



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **RR Donnelley Czech s.r.o.**, se sídlem Tuřanka 1328/102, Brno, zastoupený BDO Czech Republic s.r.o., se sídlem Nádražní 344/23, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2024, č. j. 55 Af 34/2022-44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč** k rukám jeho zástupce BDO Czech Republic s.r.o. do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 12. 9. 2022, č. j. 31935/22/5200-11431-706481, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 23958/21/4222-21794-302647. Tímto rozhodnutím byla žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 61 650 Kč a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 12 312 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 29. 1. 2024, č. j. 55 Af 34/2022-44, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud aproboval závěr žalovaného, že část transakce „*nákup části materiálu do vlastnictví na příkaz společnosti Banta Irsko*“ měla být podrobena aplikaci § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a označil za nedůvodné také námitky žalobce, že nákupem diskových jednotek (dále jen „HDD“) do vlastnictví zvýšil svůj obrát a že své finanční prostředky žádným způsobem nezhodnocoval.

[4] Krajský soud však dospěl k závěru, že správce daně (potažmo žalovaný) neunesl tíhu důkazního břemene při stanovení referenční ceny. Zdůraznil, že správní orgány sice transakci vymezily jako bezrizikovou, ovšem dále rezignovaly na dostatečné odůvodnění svého rozhodnutí, neboť z obsahu spisu ani z napadeného rozhodnutí není patrna žádná snaha o náležité zjištění referenční ceny a výběr adekvátního vzorku srovnatelných transakcí. Je to však správce daně, který musí nejen tvrdit, ale zejména prokázat rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou. Pokud ale srovnatelné transakce neexistují, pak podle krajského soudu v napadeném rozhodnutí abscentuje hlubší úvaha, proč jde o tak specifickou transakci, že srovnávací vzorek není možno sestavit. Jak k takovému závěru správce daně, resp. žalovaný dospěl, však ze spisu nevyplývá a napadené rozhodnutí je proto v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[5] Krajský soud podotkl, že pokud by skutečně nebylo možno sestavit srovnávací vzorek, pak by bylo lze v obecné rovině akceptovat úvahu správních orgánů, že danou transakci lze připodobnit k vkladu finančních prostředků, který je zhodnocen úrokem. V tom případě se ale měly správní orgány pokusit sestavit srovnávací vzorek vkladových transakcí, jež by byly alespoň rámcově srovnatelné s posuzovanou transakcí. Správní orgány však takto nepostupovaly a bez dalšího aplikovaly úrokovou sazbu USD LIBOR, jejíž použití odůvodnily pouze tím, že tato sazba je vedena v USD, v nichž žalobce převážně nakupoval, a protože se jednalo o průměrnou roční částku vázanou v zásobách. Jiné aspekty přitom zkoumány nebyly, byť žalobce důvodně poukázal na to, že sazba USD LIBOR určuje referenční úrokovou míru pro krátkodobé mezinárodní mezibankovní půjčky. Ani krajskému soudu totiž nedává aplikace této sazby v projednávané věci smysl, neboť žalobce ani společnost Banta Irsko nejsou bankovními institucemi. Ani použití této sazby tak není dostatečně odůvodněno, a proto je napadené rozhodnutí i v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

III.

[6] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7] Stěžovatel má za to, že postup správce daně při stanovení referenční ceny byl souladný s principy vyplývajícími z relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Správce daně vzhledem k neexistenci dat o cenách podobných transakcí mezi reálně existujícími nezávislými subjekty použil pro stanovení referenční ceny jako totožnou či přinejmenším alespoň v jádru srovnatelnou (a pro žalobce nejvýhodnější) sazbu USD

pokračování

LIBOR a prokazatelně takto vyčíslil rozdíl ve výši odměny při poskytování služeb žalobcem společnosti Banta Irsko, tedy rozdíl mezi cenou sjednanou mezi ním a touto společností a cenou, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalobce, byť byl se zjištěným rozdílem seznámen a byl vyzván k jeho doložení, rozdíl mezi cenou sjednanou se společností Banta Irsko a cenou obvyklou uspokojivě nedoložil. Postup správce daně, který zvýšil základ daně o částku ve výši 324 017 Kč a zvýšil daňovou povinnost žalobce o 61 560 Kč, je nutno označit za souladný s § 23 odst. 7 ZDP a judikaturou Nejvyššího správního soudu. Podle stěžovatele tak nebyly splněny podmínky pro zrušení napadeného rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost z nedostatku důvodů. O tom, že napadené rozhodnutí touto vadou netrpí, svědčí ostatně i to, že krajský soud závěrům stěžovatele stejně jako žalobce věcně oponoval, což by však nebylo možné, pokud by napadené rozhodnutí bylo skutečně nepřezkoumatelné. V konečném důsledku byl jen oddálen okamžik, kdy spor bude krajským soudem uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení ani koneckonců ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy.

[8] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[9] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že stěžovatel odůvodňuje použití sazby USD LIBOR bezrizikovostí posuzované transakce, kdy míru rizika připodobňuje ke krátkodobým mezibankovním operacím. S takovýmto srovnáním žalobce nesouhlasí s ohledem na podnikatelskou strategii, která je jedním z aspektů srovnatelnosti, jenž by měl být vzat do úvahy při hledání referenční ceny. Podnikatelskou strategií žalobce, jež měla zajistit generování dostatečného zisku, bylo poskytování výrobní služby spočívající v kompletaci disků. S ohledem na odlišnost podnikatelských strategií nelze souhlasit s návrhem krajského soudu na sestavení srovnávacího vzorku úrokových sazeb vkladů finančních prostředků, neboť je zřejmé, že posuzovaná transakce byla podrobena zcela odlišným regulatorním požadavkům a kladla zcela odlišné nároky na typy činností, jež byly nezbytné pro tvorbu zisku. Obecně nelze považovat nákup zásob pro výrobu za bezrizikové vynaložení finančních prostředků, neboť hrozí riziko znehodnocení či krádeže. U vložených finančních prostředků je třeba vzít v úvahu rizika, jež jsou dána typem vkladu. V případě žalobce byl však nákup zásob zcela bez rizika. Odběratel na sebe převzal všechna rizika, tedy jak riziko prodeje zásob, tak rizika jejich ztráty a poškození. Přičemž náklady, které byly vynaloženy na skladování těchto zásob (nájem skladu, energie, mzdy skladníků, přepravní náklady apod.), byly zahrnuty do základny pro obchodní přírážku. Tudíž z těchto nákladů dostal žalobce odměnu v podobě přírážky 12,5 %. Lze tedy konstatovat, že rizika plynoucí z nákupu zásob byla menší, než u mezibankovních transakcí a nelze takové srovnání činit. V průběhu daňové kontroly bylo doloženo, že způsob stanovení odměny za výrobní služby bral do úvahy rizika, jimž byl žalobce v rámci skupiny spojených osob vystaven a refletoval je ve výši ziskové přírážky, jež žalobci náležela. Stěžovatel výši této přírážky nikterak nezpochybnil. Rozdělením transakce prodeje výrobních služeb na dvě složky se stěžovatel pokouší dosáhnout existence samostatné finanční transakce. K tomu žalobce zdůraznil, že finanční prostředky vynaložené na nákup zásob se do výsledku hospodaření promítly jako náklad pouze v případě, kdy tyto zásoby byly spotřebovány pro výrobu. Žalobce nebyl vystaven jakémukoliv riziku z titulu nákupu zásob, a tudíž měl

z pozice smluvního výrobce v odměně garantováno, že finanční prostředky investované do poskytování výrobních služeb mu budou vráceny navýšené o ziskovou přírážku. Pokud tedy stěžovatel chtěl rozporovat způsob stanovení odměny žalobce v transakcích se spojenými osobami, měl k tomuto použít vzorek výrobních společností se srovnatelnou výší zásob a testovat jimi dosaženou profitabilitu. Pouze tak bylo možné získat vzorek výrobních společností se srovnatelnou podnikatelskou strategií, jež v oblasti investic do zásob čelily srovnatelným rizikům. Argumentace správce daně, že sestavení srovnávací analýzy nebylo nezbytné, je zcela v rozporu se zásadami postupu, jakým by měla být nalezena referenční cena. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP považuje za srovnatelnou (referenční) pouze takovou cenu, která byla sjednána za srovnatelných podmínek jako posuzovaná transakce.

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.*

[13] Ke zjištění rozdílu mezi sjednanou a obvyklou cenou lze odkázat na rozsáhlou rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, či ze dne 22. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27), shrnutou v bodech 20 až 25 rozsudku ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47, z novější doby pak např. rozsudky ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63, ze dne 27. 10. 2022, č. j. 5 Afs 141/2021-37, ze dne 10. 11. 2022, č. j. 9 Afs 37/2022-37, nebo ze dne 15. 6. 2023, č. j. 10 Afs 257/2022-60, č. 4505/2023 Sb. NSS.

[14] Mezi účastníky není sporu o tom, že správce daně nese ve vztahu ke zjištění srovnávací ceny břemeno tvrzení a břemeno důkazní.

[15] Zákon o daních z příjmů blíže neurčuje, jakým způsobem má správce daně stanovit srovnávací cenu. Srovnávací cenou je v první řadě referenční cena, tj. cena, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Podstatou je porovnání sjednané ceny na základě principu tržního odstupu, tedy porovnání s cenou, kterou vytváří relevantní trh. O této ceně se má za to, že by si ji spojené osoby ujednaly, pokud by nebyly spojené, tedy pokud by vystupovaly na trhu nezávisle a své ekonomické chování nepřizpůsobily vztahu spřízněnosti (viz rozsudky NSS č. j. 9 Afs 232/2018-63, bod 20, a č. j. 9 Afs 37/2022-37, bod 15).

pokračování

[16] Správce daně srovnávací cenu zpravidla určí porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Pokud existují reálné nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě či službě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Není-li posuzovaná transakce s nezávislými transakcemi plně srovnatelná, je třeba vyjít z nezávislých transakcí, které jsou svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přiléhavě korigovat. Vždy je však nezbytnou podmínkou určení referenční ceny existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí řízenou (rozsudek č. j. 9 Afs 232/2018-67, bod 22).

[17] V uvedeném smyslu je třeba rozumět i výkladu, který pro postup při určení referenční ceny učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 74/2010-81, podle něhož *„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 opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost.“* Smyslem § 23 odst. 7 věty první před středníkem zákona o daních z příjmů je srovnání řízené transakce s reálným relevantním trhem. Jelikož v řadě případů nebude plně srovnatelný trh existovat, lze připustit i srovnání řízené transakce s reálným trhem co nejpříbuznějším při současné přiléhavé korekci zjištěných údajů. S určením referenční ceny při neexistenci alespoň v jádru srovnatelných transakcí na základě hypotetického odhadu zákon nepočítá. Základem hypotetického odhadu je tedy existence srovnatelného parametru. V žádném případě se nemůže jednat o úpravu ceny řízené transakce podle podmínek uměle vytvořeného, hypotetického trhu (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 232/2018-63, bod 24, č. j. 5 Afs 141/2021-37, body 32 až 36, č. j. 9 Afs 37/2022-37, bod 17, č. j. 10 Afs 257/2022-60, č. 4505/2023 Sb. NSS, bod 30). Nelze-li určit referenční cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, postupuje se podle zvláštního právního předpisu (zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku).

[18] Okruh nezávislých transakcí, z nichž lze při určení referenční ceny vyjít, je však značně široký. Nelze z něj bez dalšího vyloučit ani nezávislou transakci uzavřenou v jiném časovém období nebo na jiném místě, neboť takto získané údaje je možné odpovídajícím způsobem korigovat. Výběr nezávislých transakcí a, nebudou-li plně srovnatelné, přiléhavý způsob korekce, jež vyloučí relevantní dopady vzájemných rozdílů, je nutné učinit na základě objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných kritérií opřených o ekonomicky racionální úvahu. Ze stejných hledisek je třeba zvolit též přiléhavou metodu srovnání, případně použít vícero metod současně (rozsudek č. j. 9 Afs 232/2018, bod 23). Při určení referenční ceny by měl správce daně vyjít z určitého cenového intervalu, tedy srovnat transakci provedenou daňovým subjektem s více než jednou transakcí mezi nezávislými osobami (srov. rozsudky NSS ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 143/2017-32, bod 26, ze dne 25. 4. 2018, č. j. 3 Afs 105/2017-22, bod 22, a č. j. 10 Afs 257/2022-60, bod 27). Významným vodítkem při srovnávání podmínek sjednaných mezi spojenými osobami s podmínkami, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, jsou i zásady zakotvené ve Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vydané OECD, jejíž

doporučení Česká republika převzala v podobě metodických pokynů Ministerstva financí a GŘ řady D (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2019, čj. 5 Afs 341/2017-47).

[19] Stěžovatel v napadeném rozhodnutí k určení srovnávací ceny toliko uvedl, že souhlasí se správcem daně, že jako nejvhodnější míru výnosnosti bezrizikového trhu byla zvolena 12 měsíční průměrná sazba USD LIBOR bez dodatečné rizikové přírážky, a to z důvodu, že nákup HDD nepředstavuje výrazné riziko. Podle stěžovatele správce daně správně vyčíslil odměnu za vázání finančních prostředků v nakupovaných zásobách, kdy těmito peněžními prostředky de facto žalobce poskytl spřízněné společnosti úvěr. Podle stěžovatele lze mít za to, že v případě, kdyby žalobce využil dotčené finanční prostředky volně v tržním prostředí, byly by tyto prostředky zhodnocovány o úrok. S ohledem na skutečnost, že vázání finančních prostředků v zásobách nepředstavovalo pro žalobce žádné větší riziko, byla zvolena odpovídající odměna, kterou by žalobce obdržel při poskytnutí těchto krátkodobých finančních zdrojů vázaných v zásobách na bezrizikovém trhu. Investice do zásob je tedy podle stěžovatele možné analogicky porovnávat s vhodnou úrokovou mírou, odrážející situaci v tržním prostředí (viz bod 79 žalobou napadeného rozhodnutí).

[20] Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu, že ze správního spisu ani z napadeného rozhodnutí není patrna snaha správních orgánů o náležité zjištění referenční ceny a výběr adekvátního vzorku srovnatelných transakcí, případně chybí úvaha, proč srovnávací vzorek nelze sestavit. Správní orgány předmětnou transakci připodobnily k vkladu finančních prostředků, který je zhodnocen úrokem. Správní orgány se však nepokusily sestavit srovnávací vzorek vkladových transakcí, které by byly alespoň rámcově srovnatelné s posuzovanou transakcí, a bez dalšího aplikovaly úrokovou sazbu USD LIBOR, jejíž použití odůvodnily pouze tím, že je vedena v amerických dolarech, v nichž žalobce převážně nakupoval a prodával HDD, a protože se jednalo o průměrnou roční částku vázanou v zásobách. Jiné aspekty věci zkoumány nebyly. Krajský soud v této souvislosti přitom správně poukázal na skutečnost, že USD LIBOR je sazba, která určuje referenční úrokovou míru pro krátkodobé mezinárodní mezibankovní půjčky, přičemž žalobce ani Banta Irsko nejsou bankovními institucemi. Z uvedeného je zřejmé, že použití této sazby nebylo dostatečně odůvodněno. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud nepochybil, když dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, a proto toto rozhodnutí zrušil.

[21] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[22] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto má právo na náhradu nákladů, které mu vznikly v souvislosti s právním zastoupením. Náklady řízení sestávají z odměny zástupce za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti) podle § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, a náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 citované vyhlášky. Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto

pokračování

se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 714 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení proto činí 4 114 Kč.

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

V Brně dne 28. února 2025

David Hipšr
předseda senátu