

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Obchody AZETKO s. r. o.**, se sídlem Česká 685/33, Kopřivnice, zast. Daně & Daně s. r. o., se sídlem Postranní 190/14, Děhylov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2015, čj. 33812/15/5200-11431-706481, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 11. 2017, čj. 22 Af 87/2015-84,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce, Daně & Daně s. r. o., daňového poradce, na náhradě nákladů řízení 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 7. 2014 Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Kopřivnici (správce daně), doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob a penále za zdaňovací období let 2010 a 2011, neboť nedoložila rozdílnost ceny za externí softwarové služby spojené se správou a provozem webových stránek a e-shopu od spojené osoby, společnosti Quantus Consulting s. r. o. (dále jen „společnost QC“), a cen obvyklých ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o kterém žalovaný rozhodl tak, že napadené platební výměry změnil (snížil doměřenou daň a penále za obě zdaňovací období).

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u krajského soudu. Krajský soud mj. konstatoval, že žalovaný a správce daně mají povinnost tvrzení a povinnost důkazní k zjištění existence rozdílu a jeho výše mezi cenami sjednanými mezi závislými společnostmi a cenami obvyklými (referenčními) ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. V posuzovaném případě však tuto svou povinnost nesplnili, neboť závěr o existenci a výši rozdílu mezi cenami učinili nepřezkoumatelným způsobem. Žalovaný se nevypořádal se všemi kritérii uvedenými v pokynu D-332, který sjednocuje postup při srovnávací analýze, resp. nevysvětlil, proč se některými kritérii nezabýval. Konkrétně dle krajského soudu správní orgány nezohlednily kritérium vykonávaných funkcí, smluvních podmínek a pouze částečně posoudily kritérium ekonomických okolností, nevzaly ovšem v úvahu všechny rozhodné náležitosti tohoto faktoru a dále pouze částečně posoudily kritérium podnikatelské strategie. Dále krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný neodůvodnil volbu použité transakční metody. V důsledku toho, že je rozhodnutí žalovaného ve vztahu ke zjištění referenční ceny nepřezkoumatelné, byl rovněž v tomto ohledu dle krajského soudu nedostatečně zjištěn skutkový stav.

[4] Krajský soud proto shora označeným rozsudkem žalobě vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[5] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[6] Žalovaný namítl, že nesouhlasí s názorem krajského soudu, podle něhož stěžovatel nedostatečně odůvodnil volbu kritérií při zvolení porovnávaných subjektů, resp. neodůvodnil, proč se odchýlil od pokynu D-332, který stanovuje faktory určující srovnatelnost. Dále nesouhlasí se závěrem, že dostatečně neodůvodnil volbu transakční metody. Dle stěžovatele byl dostatečně zjištěn skutkový stav ohledně rozdílu mezi cenami, které sjednala žalobkyně se společností QC, a cenami obvyklými.

[7] Stěžovatel nejprve popsal postup správce daně, který v rámci daňové kontroly provedl šetření u společností, jež provozují internetový obchod (e-shop), a proto vydávají náklady spojené s jeho správou, a zároveň mají kamennou prodejnu. Správce daně šetřil, jaká je výše externích nákladů obvyklá na správu e-shopu. Vybrány byly čtyři společnosti, na jejichž základě bylo stanoveno „tržní rozpětí“, ve kterém by se měly pohybovat náklady společnosti na softwarové služby spojené s e-shopem. Následně správce daně dospěl k závěru, že šetřené ceny u žalobkyně nebyly nastaveny správně. Dále provedl šetření u tří společností nabízejících obdobné služby spojené s webovými aplikacemi, na jehož základě zjistil rozpětí nezávislých cen za poskytnuté služby u dodavatelů, kteří tvoří výsledný produkt sami; ty porovnal s cenami žalobkyně, jež upravil o povolenou přirážku dle pokynu D-10. V návaznosti na uvedené doměřil nedoložený rozdíl referenčních cen a cen deklarovaných žalobkyní. Vzhledem k tomu, že správce daně ke stanovení referenční ceny

pokračování

vyhledal pouze malou množinu srovnatelných společností, stěžovatel v rámci doplňovacího řízení uložil správci daně, aby doložil srovnávací ceny v řízené transakci s cenami ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných podmínek u více daňových subjektů. Stěžovatel po předložení doplněného spisového materiálu provedl analýzu předložených listin a na základě poměřování nákladů s výší obratu z nich vyvodil interval nejčastěji realizovaných cen (tržní rozpětí u srovnatelných společností) a stanovil cenu obvyklou.

[8] Stěžovatel k využití referenční ceny porovnáním výše nákladů k obratu a vyhledání srovnatelných nezávislých společností uvedl, že se jedná o porovnání finančních ukazatelů (např. ziskovost, rentabilita k nákladům, k prodeji, ...). V daném případě byl jako finanční ukazatel zvolen poměr vynaložených nákladů nakupovaných IT služeb nutných k zabezpečení provozování e-shopů u srovnatelných 19 společností k obratu. S ohledem na předmět transakce je dle stěžovatele zvolená metoda vypovídající, což uvedl již v průběhu odvolacího řízení a dále ve svém rozhodnutí, neboť vykazuje vyšší míru srovnatelnosti. Výběr metody záleží na provedené analýze, nikdy ovšem nelze striktně určit, která metoda se použije.

[9] Stěžovatel upozornil na to, že ve zdaňovacím období 2010 nebyl rozhodující pokyn D-332, jak uvedl krajský soud, nýbrž pokyn D-258. K výběru srovnatelných společností stěžovatel uvedl, že krajský soud mu vytýká, že nezohlednil kritéria smluvních podmínek a vykonávaných funkcí. Ke smluvním podmínkám stěžovatel konstatoval, že již ve svém rozhodnutí na str. 7 uvádí, že na poskytnuté služby nebyla uzavřena žádná písemná smlouva. Cena byla dohodnuta dle vystavených faktur. Při funkční analýze pak stěžovatel nalezl množinu společností, které v daném případě provozují internetový obchod a služby poskytované formou internetového obchodování, a porovnal činnosti jednotlivých společností, zda vykonávají obdobné funkce jako žalobkyně (viz str. 28-30 rozhodnutí stěžovatele). Ke kritériu podnikatelské strategie stěžovatel podotkl, že krajský soud uvedl, že nebylo vůbec hodnoceno, a následně konstatoval, že dle pokynu D-332 bylo toto kritérium hodnoceno částečně. Stěžovatel konstatoval, že k tomuto kritérii se vyjádřil na str. 19 svého rozhodnutí. Stěžovatel proto uzavřel, že přihlédl ke všem faktorům ovlivňující výběr nezávislých společností a vybral obdobné společnosti, které je možno označit za srovnatelné.

[10] Z uvedeného dle stěžovatele vyplývá, že závěr o existenci a výši rozdílu mezi cenami učinil přezkoumatelným způsobem.

[11] Stěžovatel navrhl, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] Žalobkyně uvedla, že stěžovatel zvolenou metodou zjištění odchylnosti cen neunesl důkazní břemeno a žalobkyni neprokázal odchylnost cen ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel proto nemohl konstatovat, že cena mezi žalobkyní a společností QC neodpovídala obvyklým tržním podmínkám. Stěžovatel se zaměřil na výši nákladů u ostatních obchodníků na správu e-shopů a ty poměřoval s dosaženým obratem. Stěžovatel se ovšem měl zabývat hodinovou sazbou za poskytnuté služby.

V podrobnostech žalobkyně odkázala na provedenou analýzu v žalobě. Připomněla, že pokud stěžovatel zjišťuje referenční cenu 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. Pokud se tyto podmínky liší, je třeba provést patřičnou korekci. Stěžovatel dle žalobkyně regulací nákladů u jednotlivých subjektů stanovil u žalobkyně v podstatě daň podle pomůcek. Dle žalobkyně se otázkou odchylnosti nezabýval ani krajský soud, a jeho rozhodnutí je proto v tomto ohledu nepřezkoumatelné.

[13] Žalobkyně uvedla, že transakční metoda čistého rozpětí, již použil stěžovatel, je ziskovou metodou, při níž se zkoumají zisky, které plynou z transakcí mezi sdruženými podniky. U této metody se předpokládá, že sdružené společnosti jsou výrobce a distributor. Tak tomu v nyní projednávaném případě nebylo a stěžovatel vytvořil novou transakční metodu. Podle žalobkyně je na předmětnou věc nejvhodnější metoda nezávislé srovnatelné ceny – CUP. Z uvedeného žalobkyně vyvodila, že stěžovatel nevyužil nejvhodnější metodu dle okolností případu.

[14] Podle žalobkyně pokyny D-332 a D-334 nelze použít pro určení převodních cen v rámci dvou českých daňových subjektů.

[15] Žalobkyně navrhla, aby NSS kasační stížnost zamítl.

[16] V replice stěžovatel konstatoval, že ve vztahu k hodinové mzdě odkazuje na str. 32 svého rozhodnutí. Dále připomněl, že sama žalobkyně v odvolání i žalobě uváděla, že má být aplikován pokyn D-332. Rovněž podotkl, že žalobkyni byla doměřena daň na základě dokazování, nikoli na základě pomůcek.

[17] V návaznosti na repliku stěžovatele žalobkyně uvedla, že v žalobě i odvolání zpochybňovala, zda stěžovatel měl vůbec postupovat podle pokynu D-332. Pokud podle něj ale postupoval, měl jej respektovat, což zcela zjevně neučinil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů platí, že liší-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.

pokračování

[20] K postupu správce daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012-31, v nichž shrnul nebo zformuloval následující východiska.

[21] V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Neuplatní se tedy zásada, že v daňovém řízení je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně proto musí provést srovnání, při kterém musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé.

[22] Nutnou (nikoli však dostačující) podmínkou pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je existence rozdílu mezi cenami.

[23] Pro zjišťování „obvyklosti“ ceny musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Obvyklou 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. Jak již uvedl NSS v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS) - referenční (obvyklá) 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.

[24] 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. Tento postup zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu dosažených konkrétních cen. Správce daně pak musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z rozmezí ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu (viz rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS).

[25] V případě, že správce daně unese břemeno tvrzení i důkazní ke všem rozhodným skutečnostem, tj. prokáže, že smluvními stranami předmětného právního vztahu jsou spojené osoby a sjednaly si cenu lišící se od ceny referenční, musí dát správce daně tomu, komu má být upraven základ daně, prostor k tomu (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě (viz rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS) vysvětlit a doložit. V této následné fázi nese břemeno důkazní a břemeno tvrzení opět daňový subjekt, který musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým

poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně správcem daně nepřipadá v úvahu.

[26] Mezi účastníky řízení není sporné, že v případě žalobkyně a společnosti QC se jedná o spojené osoby.

[27] V posuzovaném případě vzbudila pochybnosti výše nákladů žalobkyně na externí softwarové služby spojené se správou a provozem webových stránek a e-shopu od spojené osoby, společnosti QC. Správce daně provedl srovnávací analýzu a dospěl k závěru, že cena sjednaná mezi spojenými osobami se vymyká ceně obvyklé, a proto upravil žalobkyni v rozhodných obdobích základ daně a doměřil daň z příjmů.

[28] Krajský soud dospěl k závěru, že správní orgány při srovnávací analýze nezohlednily všechna kritéria obsažená v pokynu D-332.

[29] Pro účely posouzení, zda jsou ceny sjednávané mezi spojenými osobami stanoveny v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, se mimo jiné postupuje dle zásad zakotvených ve Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „směrnice“) vydané OECD, zvláště pak v souladu s principem tržního odstupu. Zmíněný princip tržního odstupu lze v rámci ČR aplikovat také na srovnání podmínek sjednaných či uložených mezi spojenými osobami s podmínkami, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky. Příslušné postupy jsou mimo výše uvedenou směrnici OECD podrobně rozvedeny v samostatných pokynech Ministerstva financí (PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, 1403 s.).

[30] Zmíněnými pokyny jsou pokyn D-258, který byl rozhodný pro zdaňovací období 2010, a pokyn D-332 rozhodný pro zdaňovací období 2011. V obou pokynech je pak v bodě 1.4 uvedeno, že s ohledem na dříve uvedené jsou postupy a principy vymezené ve směrnici využitelné i ve vazbě na zákon o daních z příjmů (tedy také v případě transakcí mezi spojenými osobami v rámci České republiky). Správní orgány tedy postupovaly správně, pokud vycházely z těchto pokynů. Správní orgány si byly vědomy, že pro jednotlivá zdaňovací období je aplikovatelný vždy jiný pokyn (srov. s. 18 rozhodnutí stěžovatele).

[31] K přezkoumatelnosti jednotlivých faktorů v rámci srovnávací analýzy uvádí NSS následující.

[32] Nejprve je nutné podotknout, že ačkoli krajský soud nezohlednil, že pro jednotlivá zdaňovací období byly rozhodné jiné pokyny, nemá to vliv na posouzení této otázky, neboť úprava faktorů určující srovnatelnost je v obou pokynech totožná.

[33] Jednotlivými faktory (kritérii) určující srovnatelnost jsou 1. vlastnosti majetku a služeb, 2. vykonávané funkce, 3. smluvní podmínky, 4. ekonomické okolnosti a 5. podnikatelská strategie.

pokračování

[34] Dle závěrů krajského soudu žalovaný neposoudil faktor smluvních podmínek a vykonávaných funkcí a pouze částečně posoudil faktor ekonomických okolností a podnikatelské strategie. K tomu NSS uvádí, že není pravda, že by dle krajského soudu nebyl faktor podnikatelské strategie hodnocen vůbec a současně že toto kritérium bylo hodnoceno částečně. Krajský soud konstantně setrval na tom, že toto kritérium bylo hodnoceno pouze částečně, neboť žalovaný se vyjádřil k podnikatelské strategii žalobkyně a společnosti QC, a nikoli dalších zkoumaných společností.

[35] Ve vztahu ke kritériu vykonávaných funkcí se NSS neshoduje se závěrem krajského soudu. Dle názoru NSS tento faktor správní orgány dostatečně zohlednily a odůvodnily svůj závěr. Správní orgány vybíraly z množiny společností, jejichž předmětem činnosti je prodej zboží prostřednictvím e-shopů a současně prostřednictvím kamenné prodejny s živností na nákup a prodej zboží, přičemž se jedná se o společnosti, které si samy nezajišťují služby v souvislosti s provozováním a správou e-shopu a další IT služby. Správní orgány zohlednily také kritérium druhu zboží, se kterým dané společnosti obchodovaly, a vybraly společnosti, které obchodovaly se spotřebním zbožím určeným pro konečného spotřebitele, přičemž se nejednalo o zboží denní nutné potřeby ani o zboží s vysokou pořizovací hodnotou. Správce daně hledal společnosti, které obchodují s běžným zbožím. Při hodnocení externích služeb na správu a údržbu využívaného IT prostředí k obchodování není důležité, s jakým konkrétním spotřebním zbožím dané subjekty obchodovaly, neboť dle stěžovatele jsou weby a e-shopy spravovány stejnými postupy a metodami v případě jakéhokoli zboží srovnatelného s tím, s nímž obchodovala žalobkyně. Srovnatelné společnosti byly dle stěžovatele vybrány za shodná daňová období, aby byla dodržena podmínka srovnatelnosti ve stejném čase. Uvedené úvahy jsou dle NSS logické a přesvědčivé. Správní orgány dostatečně a detailně vysvětlily výběr srovnávaných společností.

[36] K faktoru smluvních podmínek NSS uvádí, že dle shora označených pokynů lze na základě zjištěných smluvních podmínek zjistit, jak mají být rozděleny odpovědnosti a rizika či přínosy z prováděných transakcí. Smluvní podmínky také mohou vyplývat z korespondence či jiných dokumentů, pokud neexistuje písemná smlouva. Stěžovatel na str. 7 svého rozhodnutí uvedl, že softwarové služby od společnosti QC byly poskytovány za dohodnutou cenu dle obsahu vystavených faktur za pronájem doménových jmen, pronájem webhostingu a aplikace internetového obchodu. V rámci pronájmu aplikace e-shopu se společnost QC starala také o technické záležitosti s tím související. K předmětnému právnímu vztahu nebyla uzavřena žádná písemná smlouva. Z kontextu těchto závěrů je zjevné, že stěžovatel nemohl přihlédnout k mimořádným smluvním podmínkám. Písemná smlouva nebyla uzavřena a tyto smluvní podmínky nelze dovodit ani z jiných okolností právního vztahu mezi spojenými osobami. V tomto ohledu tedy NSS dospívá k odlišnému závěru od krajského soudu.

[37] V rámci ekonomických okolnosti má být dle pokynů D-258 či D-332 zkoumáno např. geografické umístění, velikost trhu, rozsah konkurence, dostupnost obdobného produktu, úroveň nabídky a poptávky, kupní síla, výrobní náklady, dopravní náklady, čas (sezónnost, uplatnění novinek apod.), regulace trhu atd. Dle krajského soudu správní orgány nezohlednily všechny faktory ovlivňující ekonomické okolnosti a posoudily pouze

geografické umístění. Správní orgány dospěly k závěru, že poskytování softwarových služeb a stejně tak prodej prostřednictvím internetových sítí není geograficky omezen. Tuto úvahu NSS rovněž považuje za přezkoumatelnou, neboť je nutné vzít v potaz, že byly srovnávány společnosti, které obchodovaly s obdobným produktem, mj. prostřednictvím internetového obchodu, a vynakládaly náklady na externí softwarové služby. Z uvedeného vyplývá, že poskytování těchto služeb není geograficky omezeno, proto nebylo nutné, aby správní orgány toto kritérium zkoumaly. Z uvedeného, byť implicitně, vyplývá, že zkoumání dalších kritérií týkajících se ekonomických okolností by bylo nadbytečné. NSS se tedy neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správní orgány faktor ekonomických okolností posoudily pouze částečně.

[38] Jako podnikatelská strategie je dle uvedených pokynů např. chápána snaha o průnik na nový trh, kdy ceny mohou být do značné míry zkresleny vyššími náklady na zavedení produktu na trh při současném uplatnění nižší konečné prodejní ceny tohoto produktu, ale může jít i o jiné okolnosti. Při posouzení tohoto faktoru se NSS ztotožňuje s krajským soudem v tom, že správní orgány posoudily podnikatelskou strategii pouze u žalobkyně, a to tak, že se jedná o zavedenou společnost se zavedeným programem podnikání. U srovnávaných společností ovšem tento faktor nehodnotily, přičemž nelze bez dalšího vyloučit vliv této otázky na posouzení nyní projednávané věci.

[39] Na základě uvedeného NSS konstatuje, že je nutné korigovat závěr krajského soudu ve vztahu k posouzení jednotlivých faktorů určujících srovnatelnost daňových subjektů. Na rozdíl od krajského soudu NSS dospěl k závěru, že byl nedostatečně hodnocen pouze faktor podnikatelské strategie, kterým se stěžovatel bude muset v dalším řízení podrobněji zabývat.

[40] Na základě výsledků srovnávací analýzy v rámci postupu dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zvolena metoda pro zjištění převodních cen. Jednotlivé metody jsou popsány v bodu 3 jednotlivých pokynů. Správce daně zvolil metodu nezávislé srovnatelné ceny (metoda CUP), v odvolacím řízení však stěžovatel použil transakční metodu čistého rozpětí (TNMM), při níž posuzoval externí náklady za IT služby ve vztahu k obratu dané společnosti. Ke změně metody pouze uvedl, že ji považuje za příhodnější, aniž podrobněji zdůvodnil, proč se odchyluje od metody zvolené správcem daně. Z rozhodnutí žalovaného tak není zřejmé, na základě čeho dospěl k tomuto závěru. Stejně tak v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, na něž odkazoval stěžovatel, není zdůvodněna změna transakční metody a je zde stejně jako v rozhodnutí stěžovatele pouze uvedeno, že je to metoda příhodnější.

[41] V pokynech D-258 a D-332 je v bodech 3.3 stanoveno, že výběr metody závisí na provedené analýze, avšak nelze striktně určit, kdy se která metoda použije. Dle pokynu D-332 je vhodnost použití jednotlivých metod nutné posoudit zejména s ohledem na funkční a rizikový profil podniku. V pokynu D-258 je však uvedeno, že je nutné posoudit vhodnost použití jednotlivých metod, zejména pokud jde o získávání informací o srovnatelných transakcích a nutnosti jejich úprav pro účely zjištění správné převodní ceny. Z tohoto pohledu se proto doporučuje postupovat od nejjednodušší metody, tj. CUP, k nejsložitější, tj. TNMM. Vzhledem k tomu, že pro jedno posuzované zdaňovací období byl rozhodný pokyn D-258, který upravoval postup při výběru transakční metody, měl

pokračování

stěžovatel tím spíše zdůvodnit, proč se přiklonil k metodě TNMM. V tomto ohledu se tedy NSS ztotožňuje se závěrem krajského soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[42] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[43] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení o kasační stížnosti úspěch neměl, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; žalobkyně měla ve věci úspěch, přísluší jí tedy právo na náhradu nákladů řízení.

[44] V řízení před NSS byla žalobkyně zastoupena daňovým poradcem, který poskytuje specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, a podle § 35 odst. 2 s. ř. s. mu náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Daňový poradce sepsal vyjádření ke kasační stížnosti; učinil tedy jeden úkon právní služby [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodu 5 advokátního tarifu částku 3 100 Kč, k níž je podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu třeba přičíst 300 Kč na paušální úhradu hotových výdajů. Celkem tedy náklady vynaložené žalobkyní na její zastoupení v řízení před NSS činí částku ve výši 3400 Kč zvýšenou, vzhledem k tomu, že zástupce žalobkyně je plátcem DPH, o částku 714 Kč na DPH ve výši 21 %, celkem tedy 4 114 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 19. září 2019

Ondřej Mrákota
předseda senátu