



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců JUDr. Václava Štencla, MA, a Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., ve věci

žalobce: **Wistron InfoComm (Czech), s.r.o.**, IČO 27714152
sídlem Vlastimila Pecha 1269/10, 627 00 Brno
zastoupený advokátem Mgr. Petrem Kinclem
sídlem Hvězdova 1734/2c, 140 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 5. 2023, č. j. 14303/23/5200-11431-711360,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

- 1. Specializovaný finanční úřad žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 8. 2020, č. j. 140976/20/4230-23792-711237, doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 11 287 900

Shodu s prvopisem potvrzuje: K. P.

Kč a zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 143 178 499 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013. Současně uložil žalobci povinnost uhradit penále v celkové výši 3 689 364 Kč. Žalovaný následně napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru a platební výměr potvrdil.

II. Stanoviska účastníků řízení

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Z výkladu § 38r zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, nelze dovodit modifikaci tříleté subjektivní lhůty na osmiletou. Správce daně neprokázal, že ceny sjednané mezi žalobcem a jeho řídicí entitou se liší od cen, které by použily nezávislé osoby v běžných obchodních vztazích. Napadené rozhodnutí je vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné. Žalovaný se nevypořádal s tím, že v důsledku vyloučení společností, které by měly mít podle úvahy správce daně vyšší ziskovost, došlo naopak ke zvýšení ziskovosti vzorku. Poukazem na hodnotu nehmotných aktiv žalovaný neprokázal faktický výkon aktivit daných společností v oblasti výzkumu a vývoje. Žalovaný neprokázal, jakým způsobem rozdílnost odvětví, ve kterém působí hlavní odběratelé daných společností, způsobí nesrovnatelnost jimi dosažené míry ziskovosti. Vyloučení daných společností nelze odůvodnit marketingovými floskulemi převzatými z webových stránek jednotlivých výrobců. Daňové orgány přeceňují význam odvětví, ve kterém působí odběratelé vyloučených subjektů. U společnosti D.E.C. Elettronica S.R.L. (dále „D.E.C.“) žalovaný zaměňuje odvětví, ve kterém je výrobek využíván, s odvětvím činnosti jeho výrobce. Společnost Gonfrio – Industria De Friom S.A. (dále „Gonfrio“) je srovnatelným subjektem, neboť elektronika dodávaná na trh průmyslového stavebnictví je srovnatelná s elektronikou ve formě serverových skříní. Tvzení žalovaného o tom, že na trhu, na který cílí Gonfrio, nedochází k obměně jednotlivých produktů tak často, a lze tedy mluvit o významné investici zákazníka do modernizace, je nepodloženou domněnkou žalovaného. Žalovaný nedoložil, že Gonfrio většinu své produkce cílí na trh průmyslového stavebnictví. Vyzdvihuje-li Gonfrio na svých webových stránkách velikost své výrobní a skladovací kapacity, naznačuje tím vysokou rozmanitost nabídky a velký objem prodeje, jež žalovaný uvádí jako typické rysy trhu spotřební elektroniky. Při selektivním výběru informací by bylo možno ospravedlnit vyloučení prakticky jakékoli společnosti ze vzorku, ať už s argumentem rozdílnosti trhu, nebo provádění výzkumu a vývoje. Je-li výzkum a vývoj pouze doplňkovou činností, o nesrovnatelný subjekt se nejedná. Jednání daňových orgánů je také v rozporu se zásadou legitimního očekávání, neboť společnosti, které byly k tíži žalobce vyřazeny jako nesrovnatelné, byly naopak akceptovány v rozhodnutí o závazném posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami, ze dne 15. 6. 2020, č. j. 10331/20/4230-23792-051087 (dále „rozhodnutí o závazném posouzení“), pro zdaňovací období roku 2020, 2021 a 2022 dle § 38nc zákona o daních z příjmů. Žalovaný význam rozhodnutí o závazném posouzení bagatelizuje.
3. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a obsah správního spisu a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Uvádí, že dodatečný platební výměr i napadené rozhodnutí byly vydány ve lhůtě pro stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období. Společnost D.E.C. byla ze vzorku srovnatelných společností vyloučena z důvodu rozdílnosti ve funkčním a rizikovém profilu a orientace výroby na odlišná odvětví. Společnost Gonfrio působí na rozdílném trhu o zcela odlišných charakteristikách. Společnost Industria Sistemi Elettronici PER Telecomunicazioni S.R.L.

In Sigla I.S.E.T. SRL (dále „I.S.E.T.“) se zabývá diametrálně odlišným, rozsáhlým souborem, jehož výsledkem je komplexní a specifické řešení zabezpečovacích systémů v odvětví drážní dopravy. Společnost VDS Rail S.R.L. (dále „VDS“) působí na odlišném trhu (železniční průmysl – produkty do kolejových vozidel), který se vyznačuje vysokými nároky, tj. zajištění bezpečnosti, konkurence a omezený vstup na trh, (ne)možnost substitutů výrobků atp. Společnosti D.E.C., I.S.E.T. a VDS mají vysoký podíl nehmotných aktiv na celkových aktivech oproti žalobci a ostatním referenčním společnostem, což je zřejmé i z jejich webových stránek. Kvantitativní kritérium týkající se nehmotných aktiv je běžně akceptováno i směrnicí Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále „směrnice OECD“). Jelikož žalobce vykazoval 0% podíl nehmotných aktiv, nebylo racionální ponechávat v referenčním vzorku společnosti, které vykazovaly vysoký podíl. Obchodní společnost nesoucí více funkcí má sice vyšší ziskový potenciál, nicméně podléhá i vyšším výkyvům, neboť podstupuje vyšší rizika spojená s danými funkcemi. Jejich vyloučení z referenčního vzorku tak nemusí vést ke snížení ziskovosti referenčního vzorku. Sám žalobce referenční vzorek „redukoval“ s cílem zajistit maximální srovnatelnost vybraných obchodních společností se žalobcem, a to z hlediska hlavní činnosti a funkcí. Žalovaný referenční vzorek zkoumal stejnou optikou. Správce daně se snažil nalézt takové obchodní společnosti (nezávislé transakce), které jsou alespoň „v jádru srovnatelné“ se žalobcem (s řízenou transakcí). Správce daně v rámci rozhodnutí o závazném posouzení „pouze“ hodnotil zvolenou metodu způsobu stanovení převodní ceny a způsob její tvorby. Samotnou srovnávací analýzou (nadto vyhotovenou pro rok 2019, nikoli pro rok 2013) a srovnatelností v ní uvedených obchodních společností se správce daně nezabýval, rozhodnutí tak nemohlo žalobci založit legitimní očekávání.

4. V podané replice žalobce připouští, že rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2023, č. j. 1 Afs 63/2023-57 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), došlo k definitivnímu potvrzení existující judikatury k interpretaci ustanovení § 148 odst. 1 až 3 daňového řádu a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů v jeho neprospěch. Dále setrvává na svých námitkách uvedených v žalobě. Zdůrazňuje, že daňové orgány nepodložily svá tvrzení o nesrovnatelnosti vyřazených společností relevantními a měřitelnými daty, neprovedly dostatečnou analýzu činnosti vyloučených společností, resp. způsobu, jak tvrzené rozdíly v jejich funkcích ovlivní jejich srovnatelnost. Odkazuje na pravidlo uvedené ve směrnici OECD, dle kterého má správce daně respektovat srovnávací analýzu provedenou daňovými subjekty a nevyžadovat od nich přesnost v převodních cenách. „V jádru srovnatelné“ jsou ty společnosti, u nichž činnost obdobná činnosti žalobce představuje podstatnou součást, nikoli pouze marginální část. Pouze z toho, že společnosti mají nehmotná aktiva, nebo jejich odběratelé působí ve specifické podoblasti průmyslového odvětví, nesrovnatelnost nevyplývá. Daňové orgány měly v rozhodnutí jasně definovat, jakým způsobem ovlivní rozdíly v odvětví odběratele srovnatelnost daných společností. Poté se měly pokusit o úpravu srovnatelnosti dle směrnice OECD. Teprve nebyla-li by úprava možná, mohly společnost ze vzorku vyloučit. Správce daně porušil oprávněná očekávání žalobkyně, neboť rozhodnutím o závazném posouzení potvrdil celý proces stanovení převodní ceny, včetně jejího výsledku, neboť přírážku ve výši 10 % označil za souladnou s principem tržního odstupu.
5. V podání ze dne 2. 4. 2024 žalobce upozorňuje na nové rozhodnutí o závazném posouzení ze dne 8. 2. 2024, č. j. 26908/24/4230-23791-709228, učiněné pro zdaňovací období let 2023,

2024, 2025, kterým správce daně potvrdil žalobcem stanovené rozpětí (tj. nikoli jen cílovou přírážku) jako tržní. Správcem daně nebyl zpochybněn ani vzorek srovnatelných společností, zahrnující společnosti Gonfrio a VDS. V rámci obou srovnávacích analýz předložených se žádostí o závazné posouzení žalobce vystupoval jako výrobce ve mzdě, což je funkčně-rizikový profil ještě méně srovnatelný s profilem *de facto* plnohodnotných entit nacházejících se ve vzorku srovnatelných společností oproti smluvnímu výrobcí, což byl profil žalobce v souzeném zdaňovacím období.

6. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 3. 5. 2024 setrvává na svých dosavadních závěrech a zdůrazňuje, že soud je při přezkumu napadeného rozhodnutí vázán skutkovým a právním stavem, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Dále uvádí, že žalobce z nového rozhodnutí o závazném posouzení vyvozuje závěry, které z něj vyvodit nelze, a přeceňuje jej.
7. V podání ze dne 16. 7. 2024 žalobce uvádí, že ve smyslu zásady volného hodnocení důkazů je povinností správce daně přihlídnout k jiným svým rozhodnutím. Správce daně nevysvětlil, proč se v doměřovacím řízení odchýlil od přístupu, který zvolil při posuzování metody stanovení převodních cen, a za obdobných okolností dvě sporované společnosti ve finálním vzorku neponechal.
8. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 29. 7. 2024 odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2024, č. j. 1 Afs 80/2023-58 (dále „rozsudek č. j. 1 Afs 80/2023“), vycházející ze skutečnosti, že závazné posouzení a daňová kontrola jsou zcela odlišnými instituty.
9. V podání ze dne 14. 10. 2024 žalobce uvádí, že na rozdíl od skutkové situace posuzované v rozsudku č. j. 1 Afs 80/2023-58 žalobce konkrétně označuje a předkládá rozhodnutí vydaná v jeho věcech, v nichž došlo k ponechání dvou společností ve finálním vzorku, které v rámci kontroly předcházejícího období v souzené věci byly z tohoto vzorku bez přesvědčivého zdůvodnění vyřazeny. Správce daně musel hodnotit vzorek vybraných společností pro stanovení výsledné ziskovosti. V rámci navazující daňové kontroly je správce daně vázán tímto závěrem o ziskovosti.

III. Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní; dále „s. ř. s.“), a řízení předcházející jeho vydání. Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.

III.A Prekluze práva stanovit daň

11. Krajský soud se v první řadě zabýval žalobní námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Dle žalobce došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně dne 1. 7. 2022.
12. Obecná právní úprava lhůty pro stanovení daně je obsažena v § 148 odst. 1 daňového řádu, dle kterého tato lhůta činí tři roky a počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání

řádného daňového tvrzení. V případě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 tato lhůta začala u žalobce běžet dne 1. 7. 2014.

13. Jelikož žalobce v daném zdaňovacím období vykázal ztrátu, má na délku lhůty vliv pravidlo obsažené v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení zjednodušeně platí, že pokud lze daňovou ztrátu uplatnit jako odčitatelnou položku v následujících zdaňovacích obdobích, lhůta pro vyměření končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze uplatnit daňovou ztrátu. Pravidlo, kdy lze daňovou ztrátu uplatnit jako odčitatelnou položku, stanoví § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle jeho věty první lze vzniklou daňovou ztrátu odečíst od základu daně nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po obdobích, za které se ztráta vyměruje. Jelikož tedy žalobce vykazoval daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2013, mohl ji uplatnit nejpozději ve zdaňovacím období roku 2018. Lhůta pro stanovení daně tudíž začala u žalobce běžet dne 1. 7. 2014 a měla skončit dne 1. 7. 2022.
14. Ke změně běhu takto stanovené lhůty pak mohlo dojít v situacích podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu. Takovou situací bylo zahájení daňové kontroly dne 9. 10. 2018, kterým došlo ve věci žalobce dle § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Jádrem sporu je pak otázka, zda v důsledku přerušení prekluzivní lhůty počala běžet nová obecná tříletá prekluzivní lhůta, nebo lhůta, jejíž délka je určena speciálním pravidlem obsaženým v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Ačkoliv soud nemůže upřít některým argumentům žalobce určitou logiku, ve svém souhrnu se jedná o poněkud umělou konstrukci, která je nejenže v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, ale také s úmyslem zákonodárce.
15. Již důvodová zpráva k zákonu č. 72/2000 Sb. (dostupná na www.psp.cz jako sněmovní tisk č. 377/0 pro volební období 1998-2002), který uvedené pravidlo poprvé zakotvil, hovoří o prodloužení lhůty pro stanovení daně. Zákonodárce tedy nechtěl konstruovat jakési oddělené pravidlo o tom, že první běh prekluzivní lhůty se prodlužuje, nicméně tato lhůta zůstává stále tříletá. Měl zjevně v úmyslu stanovit delší než tříletou lhůtu. Tomu pak odpovídají také judikurní závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, a ze dne 28. 7. 2023, č. j. 10 Afs 454/2021-53. Z nich plyne, že v případě přerušení běhu prekluzivní lhůty stanovené dle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů počíná běžet opět tato delší prekluzivní lhůta. Krajský soud nevidí důvod se od těchto závěrů odchýlit, a to ani s ohledem na obecnější východiska, na která žalobce s odkazem na jinou judikaturu Nejvyššího správního soudu (zejména rozsudky ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017-39, a ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48) poukazuje. Kromě toho, že se tato judikatura netýkala nyní řešené specifické otázky, nemá soud ani za to, že by jakkoliv kolidovala s uvedeným výkladem § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a § 148 odst. 3 daňového řádu. Předestřený výklad nelze označovat jako rozšiřující (naopak odpovídá textu zákona i vůli zákonodárce), nebo pro žalobce méně příznivý oproti alternativní rovnocenné variantě (jedná se podle názoru soudu naopak o jedinou přípustnou variantu výkladu zákona). Je nutno dodat, že ani v případě přerušení běhu prekluzivní lhůty nemůže nastat situace, kdy by lhůta pro stanovení daně byla neúměrně dlouhá. V každém případě se totiž uplatní maximální celková desetiletá lhůta stanovená v § 148 odst. 5 daňového řádu.
16. Z uvedeného vyplývá, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 byla u žalobce s ohledem na § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů osmiletá. Zahájením daňové kontroly 9. 10. 2018 proto počala znovu běžet tato osmiletá

lhůta. Její konec tak teoreticky připadal na den 9. 10. 2026. V důsledku limitace objektivní desetiletou lhůtou podle § 148 odst. 5 daňového řádu by však prekluzivní lhůta pro stanovení daně skončila nejpozději dnem 1. 7. 2024. Zdejší soud proto uzavírá, že dodatečný platební výměr i napadené rozhodnutí byly vydány před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Námitka žalobce není důvodná.

III.B Zákonnost stanovení referenčních cen

17. Kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 byla správcem daně vedena v rozsahu prověření nastavení převodních cen, transakcí a vztahů v rámci skupiny podniků ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Pro přehlednost soud uvádí, že transakce mezi spojenými podniky jsou obecně označovány jako závislé (řízené) transakce, a ceny uplatňované při takových transakcích jako závislé, resp. převodní či transferové. Dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů pak platí, že pokud se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, je správce daně oprávněn upravit základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl, není-li tento rozdíl uspokojivě doložen. Účelem citovaného ustanovení je zamezení krácení daně zneužitím vztahů mezi smluvními stranami, které na sobě nejsou nezávislé. Uplatní se zde princip tržního odstupu, jehož podstatou je porovnání podmínek závislé transakce s podmínkami těch nezávislých. Pro účely stanovení referenční ceny pro potřeby aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů lze využít postupu dle zásad zakotvených ve směrnici OECD, který je podrobněji rozveden v samostatných pokynech Ministerstva financí či Generálního finančního ředitelství (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47, a ze dne 23. 11. 2023, č. j. 10 Afs 407/2021-50).
18. Aby správce daně mohl přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musí v první řadě prokázat, že stranami posuzovaného smluvního vztahu jsou spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Druhou podmínkou pro uvedený postup je zjištění, že se ceny sjednané mezi nimi liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ve vztahu k oběma těmto skutečnostem tíží správce daně břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Následně je na správci daně, aby daňový subjekt se zjištěným rozdílem seznámil a poskytl mu dostatečný časový i věcný prostor k vyjádření a prokázání důvodnosti zjištěného rozdílu mezi převodní a referenční cenou, tedy k unesení důkazního břemene, které se v dané fázi řízení přenáší na žalobce (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61).
19. Daňové orgány v projednávané věci na základě výsledků daňové kontroly dospěly k závěru, že se převodní ceny sjednané mezi spojenými osobami (žalobce a jeho řídicí entita – Wistron Corporation Ltd.) liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek. Převodní ceny a výpočet ziskovosti stanovily na základě žalobcem předložené srovnávací analýzy k roku 2013 a v ní použité transakční metody čistého rozpětí (metoda TNMM), která zkoumá čisté ziskové rozpětí ve vztahu k příslušnému základu (porovnává finanční ukazatele související se závislou transakcí s finančními ukazateli souvisejícími se srovnatelnou nezávislou transakcí). Správce daně ověřil žalobcem předloženou srovnávací analýzu a dospěl k závěru,

že ve vzorku srovnatelných společností jsou nesprávně zahrnuty i závislé společnosti a společnosti, které působí v odlišných odvětvích, vyrábí rozdílné produkty, mají odlišný funkční a rizikový profil, respektive provádějí výzkum a vývoj a mají vyšší podíl nehmotného majetku. V důsledku toho vyloučil šest společností ze srovnatelného vzorku, přepočtl dosaženou ziskovost a stanovil požadovanou ziskovost, které měl žalobce dosahovat v souladu s principem tržního odstupu. Jelikož žalobce dle názoru správce daně ani odpovědí na výzvu k prokázání skutečností uspokojivě nedoložil rozdíl mezi výší jím dosažené záporné čisté ziskové přírážky (-9,09 %) a tržním rozpětím čisté ziskové přírážky zjištěným u srovnatelných subjektů ve výši 1,54 – 11,47 %, správce daně uzavřel, že minimální přírážku k nákladům, která by daňovému subjektu zaručila dosažení obvyklé tržní ziskovosti, představuje hodnota 1,54 %. Na základě toho vydal správce daně dodatečný platební výměr, který je spolu s napadeným rozhodnutím předmětem řízení v projednávané věci.

20. V projednávané věci není sporu o tom, že žalobce a obchodní korporace Wistron Corporation Ltd., která žalobce ze 100 % nepřímou vlastní, jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Stejně tak nečiní žalobce sporným to, že jím sjednané ceny se lišily od cen obvyklých (žalobce uznává, že čistá zisková přírážka -9,09 % neodpovídá principu tržního odstupu). Předmětem sporu je však otázka, jak moc se tyto ceny lišily a zda správce daně zjistil pro účely doměření konkrétní výše daně na základě daného ustanovení referenční cenu v souladu se zákonem.
21. K žalobním námitkám směřujícím proti vyloučení čtyř společností (D.E.C., Gonfrio, I.S.E.T. a VDS) ze vzorku srovnatelných společností soud v první řadě souhrnně uvádí, že žalovaný i správce daně srovnatelnost každé z vyloučených společností se žalobcem hodnotili komplexně a svůj závěr o nesrovnatelnosti každé z nich podpořili hodnocením více skutečností ve svém souhrnu. Vycházeli z informací, které získali svou vlastní činností, i z těch, které jim poskytl žalobce, ze směrnice OECD i pokynů Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství. Žalobce naproti tomu nepředkládá vlastní komplexní hodnocení všech zjištěných skutečností ve vztahu ke každé z těchto společností, které by konkurovalo komplexnímu vyhodnocení provedenému daňovými orgány. Naopak izolovaně hodnotí jednotlivé dílčí aspekty, které daňové orgány mimo jiné hodnotily. Tato žalobní strategie však vede k tomu, že se soud skutečně musí zaměřit na to, co je obsahem žalobních bodů, tj. *de facto* na otázku, zda mají hodnocené aspekty vypovídací hodnotu a zda bylo jejich hodnocení ze strany daňových orgánů konzistentní a souladné se zákonem. V důsledku toho by ovšem soud mohl prohlásit vyloučení konkrétní společnosti ze vzorku jako protiprávní pouze v případě, že by se takto podařilo žalobci zpochybnit skutečně všechny aspekty, které daňové orgány vedly u dané společnosti k závěru, že je se žalobcem nesrovnatelná. Podařilo-li by se žalobci zpochybnit pouze některý z dílčích aspektů, bez dalšího by to nemohlo vést k závěru, že komplexní hodnocení všech aspektů provedené daňovými orgány neobstojí. Žalobce totiž nic takového nenamítá a nemůže se jednat ani o důsledek zjevný, neboť závěry daňových orgánů nejsou založeny na jakémsi kumulativním naplnění dílčích kritérií, nýbrž na posouzení všech zjištěných skutečností ve svém souhrnu.
22. Zároveň je nutno zdůraznit, že důkazní břemeno tíží správce daně primárně k prokázání skutečnosti, že se závislé ceny liší od cen obvyklých. Toto důkazní břemeno daňové orgány bezesporu unesly a sám žalobce existenci daného rozdílu v cenách uznává. Důkazní břemeno správce daně však již nelze chápat tak, že by musel s absolutní přesností zjistit jakousi jedinou možnou objektivně existující částku, která odpovídá ceně obvyklé. Obvyklá

cena bude zpravidla dána intervalem a úkolem správce daně bude za použití přípustných metod v rámci tohoto rozmezí zjistit obvyklou cenu dostatečně spolehlivě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2024, č. j. 1 Afs 80/2023-58, bod 55). Jak ostatně Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval (rozsudky ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001-53, ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, nebo ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 472/2018-57), soudnímu přezkumu podléhá primárně volba použité metody zjištění obvyklé ceny (zvláště odchýlí-li se správce daně od metody preferované daňovým subjektem), nikoliv již výběr dílčích kritérií. Správní soudy nejsou oprávněny daňovým orgánům určovat, ke kterému z kritérií mají pro určení ceny obvyklé přihlížet či jakou váhu mu mají přisuzovat. V rozsudku ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, (publikováno pod č. 1852/2009 Sb. NSS) Nejvyšší správní soud také výslovně uvedl, že je na uvážení správce daně, které subjekty zahrne do vzorku pro zjištění ceny obvyklé, pouze musí zvolené subjekty korespondovat se situací daňového subjektu a své úvahy o výběru musí správce daně odůvodnit.

23. Z uvedených důvodů nelze jako pochybení vnímat to, že daňové orgány neurčily žádnou hranici, od které již míra naplnění určitého ukazatele vede k závěru o nesrovnatelnosti společnosti se žalobcem. Jakkoliv totiž konkrétní míra naplnění určitého ukazatele může mít vliv na celkové srovnání se žalobcem, nejedná se o žádný univerzální ukazatel, který by sám o sobě o srovnatelnosti vždy vypovídal. Ani soud proto nemůže určit žádné hranice (např. v případě podílu nehmotného majetku na celkových aktivech nebo podílu výzkumu a vývoje na celkové činnosti), při jejichž překročení již nelze určitou společnost považovat za srovnatelnou se žalobcem. Stejně jako žalovaný bude soud za klíčové považovat posouzení všech relevantních skutečností ve svém souhrnu. Izolované hodnocení jediného faktoru bez zohlednění všech specifik konkrétní situace by nemělo oporu v právní úpravě a odporovalo by zásadám materiální pravdy a volného hodnocení důkazů.
24. Zároveň je potřeba uvést, že k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí by mohlo vést pouze zjištění, že ze srovnávacího vzorku byla vyloučena společnost, jejíž čistá zisková přírážka by ovlivnila zjištěnou obvyklou tržní ziskovost ve prospěch žalobce. V opačném případě by se totiž jednalo o vadu, která by neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. K ovlivnění zjištěné obvyklé tržní ziskovosti by přitom mohlo dojít pouze v případě, že by vyloučená společnost měla vážený průměr čistých ziskových přírážek za roky 2011 až 2013 nižší než 1,54 %. Pouze v takovém případě by totiž mohlo dojít k posunu mezikvartilového rozpětí (ve prospěch žalobce), jehož spodní hranice je použita jako obvyklá tržní ziskovost pro účely aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. S ohledem na tyto úvahy by nezákonnost napadeného rozhodnutí nepřicházela v úvahu, pokud by se žalobci podařilo zpochybnit pouze vyloučení společností Gonfrio a I.S.E.T., jejichž vážený průměr čistých ziskových přírážek činil 5,39 % a 8,34 %. Námitky, jimiž se snaží žalobce zdůvodnit, proč jsou podle něj tyto společnosti se žalobcem srovnatelné, tedy z povahy věci nemohou vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Krajský soud se jimi proto podrobněji nezabýval. Ke zrušení napadeného rozhodnutí by mohlo vést pouze zpochybnění vyloučení společností D.E.C. či VDS, jejichž vážený průměr čistých ziskových přírážek činil -0,03 % a -5,82 %. Krajský soud se proto v rámci posouzení důvodnosti žaloby zaměří na skutečnosti, které ve svém souhrnu vedly daňové orgány k vyloučení právě těchto dvou společností.
25. K vyloučení společnosti D.E.C. ze srovnávací analýzy přistoupil správce daně z několika důvodů. Především poukázal na to, že produktové a sektorové portfolio této společnosti je

výrazně diverzifikované, v důsledku čehož je společnost schopna pokles poptávky po jednom produktu kompenzovat nárůstem poptávky po jiném produktu. Takovýto manipulační rámec není s ohledem na úzké výrobní portfolio u žalobce možný, z čehož plyne rozdíl ve funkcích a nesených rizicích mezi těmito společnostmi. Zároveň správce daně zdůraznil, že tento subjekt se podílí nejenom na samotné výrobě, ale i na řadě dalších stěžejních funkcí pro své zákazníky, jako je vývojová činnost včetně návrhu a výroby prototypů či marketing. Vedle toho správce daně poukázal také na to, že se společnost D.E.C. na rozdíl od žalobce orientuje na mnohem širší škálu odvětví, a to navíc nikoliv na spotřební elektroniku. Dalším rozdílem je skutečnost, že společnost D.E.C. poskytuje zákazníkům nejen hardware, ale také firmwarové a softwarové řešení. Kromě toho správce daně zjistil u tohoto subjektu vyšší podíl nehmotných aktiv na celkových aktivech (8,31 % v roce 2013 a 6,15 % v roce 2012), zatímco žalobce vykazuje nulový podíl.

26. Vyloučení společnosti VDS ze srovnávací analýzy správce daně odůvodnil její úzkou vazbou na vysoce specializované odvětví železničního průmyslu, kam poskytuje většinu svého produktového portfolia v podobě dopravních aplikací. Počet jejích potenciálních zákazníků je omezený, neboť jsou jimi výrobci vlaků či systémoví integrátoři v odvětví železnice. Argumentaci správce daně ještě doplnil žalovaný na str. 22 a 23 napadeného rozhodnutí, kde podrobně vypořádal odvolací námitky žalobce, a odkázal konkrétní certifikace a standardy kvality, které výrobky společnosti VDS musí na rozdíl od výrobků žalobce splňovat. Žalovaný mimo jiné poukázal i na omezený počet potenciálních zákazníků společnosti VDS ve srovnání s počtem potenciálních zákazníků daňového subjektu, kteří mohou působit napříč odvětvími. Další z indicií nasvědčujících závěru o funkční odlišnosti dané společnosti od žalobce byl významný podíl nehmotných aktiv na celkových aktivech společnosti. Vedle toho daňové orgány poukázaly na to, že výroba elektronických zařízení tvoří podstatnou část portfolia společnosti VDS. Tou je totiž návrh a tvorba aplikací – systémů, ve kterých jsou následně elektronická zařízení využívána.
27. Soud se dále zabýval tím, zda jsou jednotlivé faktory, které vzaly daňové orgány při svém hodnocení v úvahu, relevantní a zda byly hodnoceny konzistentně. S touto problematikou se totiž pojí několik žalobních námitek.
28. Žalobce předně namítá vnitřní rozpornost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že se žalovaný nevypořádal s důsledkem provedení vyloučení společností z předloženého vzorku, kterým je paradoxně zvýšení ziskovosti vzorku, ačkoliv byly vyloučeny právě společnosti, které by měly mít dle úvah správce daně vyšší ziskovost. Zdejší soud námitce žalobce nepřisvědčuje. Žalovaný neměl povinnost zjišťovat důvody konkrétní míry ziskovosti srovnávaných společností v jednotlivých obdobích a objasňovat je. Aby dostal požadavku přezkoumatelnosti a konzistentnosti rozhodnutí, měl povinnost určit a odůvodnit, zda je ta která společnost subjektem srovnatelným se žalobcem, či nikoliv. Skutečnost, že některé společnosti mimo jiné nesou více funkcí a rizik, a mají tudíž také vyšší ziskový potenciál, je pro posouzení srovnatelnosti relevantní. Vyšší ziskový potenciál ovšem neznamená, že by daná společnost musela vždy a za všech okolností dosahovat vyššího zisku. Hospodářský výsledek každé společnosti může kolísat, přičemž u společností nesoucích vyšší rizika mohou být takové výkyvy ještě výraznější (právě proto se zde hovoří o rizikovosti). Bylo-li tedy důsledkem vyloučení některých společností ze vzorku snížení ziskovosti vzorku, nejedná se dle názoru zdejšího soudu o důsledek překvapivý, vyžadující podrobnější odůvodňování správcem daně či žalovaným. Uvedená úvaha správce daně pak nezakládá vnitřní rozpornost ani nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

29. Žalobce dále namítá, že daňové orgány neprokázaly, jakým způsobem rozdílnost odvětví, ve kterém působí hlavní odběratelé srovnávaných společností, vede k nesrovnatelnosti dosažené míry ziskovosti. K tomu soud uvádí, že rozdílnost odvětví, ve kterém působí hlavní odběratelé, se promítá do povahy produktů, které odebírají. Nemusí tedy nevyhnutelně vést k rozdílné míře ziskovosti, nicméně zcela jistě jde o jednu z relevantních skutečností, které ve svém souhrnu vypovídají o podobnosti či odlišnosti porovnávaných subjektů. A právě takovou váhu správce daně i žalovaný danému aspektu přisoudili a krajský soud jim nemá co vytknout. Vyloučení společností D.E.C. a VDS není založeno výlučně na závěru, že hlavní odběratelé těchto společností působí v rozdílném odvětví.
30. Žalobce má za to, že žalovaný zaměňuje odvětví, ve kterém je výrobek využíván, s odvětvím činnosti jeho výrobce (které je srovnatelné s odvětvím žalobce). Ani této námitce nelze přisvědčit. Správce daně ani žalovaný daná odvětví nezaměňují. Odlišují odvětví, ve kterém působí srovnávané společnosti a odvětví, ve kterých působí jejich odběratelé. Podstatou argumentace daňových orgánů byl poukaz na to, že samotné produktové portfolio srovnávaných společností je odlišné, podstatně širší, či naopak podstatně užší. I kdyby snad v některých případech použily daňové orgány pojmy odvětví či trh ne zcela přesně, z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, co je oním kritériem, které při porovnávání jednotlivých společností se žalobcem použily.
31. Žalobce také namítá, že žalovaný přeceňuje význam odvětví, ve kterém působí odběratelé vyloučených subjektů. Na tuto otázku opět nelze nahlížet izolovaně, ale ve vztahu ke konkrétnímu odvětví, které žalovaný považuje za odlišné. V případě železničního průmyslu (tj. u společnosti VDS) byl tento závěr žalovaného podpořen konkrétními argumenty o specifických požadavcích daného odvětví na produkty (odolnost proti širokému rozsahu provozních teplot, dodatečná ochrana před vodou, prachem, vlhkostí, korozí, vibracemi apod.). Krajský soud má za to, že se jedná o kritérium relevantní. Z hodnocení přitom neplyne, že by byl tomuto kritériu přisuzován jakýsi vyšší význam a že by žalovaný dovozoval své závěry pouze z něj, jak namítá žalobce. Jak již soud opakovaně uvedl, vyloučení každé ze společností ze srovnávacího vzorku bylo odůvodněno komplexním vyhodnocením všech relevantních skutečností. Zdejší soud proto nemá na rozdíl od žalobce za to, že by daňové orgány ve věci přisuzovaly nepřiměřený význam nepodstatným detailům. Je to naopak žalobce, kdo se zaměřuje na jednotlivosti, které by samy o sobě nemohly vést k závěru o nesrovnatelnosti společností se žalobcem.
32. Za relevantní kritérium lze podle soudu považovat také podíl nehmotných aktiv na celkových aktivech. V obecné rovině sice lze přisvědčit žalobci, že pouhým poukazem na hodnotu nehmotných aktiv žalovaný neprokázal faktický výkon aktivit vyloučených společností v oblasti výzkumu a vývoje. V projednávané věci však závěry žalovaného nevycházely izolovaně z hodnoty podílu nehmotných aktiv. Tato hodnota spíše podporovala zjištění daňových orgánů o tom, že se daná společnost výzkumem a vývojem zabývá, a to v rozsahu, který tvoří významnou část činnosti dané společnosti, čímž se srovnatelnost daných společností se žalobcem snižuje. V projednávané věci je podstatné také to, že vysoký podíl nehmotných aktiv u vyloučených společností převyšoval nejen podíl nehmotných aktiv žalobce, ale i ostatních společností v referenčním vzorku. Postup žalovaného tak nelze hodnotit jako nahodilý. Stejně tak nelze říci, že by žalovaný uvedený argument použil jen v případě některých společností a u jiných (se stejným nebo vyšším podílem) nikoli.

33. Dle názoru žalobce by v důsledku aplikace kritérií zvolených žalovaným mohly být ze srovnávací analýzy vyloučeny i další společnosti, které však byly ve vzorku ponechány. K této námitce soud předesílá, že srovnávací analýza vyhotovená pro rok 2013 byla důkazem předloženým samotným žalobcem. Žalovaný v rámci hodnocení tohoto důkazu zpochybnil toliko jeho dílčí části a ve vztahu k nim napadené rozhodnutí odůvodnil. Neshledal-li u dalších subjektů, které považoval za srovnatelné sám žalobce, podstatné odlišnosti, nebylo jeho povinností tuto nespornou skutečnost podrobněji odůvodňovat. Uvedenou námitku lze nicméně vyložit i tak, že podle žalobce daňové orgány neaplikovaly zvolená kritéria konzistentně. V tomto směru se jistě jedná o námitku relevantní. Jejím úskalím je ovšem opět skutečnost, že žalobce zde staví na zcela izolovaném hodnocení dílčího kritéria, nikoliv na porovnání dvou společností (jedné vyloučené ze vzorku a druhé ponechané v tomto vzorku) v jejich úplnosti. Žalobce v žalobě „pro ilustraci“ předkládá výčet potenciálně vyloučitelných společností, u kterého vychází toliko z informací uvedených na webových stránkách a neprovádí komplexní hodnocení všech faktorů, které vedly k vyloučení společnosti D.E.C. či VDS. Za této situace není žalobní argumentace způsobilá zpochybnit konzistentní uplatňování zvolených kritérií (proto soud ani těmito webovými stránkami neprováděl dokazování). Spíše pro doplnění soud uvádí, že daňové orgány odůvodnily své závěry nejen informacemi z webových stránek, ale také daty z externí databáze Orbis či z výročních zpráv.
34. S ohledem na výše uvedené krajský soud uzavírá, že daňové orgány určily vzorek srovnávaných společností a v důsledku toho také tržní rozpětí čisté ziskové přírážky (tj. „obvyklou cenu“) dostatečně spolehlivě. K omezení žalobcem předloženého srovnávacího vzorku použily daňové orgány relevantní kritéria, která aplikovaly konzistentně a dospěly k závěrům, které jsou výsledkem přesvědčivého, komplexního a logicky konzistentního vyhodnocení všech relevantních skutečností. Námitky směřující proti zákonnosti stanovení referenčních cen jsou proto nedůvodné.

III.C Porušení zásady legitimního očekávání

35. Žalobce namítá, že daňové orgány vydanými rozhodnutími porušili zásadu legitimního očekávání, resp. § 8 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Uvedené pochybení spatřuje v tom, že společnosti, které v projednávané věci daňové orgány vyloučily ze vzorku jako nesrovnatelné, naopak akceptovaly jako srovnatelné pro účely závazného posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávána mezi spojenými osobami pro roky 2020 až 2022.
36. Dle § 38nc odst. 1 zákona o daních z příjmů může poplatník, který v obchodním vztahu sjednává cenu se spojenou osobou požádat správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda způsob, jakým byla cena vytvořena, odpovídá způsobu, kterým by byla vytvořena cena sjednaná mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalobce takovou žádost správci daně podal pro roky 2020, 2021 a 2022 a přiložil k ní srovnávací analýzu vztahující se k roku 2019. Na základě této žádosti správce daně vydal rozhodnutí o závazném posouzení.
37. Podle názoru soudu toto rozhodnutí nemohlo založit legitimní očekávání žalobce a nepředstavuje porušení § 8 odst. 2 daňového řádu, a to ze tří důvodů. Zprvu, jednalo se o jediné rozhodnutí (před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí). Zadruhé, vztahovalo se k jinému (podstatně vzdálenému) časovému období. Zatřetí, řízení o závazném posouzení

je svým charakterem (zejména způsobem a intenzitou prověřování tvrzení daňového subjektu) podstatně odlišné od daňové kontroly.

38. K prvnímu důvodu soud uvádí, že legitimní očekávání může založit toliko ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost správního orgánu, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, publ. pod č. 1915/2009 Sb. NSS). Existenci jednoho rozhodnutí správce daně nelze bez dalšího pokládat za správní praxi zakládající legitimní očekávání. Existují-li dvě rozhodnutí, která docházejí k opačným závěrům, neplyne z právní úpravy automatická přednost prvně vydaného rozhodnutí před druhým. Zásadu obsaženou v § 8 odst. 2 daňového řádu naplňují také zákonná pravidla umožňující „odklizení“ toho ze vzájemně kolidujících rozhodnutí, které je skutečně nezákonné (např. v rámci přezkumného řízení, jsou-li pro ně splněny zákonné podmínky). Úkolem soudu přitom v nyní projednávané věci není hodnotit, zda bylo rozhodnutí o závazném posouzení zákonné, nýbrž výlučně v mezích žalobních bodů posoudit zákonnost nyní napadeného rozhodnutí. Ta přitom nemůže být zpochybněna pouhou existencí jednoho rozhodnutí vydaného v na první pohled podobné (avšak při podrobnějším pohledu zásadně odlišné – viz dále) věci, jestliže má navíc tvrzená kolize vyplývat toliko z implicitního názoru správce daně.
39. Druhou podstatnou skutečností je časový odstup mezi obdobím, které bylo v posuzované věci kontrolováno, a obdobím, pro které bylo vydáno rozhodnutí o závazném posouzení (roky 2020 až 2022). V první řadě žalobci z povahy věci nemohlo v roce 2013, kdy za závislé ceny obchodoval, ani v roce 2014, kdy na základě závislých cen deklaroval svou daňovou povinnost, vzniknout žádné očekávání plynoucí z rozhodnutí vydaného dne 15. 6. 2020. Ostatně žalobce fakticky uznává, že daňovou povinnost deklaroval v rozporu se zákonem. I kdyby soud hodnotil spíše procesní aspekt zásady legitimního očekávání (tj. očekávání, že se daňové orgány v době rozhodování v nyní projednávané věci budou řídit implicitní úvahou správce daně údajně plynoucí z rozhodnutí správce daně o závazném posouzení), nemohl by odhlédnout od skutečnosti, že i v takovém případě by o legitimním očekávání bylo možné hovořit pouze v případě, že by skutkové situace posuzované oběma rozhodnutími byly srovnatelné. Jestliže předmětem jednoho rozhodnutí je situace na trhu v roce 2013 a předmětem druhého je situace na trhu v roce 2020, jen stěží lze hovořit o srovnatelných skutkových situacích. O rozdílném stavu trhu v daných obdobích ostatně vypovídá mimo jiné také samotná skutečnost, že ve vztahu k roku 2013 správce daně zjistil obvyklou čistou ziskovou přírážku ve výši 1,54 %, zatímco v rozhodnutí o závazném posouzení byla obvyklá čistá zisková přírážka zjištěna ve výši 10 %.
40. V neposlední řadě soud souhlasí se žalovaným v tom, že závazné posouzení a daňová kontrola jsou zcela odlišnými instituty. Rozhodovací proces správce daně týkající se posouzení způsobu cenotvorby mezi spojenými osobami je na rozdíl od samotného průběhu daňové kontroly veden v obecnější rovině. Rozhodnutí o závazném posouzení je založeno výlučně na vyhodnocení obecných parametrů a vychází takřka výlučně z tvrzení daňového subjektu a jím předložených podkladů. Rozhodnutí o doměření daně je naproti tomu založeno na detailním prověření konkrétní daňové povinnosti, která se váže ke konkrétním příjmům daňového subjektu. Předmětem obou rozhodnutí tedy není rozhodnutí o téže právní otázce. Soud souhlasí se žalobcem v tom, že by správce daně měl při rozhodování o závazném posouzení prověřovat také správnost kritérií, která daňový subjekt vedla k výběru konkrétního vzorku srovnatelných společností. Neznamená to

ovšem, že by takové prověřování mělo probíhat stejně zevrubně jako při daňové kontrole. Ostatně i Pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-32, sdělení k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami, a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny, vychází z premisy, že správce daně při rozhodování o závazném posouzení neověřuje veškeré finanční ukazatele, skutečnou výši nákladů a výnosů, skutečný objem plnění, parametry výrobků a služeb, ani nestanovuje případnou náhradní metodu. Správce daně toliko vyhodnocuje údaje poskytnuté daňovým subjektem v otázce nastaveného způsobu tvorby ceny mezi spojenými osobami (srov. též již citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 80/2023-58). Ať už však správce daně při rozhodování o závazném posouzení postupoval v souladu se zákonem či nikoliv, tato otázka se nemůže promítat do zákonnosti nyní napadeného rozhodnutí a vybočuje z předmětu tohoto řízení.

41. Rozhodnutí o závazném posouzení pro poplatníka tedy sice znamená určitý stupeň jistoty v otázce, jak bude správce daně posuzovat jím nastavený způsob vytvoření ceny se spojenou osobou, ale 1) nejedná se o jistotu absolutní, 2) nelze očekávání plynoucí z daného rozhodnutí automaticky rozšiřovat na jiná zdaňovací období, než pro která bylo vydáno, a 3) nelze očekávání dovozovat z údajného implicitního názoru správce daně, který ve skutečnosti vůbec vyjádřen být nemusel. Ve vztahu k dřívějšímu období by rozhodnutí o závazném posouzení mělo vypovídací hodnotu, pokud by skutková situace mezi lety 2013 a 2020 byla shodná, čemuž zjištěné skutečnosti nenasvědčují (viz výše). Kromě toho onen implicitní názor správce daně žalobce dovozuje z domněnky, že správce daně při rozhodování o závazném posouzení důkladně kontroloval srovnatelnost společností zařazených do srovnávacího vzorku. Žalovaný ovšem výslovně uvedl, že tak správce daně nepostupoval. Je přitom nepodstatné, jaké důsledky může mít tato skutečnost pro rozhodnutí o závazném posouzení. Podstatné naopak je to, že implicitní názor, o nějž se žalobce opírá, ve skutečnosti nebyl vůbec, ani implicitně, vyjádřen. I kdyby tedy byly situace v letech 2013 a 2020 srovnatelné, žalovaný jasně vyjádřil důvod, pro který se správce daně mohl od rozhodnutí o závazném posouzení odchýlit. Soud přitom souhlasí s tím, že se jedná o důvod dostatečný. Pro úplnost však lze dodat, že odlišení obou rozhodnutí může být vyjádřeno také implicitně tím, že z odůvodnění bude patrné, proč nebylo možné postupovat tak, jak bylo postupováno ve srovnávané věci, tj. rozhodnutí se vypořádá s argumenty, které vedly správní orgán k odlišnému postupu v jiné věci. K tomu v nyní projednávané věci přitom taktéž došlo, neboť rozhodnutí o závazném posouzení žádné argumenty pro ponechání jednotlivých společností ve srovnávacím vzorku neobsahuje, kdežto nyní napadené rozhodnutí vyřazení jednotlivých společností ze srovnávacího vzorku podrobně zdůvodňuje.
42. Zdejší soud proto ve shodě se žalovaným uzavírá, že rozhodnutí o závazném posouzení pro zdaňovací období let 2020, 2021 a 2022 nezaložilo žalobci legitimní očekávání ve vztahu k posouzení daňové povinnosti žalobce za zdaňovací období roku 2013 na základě provedené daňové kontroly. Ze stejných důvodů takové legitimní očekávání nemohlo založit ani následné rozhodnutí o závazném posouzení ze dne 8. 2. 2024, vydané správcem daně pro zdaňovací období let 2023, 2024 a 2025, na které žalobce odkazuje a předkládá jej ve svém podání ze dne 2. 4. 2024. Proto a dále z důvodu, že se jedná o důkaz o skutečnostech, které nastaly až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí (prokazovanou skutečností měl být odlišný postup správce daně při rozhodování dne 8. 2. 2024), soud neprováděl dokazování tímto rozhodnutím, ani benchmarkovou analýzou, která byla podkladem pro toto rozhodnutí.

IV. Shrnutí a náklady řízení

43. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
44. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 20. listopadu 2024

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu