodu nesplnění kritéria nezávislosti. Správce ale prověřoval jejich vlastnickou strukturu a neměl vůči nim v tomto smyslu výhrady.*
49. Touto námitkou žalobkyně konkretizovala důsledky nesprávně provedené funkční a rizikové analýzy na nalezení relevantního vzorku srovnávaných subjektů, konkrétně v odst. 12 podání ze dne 6. 3. 2020 v odvolacím řízení.
50. Žalovaný se k ní vyjádřil v bodech [168] a [169] napadeného rozhodnutí. Uvedl, že správce daně vyloučení těchto společností řádně odůvodnil nesplněním kritéria indexu nezávislosti, a dále dodal, že žalobkyně již následně proti nezařazení těchto dvou společností do vzorku nic nenamítala.
51. Ve vyjádření k žalobě žalovaný připustil, že důvodem vyloučení subjektů C. S.p.A. a I. S.R.L. (navržených žalobkyní ke srovnání v příloze podání ze dne 14. 6. 2018) byl i jejich funkční profil. Zdůraznil ale, že současně správce daně při vymezení kritérií k vyhledávání srovnatelných subjektů jasně formuloval, že tyto musí vykazovat index nezávislosti A+, A a A-. Obě vyloučené společnosti ale měly zjištěný index B+, zatímco všechny subjekty zahrnuté do srovnání vykazovaly index nezávislosti A+, tj. kritérium nezbytné k vyhledávání nezávislých společností v databázi TP Catalyst, které žalobkyně v průběhu řízení akceptovala. Tuto skutečnost jako dostatečný důvod pro nezahrnutí mezi srovnávané subjekty zohlednil i žalovaný.
52. Žalobkyně v replice označila tvrzení žalovaného za nepravdivá a odkázala na str. 35 odst. 3 zprávy o daňové kontrole. O tom, že správce daně nepovažoval index nezávislosti B+ pro účely srovnávací analýzy bez dalšího za diskvalifikující, svědčí dle žalobkyně i to, že byl připraven akceptovat společnost B. S.p.A. s indexem B+ a výslovně ji označil za nezávislou.
53. Žalovaný v reakci na repliku uvedl, že společnost B. S.p.A. nebyla do vzorku nezávislých subjektů nikdy zahrnuta. Dále zdůraznil, že zvolené kritérium indexu nezávislosti bylo

žalobkyni známo, nijak jej nerozporovala a veškeré do srovnání zahrnuté subjekty splňovaly od počátku vymezená kritéria indexu nezávislosti A+, A a A-, které společnosti C. S.p.A. a I. S.R.L. nikdy nesplňovaly.

54. Žalobkyně v poslední replice setrvala na závěru, že skutečným důvodem vyřazení jmenovaných společností byl jejich podíl na výrobní funkci, který se stal ve chvíli, kdy žalovaný uznal podíl B. I. na výrobních funkcích v testované transakci, zcela neopodstatněným.
55. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že k vyloučení žalobkyní v podání ze dne 14. 6. 2018 navržených devíti společností do srovnávací analýzy správce daně v prvním výsledku kontrolního zjištění ze dne 31. 10. 2018 uvedl, že pět z nich, majících index nezávislosti B+, po detailnějším ověření vlastnické struktury, skutečně nelze za nezávislé považovat, a tudíž by jejich finanční výsledky mohly být zkráceny transakcemi se spojenými osobami. Dále uvedl (str. 35 kontrolního zjištění): *„Dále byly vyloučeny dvě společnosti, které se kromě distribuční činnosti zabývají rovněž výrobou, a jedna společnost, která má jiný předmět činnosti.“* V podrobnostech pak odkázal na příloženou tabulku č. 17. Z ní krajský soud ověřil, že těmito dvěma společnostmi byly C. S.p.A. a I. S.R.L.. U společnosti C. S.p.A. správce daně uvedl do kolonky „důvod vyřazení/akceptace“, že *„společnost je kromě distributora rovněž výrobcem, což není činnost, která je v rámci transakce srovnávána“*, a dále v kolonce „závěr“ uvedl: *„výrobce a prodejce sýrů Grana Padano a Parmigiano Reggiano, a také šunky“*. U společnosti I. S.R.L. správce daně uvedl do kolonky „důvod vyřazení/akceptace“ shodně, že *„společnost je kromě distributora rovněž výrobcem, což není činnost, která je v rámci transakce srovnávána“*, a dále v kolonce „závěr“ uvedl: *„tradiční výrobce a prodejce sýrů zn. Gorgonzola“*.
56. K možnosti zařazení žalobkyní navržené společnosti B. S.p.A. do srovnávacího vzorku správce daně tamtéž uvedl (str. 34 pod tabulkou č. 16): *„Správce daně ověřil společnosti vybrané daňovým subjektem a došel k závěru, že by bylo možno akceptovat pouze společnost B. S.p.A., a to z důvodu, že má obdobný druh činnosti jako společnost B. I., a dále, že byt' je v databázi T. C. označena indexem nezávislosti B+, tak správcem daně neblo zjištěno, že by její vlastníci měli podíly v jiných společnostech. Z toho důvodu je jí možné považovat za nezávislou. Avšak vzhledem k tomu, že se zjištěná výše čisté provoz marže této společnosti (1,55 %) v roce 2013 nachází v mezích rozpětí, které v rámci své srovnávací analýzy identifikoval správce daně (0,49 % až 2,37 %), nemělo by zařazení této společnosti do vzorku zjištěného správcem daně vliv na změnu horní hranice rozpětí, kterou správce daně použil k výpočtu čistého provozního zisku B. I.“*
57. Tytéž skutečnosti pak správce daně zopakoval na str. 35 zrávy o daňové kontrole.
58. Tato zjištění vedou krajský soud k jednoznačnému závěru, že správce daně skutečně nepovažoval označení příslušným indexem nezávislosti v databázi TP Catalyst za zcela směrodatné, nespolehal se na ně a otázku nezávislosti ověřoval i z jiných zdrojů. Na základě takového „manuálního“ prověření byl pak ochoten zařadit do srovnávacího vzorku i společnost B. S.p.A. s indexem nezávislosti B+ a nečinil tak jen pro nadbytečnost. V případě společností C. S.p.A. a I. S.R.L. nelze sice učinit závěr zcela jednoznačný, neboť se správce daně o manuálním prověřování jejich nezávislosti výslovně nezmínil, logicky lze však dovodit, že pokud by tyto společnosti kritérium nezávislosti reálně nesplňovaly, zařadil by je zřejmě správce daně rovněž mezi zbylých pět společností majících index nezávislosti B+, u nichž konstatoval, že je nelze po detailnějším ověření vlastnické struktury skutečně za nezávislé považovat, a k jejich nevhodnému funkčnímu profilu by se nevyjadřoval.

Důvodem vyřazení společností C. S.p.A. a I. S.R.L. z analýzy tak bylo skutečně jen to, že jde o společnosti, které jsou nejen distributory, ale i výrobci. Argumentace žalovaného tudíž neobstojí. Žalovaný nemůže tvrdit, že stejně jako správce daně považoval samotný index nezávislosti B+ v databázi T. C. za dostatečný důvod pro nezahrnutí mezi srovnávané subjekty, neboť správce daně takto přísně a formalisticky nepostupoval. Skutečnost, že žalobkyně proti nezařazení společností C. S.p.A. a I. S.R.L. ihned nebrojila, nýbrž se snažila předložit správci daně novou funkční analýzu a jí odpovídající nový vzorek nezávislých společností ke srovnání, nelze vykládat tak, že se s argumentací správce daně ztotožnila a připravila se tím o možnost brojit proti tomuto postupu v odvolacím řízení.

IV.

59. *Odůvodnění zúžení rozpětí metodou mezikvartilového rozpětí běžně využívanou praxí je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný neupřesnil a nedoložil, z čeho tuto praxi dovozuje. Nadto se odůvodnění žalovaného doslovně shoduje s pokynem GFR č. D-34⁴, který byl ale vydán více než 5 let po prověřovaném zdaňovacím období. V roce 2013 byl v platnosti pokyn MF č. D-332⁵, který zúžení zjištěného cenového rozmezí pomocí metody mezikvartilového rozpětí nezmiňoval. Argument, že i žalobkyně ve vlastní analýze metodu mezikvartilového rozpětí použila, je lichý, neboť jí zjištěná rozpětí marží byla řádově širší. Žalovaný tak při zužování intervalu čistých provozních marží bezdůvodně ze zjištěného vzorku 14 subjektů vyloučil 3 subjekty vykazující vyšší čistou provozní marží než B. I., ačkoli je při prostém pohledu na internetové stránky zřejmé, že jsou jejich ekonomické aktivity s B. I. velmi srovnatelné, a naopak ve zúženém výběru zůstala společnost E. S., která je distributorem balených výrobků (pečiva, nealkoholických nápojů, balených mléčných výrobků jiných výrobců, či mražených produktů) či společnost S. F. S. R. L., která obchoduje s balenými mléčnými produkty od jiných výrobců. I pokud by žalovaným tvrzená správní praxe existovala, nemohla být v dané věci splněna samotným žalovaným stanovená podmínka její možné aplikace, a to relativně široké cenové rozpětí, neboť plné rozpětí se pohybovalo v řádu jednotek procent. Je-li možné zajistit přesnou nebo vysokou srovnatelnost nezávislých subjektů a nalezená data se nacházejí v úzkém cenovém rozpětí bez extrémních hodnot, preferuje i pokyn D-34 použití plného cenového rozpětí.*
60. Ke způsobu výběru srovnávaných nezávislých subjektů zjistil soud z obsahu spisu následující skutečnosti.
61. Správce daně seznámil žalobkyni se způsobem výběru vhodných subjektů ke srovnávací analýze ve výzvě z 23. 4. 2018. Uvedl, že k jejich vyhledání využil aplikaci B. V. D. T. C. (Release 55 – October 2014) obsahující data o evropských společnostech, a to za pomoci kombinace deseti filtrů (kritérií), např. geografická poloha, kód odvětví, nezávislost, velikost podniku, známost hodnoty provozního výsledku hospodaření (EBIT) a další. Tímto způsobem získal správce daně vzorek 28 společností, jenž ale podrobil dalšímu důkladnějšímu prověřování, jež spočívalo v rešerši internetových stránek daných společností a dalších internetových zdrojů. Tímto způsobem z daného vzorku vyloučil jednu společnost z důvodu zjištění, že v ní měla ve zkoumaném období 90 % podíl jiná právnická osoba, a tudíž ji nebylo možné označit za nezávislou, dále vyloučil 15 společností z důvodu nemožnosti ověřit informaci o jejich předmětu podnikání pro absenci webových stránek, a

⁴ Pokyn GFR D – 34 ze dne 24. 5. 2019, č. j.: 45076/19/7100-40113-110343, nazvaný „Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny“

⁵ Pokyn D - 332 č. j.: 39/86 829/2009-393, účinný od 1. 1. 2011, nazvaný „Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny“

ze zbývajících 12 společností jich polovinu vyloučil ještě z důvodu jiného oboru či předmětu činnosti. U zbylých šesti subjektů pak správce daně vyčíslil ukazatel čisté provozní marže rozpětím 0,49 % až 2,37 %, jež nijak nekorigoval, přičemž k vlastnímu výpočtu nezávislé ceny použil horní hranici daného rozpětí, tj. 2,37 %, pomocí níž následným výpočtem dospěl k závěru, že žalobkyně měla vykázat z prodejů svých výrobků společnosti B. I. tržby vyšší o 123 683,768 Kč. Přílohou výzvy byl i seznam ze srovnání vyřazených společností.

62. Ve vztahu k správcem daně vybranému srovnávacímu vzorku šesti společností žalobkyně v podání ze dne 14. 6. 2018 namítla, že tento neodpovídá druhu obchodní transakce mezi ní a B. I., neboť zatímco společnost B. I. nakupuje od žalobkyně polotovary sýrů a následně je po dobu 8 až 16 měsíců zhodnocuje, subjekty vybrané ke srovnání se většinou zabývají obchodem v daném odvětví s výrobky, které slouží k okamžitému prodeji, a nadto vybrané subjekty vykazují mnohem menší obrat než B. I., a „proto nepožívají stejných výhod úspor z rozsahu“. Následně navrhla ke srovnání odlišný vzorek 9 společností, které dle jejího názoru svým funkčním a rizikovým profilem lépe odpovídaly B. I., včetně vyhledávacích kritérií, která použila (pozn. tyto údaje byly uvedeny v elektronických přílohách, které nejsou součástí předloženého spisu, nicméně jsou správcem daně shrnuty v tabulce č. 17 kontrolního zjištění).
63. V kontrolním zjištění, s nímž správce daně seznámil žalobkyni 2. 11. 2018, k námitkám žalobkyně proti výběru srovnávaných subjektů (odlišný druh obchodní transakce a menší obrat) správce daně uvedl, že výběrový vzorek sestavil na základě kritérií plně respektujících ZDP, Směrnice OECD a v neposlední řadě s ohledem na vyhodnocení funkční a rizikové analýzy, podle níž vyhodnotil B. I. jako distributora, na což dle správce daně nemá vliv dlouhodobé zhodnocování nakoupených výrobků, které jiní srovnávaní distributoři nevykonávají, neboť srovnávány nejsou hrubé, ale čisté marže. Kritérium velikosti společnosti bylo dle správce daně součástí výběrových kritérií (filtrů) použitých při vyhledávání v databázi T. C., přičemž byly vybrány jen velmi velké, velké a střední společnosti. Nastavit jako vyhledávací kritérium velikost obratu srovnatelného s B. I. dle správce daně nebylo možné, neboť by takto nebyl nalezen dostatečný počet srovnatelných subjektů. Z navržených 9 subjektů pak správce daně akceptoval pouze B. S.p.A. (viz výše).
64. Žalobkyně následně s podáním ze 16. 12. 2018 předložila správci daně další srovnávací vzorek (elektronická příloha opět není obsahem předloženého správního spisu), zpracovaný „analýzami rentability provedenými v Itálii prostřednictvím databanky A. (BVD), které braly v potaz požadavky nezávislosti vyžadované místní českou legislativou (index A+, A, A-)“, s tím, že „analýzy, uvedené v příloze 2 a 3, osvědčují, že marže realizované společností B. s. se nacházejí uvnitř interkvartilní rozmezí benchmark jak s odkazem na výběr subjektů výrobců (do kterých se započítává B. s. vzhledem ke všem výše popsaným výrobním funkcím), tak s odkazem na výběr subjektů distributorů.“ V uvedených přílohách, jak vyplývá z popisu samotného správce daně, žalobkyně předložila dva vzorky společností, z nichž první je tvořen společnostmi primárně se zabývajících výrobou mléčných výrobků (12 subjektů) a druhý společnostmi vykonávajícími distribuční činnost (24 subjektů), u nichž následně z hodnot čisté provozní marže dosažených těmito společnostmi v roce 2013 určila dvě různá rozpětí tohoto ukazatele, zvlášť pro výrobní a zvlášť pro distribuční činnost, a dospěla k závěru, že se čistá provozní marže B. I. nachází uvnitř obou těchto rozpětí. Ke zpřesnění zjištěných intervalů hodnot marží, jež se pohybovaly u výrobců od -2,39 do 12,91 % a u distributorů od -2,65 do 8,72 %, použila žalobkyně metodu mezikvartilového rozpětí.

65. V přepracovaném kontrolním zjištění z 13. 2. 2019 správce daně srovnávání marže zvláště pro distribuci a výrobu odmítl s odkazem na předchozí pasáž, v níž obhajoval vlastní závěry funkční a rizikové analýzy. S žalobkyní navrženými vzorky společností pak správce daně naložil tak, že výrobní společnosti zcela pominul a z 24 distributorů, jež žalobkyně vyhodnotila jako srovnatelné, vyčlenil společnost S. F. S. R. L., která již figurovala ve srovnávacím vzorku 6 společností správce daně, a zbylých 23 společností podrobil vlastní kvalitativní analýze (viz str 41), při níž jako eliminační užil kritéria (i) existence závislosti (vyloučeny 2 společnosti), (ii) nemožnost ověřit předmět podnikání pro absenci webových stránek (vyloučeno 8 společností) a (iii) jiný obor či předmět činnosti (vyloučeno 5 společností), přičemž vše přehledně zpracoval v tabulce. Výsledkem tak bylo rozšíření původního vzorku 6 společností o dalších 8 na celkových 14, z jejichž hodnot čistých provozních marží pohybujících se od -2,39 do 4,53 % dovedl správce daně nové rozpětí od 0,72 do 2,75 % pomocí metody mezikvartilového rozpětí, k níž uvedl, že ji použila ve své srovnávací analýze i žalobkyně a správce daně s tímto postupem souhlasí. K vlastnímu výpočtu nezávislé ceny pak opět použil horní hranici daného rozpětí, tj. 2,75 %, pomocí níž následným výpočtem dospěl k závěru, že žalobkyně měla vykázat z prodejů svých výrobků společnosti B. I. tržby vyšší o 119 552,407 Kč.
66. Následně došlo k projednání zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně k provedené srovnávací analýze neuvedl nad rámec závěrů sdělených v posledním výsledku kontrolního zjištění nic dalšího, a poté vydal dne 15. 4. 2019 dodatečný platební výměr.
67. V odvolání se žalobkyně otázce srovnávací analýzy a stanovení rozpětí čistých provozních marží srovnávaných subjektů nevěnovala, pouze v odst. 30 odvolání uvedla, že nesouhlasí s tím, že by správce daně stanovil referenční ziskovou marži ve výši 2,75 % správně. Až v reakci na seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení žalobkyně uvedla, že užití metody mezikvartilového rozpětí pro zúžení rozpětí čistých provozních marží nezávislých subjektů, zjištěného správcem daně od -2,39 do 4,53 %, na rozmezí 0,72 až 2,75 %, je v rozporu ustálenou judikaturou NSS, představovavou rozsudkem sp. zn. 7 Afs 74/2010, z něž akcentovala větu, že správce daně „*musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější*“, a dále že v případě cenového rozpětí je spravedlivé doměřit daň rozdílem mezi sjednanou cenou a horní hranicí daného cenového rozpětí, z čehož dovedla, že určující měla být horní hranice plného rozpětí, tj. 4,53 %. K tomu dodala, že by výsledek srovnávací analýzy správce daně zásadně ovlivnilo v její prospěch i nevyřazení společností C. S.p.A. a I. S.R.L., jejichž čisté provozní marže činily 3,94 % a 4,22 %, a tudíž by se i mezikvartilově upravené rozpětí zvýšilo na 0,99 až 3,58 %.
68. V napadeném rozhodnutí, v bodech [164] až [169], žalovaný zdůraznil, že správce daně i on sám zvolili postup, který použila i sama žalobkyně v jí předložené srovnávací analýze, přičemž po jeho aplikaci správcem daně nic nenamítala. Dále uvedl, že správce daně akceptoval její postup proto, že pro dosažení potřebné míry srovnatelnosti je možno použít ke zvýšení spolehlivosti analýzy statistické nástroje, které berou v úvahu střední trend za účelem zmenšení rozpětí (např. mezikvartilové rozpětí). Zúžení cenového rozpětí označil žalovaný za běžně využívanou a shodnutou správní praxí, není-li možné zajistit přesnou srovnatelnost subjektů a existuje-li značné množství srovnatelných dat v relativně širokém cenovém rozpětí, jako je tomu v tomto případě. Jsou-li důvody pro využití mezikvartilového rozpětí, je dle žalovaného odbornou veřejností doporučeno jej využívat, neboť nabízí lepší srovnání s výsledky srovnatelných nezávislých podniků a zmírní úroveň nepřesností.

Správce daně tedy nepochybil, pokud stejně jako žalobkyně vyšel z třetího kvartilu rozpětí. Dále uvedl argumentaci týkající se vyřazení zmíněných dvou společností, již se zabýval soud již výše.

69. K žalobní námitce vytykající mu nepřezkoumatelnost argumentace praxí žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že metoda mezikvartilového rozpětí je standardní statistická metoda. Použití pokynu D-34 k obecnému popisu metody mezikvartilového rozpětí v bodě [165] napadeného rozhodnutí, byť byl vydán až v roce 2019, nepovažuje žalovaný za problematické. Zahrnutí statistických metod při zpracování dat do zveřejněného metodického pokynu svědčí podle žalovaného právě o existenci takové správní praxe, o této metodě hovoří i Směrnice OECD a v neposlední řadě prokazuje existenci takové praxe i skutečnost, že tuto metodu použila sama žalobkyně. Nezmínění metody mezivartilového rozpětí v pokynu D-334 lze dle žalovaného jednoduše vysvětlit jeho odlišným tematickým a obsahovým vymezením oproti pokynu D-34. Je logické, že je-li zjištěno značné množství srovnatelných dat v širokém rozpětí, nebudou hraniční hodnoty na obou stranách spektra velice pravděpodobně reflektovat běžné okolnosti obchodních vztahů a úprava takového rozpětí použitím vhodného statistického nástroje bude na místě. Po zařazení dalších subjektů ke srovnání na žádost žalobkyně došlo k rozšíření zjištěného intervalu více než 3,5 násobně, tudíž byla metoda mezikvartilového rozpětí, kterou nadto použila i sama žalobkyně, vhodným nástrojem. Žalovaný popřel, že by kterékoli subjekty navržené žalobkyní byly vyloučeny bezdůvodně. Shromážděná data byla zpracována metodou zohledňující střední trend, nebyla správcem daně selektována, nýbrž byl aplikován matematický vzorec. Nelze tedy argumentovat tím, že některý subjekt byl „srovnatelnější“. Dále uvedl, že zjištěné rozpětí údajů vyhodnotily daňové orgány jako široké, byť se jedná o jednotky procent, neboť se nelze domnívat, že subjekty obchodující se srovnatelnou komoditou v běžných obchodních vztazích operují s marží lišící se řádově o desítky procent. Odkaz na jednu či dvě hodnoty nacházející se na okraji plného spektra, nelze dle žalovaného s ohledem na šíři tohoto spektra považovat za věrný obraz běžných obchodních vztahů. Korekci zjištěných dat připouští i NSS.
70. Žalobkyně v replice namítla, že zúžení zjištěného referenčního rozpětí popírá smysl a logiku určení srovnatelné ceny. Zahrnul-li žalovaný některé subjekty do srovnání, nelze jimi dosažené marže ze srovnání následně vyloučit jen proto, že srovnatelných dat bylo zjištěno značné množství. Kritériem pro zohlednění marží jednotlivých subjektů ze srovnávaného vzorku by měla být primárně srovnatelnost těchto subjektů, nikoliv jejich počet nebo dosažená ziskovost. Zúžení intervalu by dle rozsudku NSS sp. zn. 7 Afs 74/2010 připadalo v úvahu pouze tehdy, pokud by žalovaný dospěl k závěru, že některý z těchto subjektů není z nějakého konkrétního důvodu srovnatelný, což se ale u vyloučených subjektů C. S.R.L., D. S.R.L. a G. U. E C. S.R.L. nestalo. Dále žalobkyně zdůraznila, že se v posuzovaném případě zjištěné ziskové marže nepohybovaly v řádu desítek procent, nýbrž jednotek, což nelze za široké rozpětí označit. Žalovaný neuvedl žádná přezkoumatelná kritéria, na jejichž základě by bylo možné dospět k závěru, že se o široké rozpětí jedná. Rozpětí uváděná žalobkyní v předložených srovnávacích analýzách byla řádově širší. Dále žalobkyně v replice zdůraznila, že dle judikatury je podmínkou závaznosti správní praxe, již se dovolává správní orgán, možnost daňového subjektu se o takové praxi dozvědět. Odkaz na pokyn D-34, zveřejněný v roce 2019, ve vztahu k prověřované období 2013, stejně jako obecným odkazem na Směrnici OECD, nemohou jako důkaz praxe obstát. S námitkou týkající se pokynu D-332 se žalovaný podle žalobkyně vypořádal zcela neadekvátně komentářem k odlišnému pokynu D-334. I pokud by závazná praxe existovala, měl správce daně podle

žalobkyně použít jako preferovanou metodu plného cenového rozpětí (viz str. 22 odst. 6 pokynu D-34). Za nepravdivé označila žalobkyně tvrzení žalovaného, že správce daně akceptoval její návrh na rozšíření vzorku srovnatelných společností, neboť ten naprostou většinu jí navrhovaných subjektů do srovnávacího vzorku nezahrnul. Dodala také, že je to právě žalovaný, kdo na úvaze, že jsou subjekty nacházející se ve středu intervalu „srovnatelnější“, založil svůj nesprávný závěr.

71. Žalovaný v reakci na repliku uvedl, že ustálená judikatura nespočívá na právním názoru, že lze postupovat při zjištění cen mezi nezávislými osobami jediným možným způsobem (rozsudek NSS sp. zn. 7 A 72/2001). Naopak NSS opakovaně konstatuje, že správce daně musí určit obvyklou cenu na základě správního uvážení vytýčením objektivních kritérií, přezkoumatelným způsobem, aby bylo dosaženo maximálně spolehlivého a objektivního závěru, přičemž lze použít dle konkrétních okolností řadu známých a obecně uznávaných metod, stejně jako lze stanovit interval nejčastěji realizovaných cen zpracováním shromážděných údajů za pomoci známých a zcela běžných statistických nástrojů (NSS 8 Afs 80/2007). Cílem je dosažení maximálně spolehlivého a objektivního závěru. Přijal-li správce daně ke zpřesnění srovnávacího rozpětí metodu dle návrhu žalobkyně, nebyl povinen proti ní argumentovat, obzvláště pokud se použití této metody s ohledem na významné rozšíření zjištěného rozpětí jevílo jako vhodné. Při zjištění širokého rozpětí hodnot lze usuzovat, že mezní hodnoty mohou být ovlivněné zcela konkrétní povahou srovnávaného subjektu. Pak je na místě zvolit některou z metod zpracování zjištěných hodnot právě pro očištění rozpětí od hodnot extrémních. Dle žalovaného nelze považovat rozpětí dvoubodové, které správce daně i žalovaný náležitě odůvodnili, za stejně přesné a vypovídající, jako násobně širší rozpětí sedmibodové.
72. Žalobkyně v reakci na toto vyjádření opětovně akcentovala absenci kritérií pro vyhodnocení sedmiprocentního rozpětí jako širokého, což činí závěr žalovaného nepřezkoumatelným a vykazujícím znaky libovůle. Správce daně podle ní věnoval velké úsilí již výběru porovnávaných subjektů, do výsledného vzorku zahrnul jen subjekty, jejichž srovnatelnost s B. I. individuálně prověřil a osvědčil, avšak v dalším kroku použitím metody mezikvartilového rozpětí nelogicky 8 ze 14 takto aprobovaných subjektů opět vyloučil, přičemž 3 z takto vyloučených subjektů dosahovaly vyšší marže než B. I. Žalovaný podle žalobkyně dezinterpretuje závěry plynoucí z rozsudku NSS ve věci sp. zn. 7 Afs 74/2010, který akcentoval, že dostatečně objektivní a spravedlivý závěr o obvyklém cenovém rozpětí lze učinit jen na základě údajů od dostatečného množství subjektů. Ačkoli lze k určení srovnávacích cen bezpochyby dojít více způsoby, vždy musí být kritéria výběru srovnávaných subjektů objektivní, spravedlivá a přezkoumatelná, čemuž správce daně v posuzovaném případě nedostál.
73. Krajský soud k této rozsáhlé polemice předně uvádí, že žalobkyně má pravdu v tom, že pokyn Ministerstva financí D-332 zúžení zjištěného cenového rozmezí pomocí metody mezikvartilového rozpětí vůbec nezmiňoval a doporučení k užívání této metody přinesl až pokyn GFŘ D-34 z roku 2019, a to v návaznosti na revizi Směrnice OECD z roku 1997, jež v bodě 3.57 stanoví: *„Rovněž může dojít k situaci, kdy přes veškerou snahu vyloučit body s nižší mírou srovnatelnosti dostaneme řadu hodnot, u které se – vzhledem k procesu použitému pro volbu srovnatelných údajů a vzhledem k omezením v souvislosti s dostupnými informacemi o srovnatelných údajích – domníváme, že přetrvávají určité vady srovnatelnosti, které nelze identifikovat a/nebo kvantifikovat, a nelze je tedy ani upravit. Pokud v takovýchto případech rozpětí zahrnuje značný počet pozorování, mohou ke zvýšení spolehlivosti analýzy přispět*

statistické nástroje, které berou v úvahu střední trend za účelem zmenšení rozpětí (např. mezikvartilové rozpětí nebo jiné percentily)“. V původním znění Směrnice OECD, na které odkazoval správce daně ve zprávě o daňové kontrole, krajský soud obdobný článek nenalezl.

74. Na druhou stranu lze bez výhrad souhlasit s tím, že statistické nástroje zohledňující střední trend za účelem zmenšení širokého rozpětí a zpřesnění hledaného ukazatele, jsou obecně užívány, a to nejen v oblasti stanovování převodních cen.
75. Zejména je však třeba zdůraznit, že nelze ztotožnit popis určité metody v metodických doporučeních, ať již v pokynu GFŘ či ve Směrnici OECD, a existující správní praxi. Argumentace správní praxí musí být založena na tvrzení a důkazu o tom, že se daná metodická doporučení v praxi skutečně využívají, a to právě v případech srovnatelných s případem posuzovaným. Daňovému subjektu pak musí být dána možnost se s takovou praxí seznámit a namítat buď její nezákonnost, a tudíž i nezávaznost pro další postup správce daně, nebo namítat odlišnost předkládaných praktických příkladů (obdobně srov. odst. 15 rozsudku NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43). Žalovaný tedy argumentuje metodickými doporučeními, jakožto důkazy o existující správní praxi, nepřipadně.
76. Dále krajský soud souhlasí s žalobkyní v tom, že tvrzení žalovaného, že správce daně použil metodu mezikvartilového rozpětí ve shodě s žalobkyní, je závadějící proto, že žalobkyně použila metodu mezikvartilového rozpětí ve zcela jiném kontextu, konkrétně při hledání průměrné čisté provozní marže u vzorku 24 srovnávaných subjektů, jejichž čisté provozní marže se pohybovaly v rozpětí širším než 20 procentních bodů a současně žalobkyně nepodrobila tyto společnosti tak detailní analýze (tolika eliminační kritériím), jako správce daně. Správce daně naopak použil tutéž metodu na vzorek 14 subjektů, jejichž čisté provozní marže se pohybovaly v rozpětí 7 procentních bodů a u nichž provedl daleko pečlivější individuální posouzení. Správce daně sice nebyl povinen argumentovat proti použití dané metody žalobkyně, jak namítá žalovaný, nezbavilo jej to ale povinnosti odůvodnit, proč ji použil také, tj. argumentovat ve prospěch vlastního použití této metody. Správce daně ale uvedl jen to, že učinil totéž, co žalobkyně. Veškerou chybějící argumentaci se pak snažil doplnit žalovaný.
77. O nutnosti odůvodnit použití metody mezikvartilového rozpětí ostatně hovoří i Pokyn D-34 na str. 23: *„Jsou-li důvody pro využití mezikvartilového rozpětí, je doporučeno jej využívat, neboť nabízí lepší srovnání s výsledky srovnatelných nezávislých podniků, zmírní úroveň nepřesností. Při jeho použití je však třeba uvést důvody, na základě kterých k němu bylo přistoupeno.“*
78. Krajský soud uvádí, že případné použití metody mezikvartilového rozpětí, či jakékoli jiné statistické metody hledající střední trend, je vždy nutné zvážit s ohledem na parametry konkrétního vzorku srovnatelných subjektů, nemůže se jednat o automatismus. Lze sice tvrdit, že použití takových metod vede vždy k matematickému zpřesnění, nikoli však, že vždy vede ke zvýšení spolehlivosti výsledku srovnávací analýzy. Podmínky použití těchto metod lze přitom dovodit z výše citovaného bodu 3.57 Směrnice OECD. Především je třeba, aby existovala domněnka, že *přetrvávají určité vady srovnatelnosti, které nelze identifikovat a/nebo kvantifikovat, a nelze je tedy ani upravit*, a dále je třeba, aby rozpětí zahrnovalo značný počet pozorování. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí ani z argumentace žalovaného uplatněné v soudním řízení ale nelze dovodit, že by tato kritéria byla splněna.
79. Tvrzení žalovaného, že po rozšíření srovnávacího vzorku z 6 na 14 společností došlo k rozšíření zjištěného intervalu více než 3,5 násobně, je sice matematicky pravdivé (původní

rozpětí bylo správcem daně stanoveno od 0,49 do 2,37 %, tj. v rozsahu 1,88 procentního bodu, po rozšíření vzorku pak od - 2,39 do 4,53 %, tj. v rozsahu 6,92 procentního bodu), avšak nepostačuje ke zdůvodnění, že by použití metody mezikvartilového rozpětí bylo v dané situaci nástrojem, jenž skutečně vede ke zvýšení spolehlivosti vypočteného výsledku.

80. Krajský soud má za to, že 14 srovnávaných společností kritérium značného počtu pozorování spíše nesplňuje. Toto kritérium by bylo možné považovat hraničně za splněné, pokud by správce daně skutečně akceptoval návrh žalobkyně na rozšíření vzorku srovnávaných společností o 24 (resp. 23, neboť jedna společnost již byla v analýze správce daně zahrnuta), čímž by se tento počet zvýšil na 30. Stejně tak krajský soud nesouhlasí se závěrem, že sedmibodové rozpětí je možné bez dalšího označit za široké. Krajský soud sice souhlasí s žalovaným, že mezní hodnoty sledovaného ukazatele jsou zpravidila zřejmě ovlivněné specifickými a s ohledem na omezenou dostupnost informací o srovnávaných údajích prakticky neidentifikovatelnými okolnostmi, avšak má za to, že se musí jednat o hodnoty, které jsou s ohledem na podobu celé zjištěné škály hodnot skutečně extrémní povahy (což ostatně uvádí i sám žalovaný v odst. 13 svého podání ze dne 31. 3. 2021). V posuzovaném případě byla ale škála 14 hodnot od -2,39 do 4,53 plynulá, jednotlivé hodnoty dělí od sebe rovnoměrné odstupy, a tudíž nelze mezní hodnoty označit za extrémní a tvrdit, že očištění intervalu o 4 nejvyšší a 4 nejnižší hodnoty povede ke zvýšení spolehlivosti výsledku.
81. O metodě mezikvartilového rozpětí jako nástroji eliminace extrémních hodnot zjištěných rozpětí sledovaných ukazatelů ostatně hovoří na str. 22 i Pokyn D-34: „*V praxi při používání údajů z komerčních databází obvykle není zajištěna vysoká míra srovnatelnosti nalezených srovnatelných dat a zjištěná data obsahují extrémní hodnoty. Ke zvýšení spolehlivosti analýzy (eliminování výkyvů na trhu) pak mohou přispět statistické nástroje jako např. mezikvartilové rozpětí.*“
82. Ke sporu účastníků o tom, co pro posuzovanou věc vyplývá z rozsudků NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105 a ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, uvádí krajský soud následující.
83. Ve věci řešené osmým senátem doměřil tamní správce daně stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 s odkazem na § 23 odst. 7 ZDP s odůvodněním, že výše nájemného, za které stěžovatel pronajal spojené osobě část nemovitosti a přístavbu nemovitosti (2 090 Kč a 1 500 Kč za 1 m²/rok), neodpovídaly cenám obvyklým, které zjistil správce daně v rozpětí od 747 Kč do 2 727 Kč za 1 m²/rok, tudíž průměrně 1 466 Kč za 1 m²/rok, přičemž zjištěný rozdíl hodnot stěžovatel uspokojivě nevysvětlil. Stěžovatel neuspěl se svým odvoláním, ani následně s žalobou, uspěl však u NSS.
84. NSS v obecné rovině konstatoval: „*Zákon o daních z příjmů neurčuje přesný způsob, jakým má správce daně stanovit cenu běžnou v prostředí fungující hospodářské soutěže, pouze ji nepřilíší přesně vymezuje. (...) To ovšem neznamená, že určení její výše závisí na libovůli správce daně. Zákonodárce mu poskytl značný prostor pro posouzení, díky kterému může postupovat s ohledem na specifika každého konkrétního případu. Je na jeho uvážení, které subjekty zahrne do vzorku pro zjištění ceny obvyklé, na druhou stranu však zvolené subjekty musí korespondovat se situací daňového subjektu (osoby blízké či jinak spojené), a své úvahy o výběru musí odůvodnit. Jsou na něj kladeny takové požadavky, aby případné zvýšení daňové povinnosti bylo zákonné a spravedlivé a jeho rozhodnutí přezkoumatelné.*“

(...) *Správce daně při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů musí s ohledem na zásady daňového řízení (např. na zásadu přiměřenosti) a na povinnost zjistit skutkový stav co nejúplněji volit takové prostředky, které pomohou takovou částku stanovit a které budou co nejvíce odpovídat situaci daňového subjektu (spojených osob); jinak řečeno, budou se mu nejvíce podobat. V ideálním stavu by proto měl pro výpočet volit subjekty provozující stejnou či alespoň obdobnou podnikatelskou činnost, a to ve stejném čase a po stejně dlouhé období, v prostorách obdobného stavebně technického stavu a polohy v obci a velikost pronajímaných prostor. Dále musí zohlednit, zda jsou v ceně nájemného zahrnuty pouze prostory nebo i vybavení a služby, a nesmí opomenout ani výši nájemného, jaké určil tentýž pronajímatel v jiných případech, kdy druhou smluvní stranou není osoba blízká nebo jinak spojená. Přitom musí vybrat dostatečné množství subjektů, aby na základě jejich údajů mohl učinit dostatečně objektivní a spravedlivý závěr.*

Teprve poté, co správce daně splní všechny požadavky shora vymezené a shromáždí vybraný soubor cen, může přistoupit ke stanovení ceny obvyklé. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že cenu sjednávanou v běžných obchodních vztazích nelze absolutizovat jediným číslem, jak učinil správce daně, ale je ji třeba stanovit alespoň intervalem nejčastěji realizovaných cen. Stanovení konkrétního rozpětí ceny musí zohlednit, zda se zjištěné ceny pohybují ve velkém nebo naopak úzkém rozpětí. Určitou částkou (bez rozpětí) je cenu obvyklou možné stanovit v případech, kdy je hodnocena konkrétně vymezená věc anebo služba, nikoliv však v případech, kdy je pro účely § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nutné zjistit, zda cena realizovaná mezi spojenými nebo blízkými osobami je cenou, která by byla sjednána i v běžných obchodních vztazích. Je logické, aby cenu obvyklou stanovil širěji, je-li rozpětí vybraného souboru cen široké, a naopak úžeji v případech, kdy jsou realizované ceny v běžných obchodních vztazích obdobné.

V posuzované věci správce daně, na základě zjištění z místních šetření, stanovil cenu obvyklou jako aritmetický průměr výši nájemného sedmi daňových subjektů podnikajících v podobné lokalitě jako stěžovatel. Z důvodu, že stěžovatel provozoval kavárnu a diskotéku, lze mít určité výhrady ke zvoleným subjektům. Jestliže ve stejné lokalitě podnikaly i další daňové subjekty v oblasti stravovací, kavárenské či zábavní, měl správce daně pro zajištění objektivnosti ceny obvyklé zvolit alespoň jednoho takového podnikatele. Nájemné jiných daňových subjektů náleží mezi skupinu údajů, s nimiž nesmí být daňový subjekt seznámen. Na druhou stranu by měl správce daně sdělit kritéria výběru. S výší jednotlivého nájemného, s určením geografické polohy i způsobem výpočtu stěžovatel seznámen byl.

Je-li cena obvyklá stanovena určitým cenovým rozpětím, je pak spravedlivé, aby správce daně doměřil daňovou povinnost poplatníka rozdílem mezi cenou jím sjednanou a horní hranicí tohoto cenového rozpětí. Aritmetický průměr či jemu obdobné způsoby výpočtu ceny obvyklé pak není možné aplikovat, jelikož by se takto zjištěná hodnota mohla pohybovat mimo stanovené rozpětí.“

85. Ve věci řešené sedmým senátem tamní správce daně postupem podle § 23 odst. 7 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2000 upravil základ daně stěžovatelky v důsledku toho, že uspokojivě nedoložila, z jakých důvodů jako pronajímatelka stanovila jednomu nájemci nebytových prostor nájemné ve výši 406 Kč/m²/rok, když obvyklé nájemné činí 1 800 Kč/m²/rok, a dalšímu nájemci nájemné ve výši 0 Kč za nájem bytu, když obvyklé nájemné činí 3 500 Kč měsíčně. Stěžovatel i zde uspěl až u NSS.
86. V obecné rovině uvedl NSS následující: „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 daňového subjektu. Pro zjišťování ceny referenční musí být správce

schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřeny 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 referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS).“

87. Konkrétně pak NSS uvedl, že žalovaný sice provedl řadu důkazů, avšak zjištění z nich vyplývající ještě nejsou dostatečným podkladem pro závěr, zda a v jaké konkrétní výši je u stěžovatelky namísto provést úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 ZDP, tj. žalovaný neunesl důkazní břemeno ve všech pro věc podstatných ohledech, byť z větší části se mu to podařilo. NSS vytkl žalovanému, že akceptoval nesprávné přenášení důkazního břemene o stavu daných nemovitostí, jakožto jednoho z nejvýznamnějších cenotvorných faktorů, správcem daně na stěžovatelku. Stěžovatelka dle NSS nebyla povinna prokazovat, že stav pronajímaných nemovitostí byl vskutku špatný, neboť to byl správce daně, kdo měl zjistit, jaký byl stav prostor v roce 2000, tj. v době jejich pronajímání, což ale neučinil. Neměla-li stěžovatelka důkazní břemeno, nemohla dle NSS žalovanému stačit úvaha, že tvrzení stěžovatelky o havarijním stavu daných nemovitostí není dostatečně prokázáno.
88. Za správný pak označil NSS postup žalovaného spočívající v tom, že ze zjištěného rozpětí obvyklých nájmu (1 800 až 2 200 Kč/m²/rok) vzal za rozhodnou cenu, která je pro stěžovatelku v konkrétní situaci nejvýhodnější (1 800 Kč/m²/rok), avšak s výhradou, že v rozhodnutí chybí vypořádání se se skutečností, že v jednom případě byl zjištěn ještě nižší nájem, a to 1 500 Kč/m²/rok. Uložil proto žalovanému, aby zjistil, zda uvedené prostory jsou vskutku srovnatelné s prostorami stěžovatelky, a pokud ano, pak interval hodnot referenčního nájemného upravit na 1 500 až 2 200 Kč/m²/rok, případně zpřesnit (zúžit) rozpětí na základě posouzení srovnávaných nebytových prostor a nájemného za ně placeného. V případě zúžení rozpětí je třeba odůvodnit, v čem (v jakých relevantních vlastnostech) se uvedené prostory pronajímané např. za 1 500 Kč/m²/rok liší od ostatních prostor, a proč tedy není možné je zohlednit.
89. Pomine-li krajský soud skutečnost, že v obou případech se jednalo o případy skutkově zcela odlišné, než posuzovaný případ (jednalo se o porovnávání cen nájmu, nikoli o porovnávání čistých obchodních marží), lze i přesto dospět k závěru, že ani z jednoho obsáhle citovaných

judikátů nelze činit paušální závěr ve prospěch užití metody mezikvartilového rozpětí, resp. jakékoli korekce rozpětí zjištěných hodnot srovnávaných ukazatelů. Naopak, akcentována je povinnost zohlednit tu hodnotu zjištěného rozpětí, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější. Zásadním závěrem, jenž je možné z těchto rozhodnutí přijmout jako všeobecně platný, je ten, že samotný výběr nezávislých transakcí a v případě, nejsou-li vybrané nezávislé transakce plně srovnatelné, pak přílehlavý způsob jejich korekce (jež relevantní dopady vzájemných rozdílů vyloučí), je nutné učinit na základě objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných kritérií, opřených o ekonomicky racionální úvahu. Těmto požadavkům ale úvaha žalovaného o správnosti použití metody mezikvartilového rozpětí, obsažená v napadeném rozhodnutí, nedostojí.

V.

90. *Je nepravdivé tvrzení žalovaného v bodě 164 napadeného rozhodnutí, že žalobkyně jeho postup (zúžení rozpětí marží) nerozporovala, učinila tak v podání ze dne 6. 3. 2020.*
91. Jak již soud shrnul výše, žalobkyně skutečně jakékoli konkrétní námitky proti užití metody mezikvartilového rozpětí neuplatnila v odvolání, ale poprvé právě až ve vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi podaném dne 6. 3. 2020
92. Žalovaný k této námitce ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že k uplatnění této námitky došlo až dodatečně, avšak s tím, že se s námitkami proti použití metody mezikvartilového rozpětí vypořádal v bodech [163] až [169] napadeného rozhodnutí.
93. Žalobkyně následně v replice odkázala na § 111 odst. 2 daňového řádu a zdůraznila, že až do doby seznámení s hodnocením žalovaného v průběhu odvolacího řízení byla předmětem řízení primárně otázka výpočtu ziskové marže B. I.
94. Žalovaný ve vyjádření k replice uvedl, že nijak nezpochybňuje právo žalobkyně doplňovat své odvolání, pouze poukazuje na to, že žalobkyně evidentně po většinu daňového řízení nepovažovala použití metody mezikvartilového rozpětí za nepřípustné, nelogické či vedoucí k rozporným a nepochopitelným závěrům, jak tvrdí nyní. Žalobkyně změnila směr své argumentace až poté, co zjistila, že i při žalovaným nově zjištěné hodnotě čisté provozní marže B. I. stále existoval rozdíl v porovnání se zjištěným srovnávacím rozpětím hodnot, který již nebyla schopna nijak zdůvodnit, a proto začala požadovat, aby metoda mezikvartilového rozpětí nebyla použita. Okamžik, kdy musela být tato metoda, ač navržená samotnou žalobkyní, obhajována, tak nastal až po seznámení žalobkyně se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení.
95. Podle § 111 odst. 2 daňového řádu platí, že *do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět.*
96. Doplnění v odvolání uvedeného obecného konstatování, že stanovení srovnávací hodnoty čisté provozní marže částkou 2,75 % nebylo správné, o argumentaci výslovně namířenou proti metodě mezikvartilového rozpětí až v následném podání nelze z pohledu citovaného § 111 odst. 2 daňového řádu nic vytknout. Takové doplnění je přípustné. Krajský soud přitom nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že žalobkyně po většinu daňového řízení nepovažovala užití této metody za problematické, a to zejména proto, že uvedená metoda mezikvartilového rozpětí nebyla po většinu daňového řízení vůbec „na stole“ a správce daně k jejímu užití sáhl až při přepracování výsledku kontrolního zjištění ze dne 13. 2. 2019. Odvolání tak bylo prakticky prvním okamžikem, kdy mohla žalobkyně své námitky uplatnit.

97. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně podáním ze dne 6. 3. 2020 změnila směr své argumentace, je sice pravdivé, avšak toto zjištění nelze s ohledem k okolnostem považovat za překvapivé a svědčící o tom, že do té doby považovala žalobkyně postup správce daně při srovnávací analýze za správný. Žalobkyně se zcela pochopitelně věnovala v odvolání primárně argumentaci směřující proti nezahrnutí značné části nákladů do výpočtu čisté provozní marže B. I., což mělo zcela zásadní vliv na výši doměřené daně, neboť správce daně počítal s hodnotou tohoto ukazatele 12,32 %, zatímco žalobkyně obhajovala výši 3,06 %. Žalobkyni sice mohlo být již při podání odvolání zřejmé, že by k doměření daně vedla i akceptace jí tvrzené výše čisté provozní marže B. I., neboť by se výše této marže stále pohybovala nad správcem daně stanovenou horní hranicí rozpětí marží nezávislých podniků, avšak nelze pominout, že žalobkyně v odvolání zpochybňovala i samotný výběr srovnávaných nezávislých subjektů námitkou nesprávně zpracované a vyhodnocené funkční a rizikové analýzy. Žalobkyně tak předpokládala, že bude-li tato námitka shledána opodstatněnou, dojde k rozšíření vzorku srovnávaných subjektů i o vyřazené subjekty věnující se výrobě, jejichž čistá provozní marže byla vyšší než u žalobkyně, čímž by logicky došlo k posunu dané horní hranice rozpětí tak, že se do něj hodnota 3,06 % bezpečně vejde, a to dokonce i při použití mezikvartilové metody. Teprve v okamžiku, kdy zjistila, že žalovaný shledal její stěžejní odvolací námitku důvodnou, aniž se ale vyjádřil ke zpochybněné funkční a rizikové analýze, doplnila též argumentaci, jež by mohla vést k úplnému zrušení doměrku daně i bez nutnosti přepracovávat funkční analýzu.

D) Závěr a náklady řízení

98. S ohledem na výše uvedený závěr krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající ve výše popsanych nedostatcích jeho odůvodnění dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Žalovaný je povinen předně zvážit, zda s ohledem na zjištění, jež je schopen učinit ze správního spisu, či případně na základě doplněného skutkového stavu o charakteristikách srovnávaných společností, je s to skutečně přesvědčivě odůvodnit užití metody mezikvartilového rozpětí ke zúžení intervalu zjištěných hodnot v posuzovaném případě. Pokud dospěje k závěru, že tomu tak není, povede tento nutně k tomu, že daň žalobkyni doměřena nebude. Pokud ale dospěje k závěru, že užití metody mezikvartilového rozpětí je zcela odůvodněné, pak se bude zabývat námitkami žalobkyně proti výsledku funkční a rizikové analýzy a přezkoumá závěr správce daně o tom, že subjekty srovnatelnými s B. I. nemohou být ani výrobci mléčných výrobků, ani subjekty, které jsou výrobci i distributory současně. Neopomene se přitom zabývat ani námitkou žalobkyně uvedenou pod bodem II. výše. Všechny své závěry pak srozumitelně vtělí do svého rozhodnutí. Současně krajský soud vrací věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
99. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšná žalobkyně má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně ve výši 19 456 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobkyně advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 12 400 Kč za 4 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení, sepsání žaloby, repliky a dupliky, přičemž odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT, a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 1 200 Kč, tj. 4 x 300 Kč dle § 13 odst. 4 AT, to vše zvýšené o DPH z odměny a náhrad ve výši 2 856 Kč, neboť zástupkyně žalobkyně je

plátcem uvedené daně. Celková částka 19 456 je tak součtem částek 3 000 + 12 400 + 1 200 + 2 856 Kč.

100. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na nařízení exekuce.

Olomouc 11. dubna 2022

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu