



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Řetězárna Česká Třebová s. r. o.**, se sídlem Smetanovo nábřeží 934, Vamberk, zastoupená JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Pobřežní 1a, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2017, č. j. 27428/17/5200-11431-706012, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 27. 6. 2018, č. j. 52 Af 45/2017 – 77,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá.**
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 3400 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Správce daně na základě daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 provedené u žalobkyně zjistil, že v kontrolovaném zdaňovacím období byla hlavní činností žalobkyně výroba sněhových řetězů, přičemž dle obchodního rejstříku byla v kontrolovaném zdaňovacím období jediným společníkem a 100 % vlastníkem žalobkyně rakouská obchodní společnost PEWAG SCHNEEKETTEN GmbH & Co KG, Kettenwerk 1, Brückl (dále též „PWS“). Žalobkyně a PWS tedy byly v předmětném zdaňovacím období spojenými osobami, resp. sdruženými podniky ve smyslu čl. 9 Smlouvy mezi Českou republikou

a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 31/2007 Sb.m.s., dále též „SZDZ“) a dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o daních z příjmů“), nadto hlavním odběratelem výrobků žalobkyně byla společnost PWS (odběr v objemu 115 960 642 Kč).

[2] Správce daně uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 a 4 a § 86 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „daňový řád“), a ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů uspokojivě nevysvětlila rozdíl v cenách (rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou) a neprokázala dodržení principu tržního odstupu (arm's length principle) při stanovení prodejních cen u svých výrobků a zboží dodávaných společností PWS. Správce daně proto podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů upravil základ daně o zjištěný rozdíl ve výši 14 674 228,20 Kč mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami a cenami, které by byly sjednány v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

[3] Na základě odvolání žalobkyně správce daně sice vyhověl některým námitkám a zvýšil daňovou ztrátu na částku 19 374 096 Kč a snížil předepsané penále z částky 852 543 Kč na částku 532 595 Kč, správce daně nicméně opětovně konstatoval, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a uspokojivě nevysvětlila rozdíl v cenách a neprokázala dodržení principu tržního odstupu při stanovení prodejních cen u svých výrobků a zboží dodávaných PWS. Proto správce daně upravil základ daně o zjištěný rozdíl (ve výši 10 635 114,67 Kč) mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami a cenami, které by byly sjednány v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Následné odvolání žalobkyně proti autoremedurnímu rozhodnutí správce daně zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 6. 2014, č. j. 15296/14/5000-14201-706012.

[4] Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 16. 3. 2016, č. j. 52 Af 34/2014 – 269 (dále jen „první zrušující rozsudek“), zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2014, č. j. 15296/14/5000-14201-706012, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný proti zrušujícímu rozsudku nepodal kasační stížnost.

[5] Krajský soud v rámci dokazování nechal vyhotovit znalecký posudek. V odůvodnění prvního zrušujícího rozsudku pak dospěl k závěru, že srovnávací analýza, z níž správní orgány vycházely, byla vadná, neboť nebyla řádně provedena kvantitativní ani kvalitativní analýza vzorku nalezených společností, v důsledku čehož nebyly ze srovnávacího vzorku vyloučeny ty společnosti, které nebyly pro srovnání vhodné, jelikož vykazovaly nízkou míru srovnatelnosti. Přitom zdůraznil, že Směrnice OECD o převodních cenách klade značný důraz na srovnatelnost nalezených údajů. Aplikace principu tržního odstupu je založena na srovnání podmínek řízené transakce s podmínkami transakcí mezi nezávislými podniky. Aby taková srovnání byla užitečná, musí být ekonomicky relevantní charakteristiky srovnávaných situací dostatečně srovnatelné. Být srovnatelný znamená, že žádný z rozdílů (pokud nějaké existují) mezi srovnávanými situacemi by nemohl závažně ovlivnit podmínku, která je v metodologii prověřována (např. cenu nebo rozpětí).

[6] Dále krajský soud správním orgánům vytknul, že se u vybraného vzorku společností nezabývaly například otázkou ekonomických okolností, které na jednotlivé společnosti působily, tzn. nezabývaly se tím, zda a jakým způsobem výsledky ovlivnila např. hospodářská krize. Obdobně správce daně nepřihlédl k dalším ekonomickým okolnostem, za které je v daném případě možno považovat závislost na vývoji počasí. Přitom existence cyklu (hospodářského, podnikatelského nebo výrobního) je jednou z ekonomických okolností, které ovlivňují

pokračování

srovnatelnost. Krajský soud proto uložil žalovanému, aby se zabýval tím, zda nezávislý podnik, který se účastnil srovnatelné transakce, postihly srovnatelné ekonomické podmínky srovnatelně, nebo zda odlišné podmínky v dřívějším roce podstatně ovlivnily jeho cenu či zisk, díky čemuž neměl být tento podnik pro účely srovnání použit.

[7] Po vydání zrušujícího rozsudku žalovaný doplnil odvolací řízení. Byla vypracována nová srovnávací analýza, přičemž žalobkyně byla opět (vzdor závěrům znaleckého ústavu) vybrána jako testovaná strana, neboť dle správních orgánů se žalobkyně na rozdíl od společnosti PWS nachází v jejich působnosti, přičemž „*daňové povinnosti*“ společnosti PWS nemají správní orgány „*právo prověřovat*“.

[8] S ohledem na nově zpracované porovnání výše transferových cen mezi žalobkyní a společností PWS s výší cen za využití obvyklé výše rentability nákladů, které dosahovaly v roce 2008 srovnatelné společnosti, žalovaný dospěl k závěru, že existuje rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou u výrobků a zboží fakturovaných společností PWS ve smyslu čl. 9 bodu 1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tento rozdíl činí dle žalovaného, částku 9 537 498,51 Kč.

[9] Žalovaný následně dne 25. 6. 2017 vydal rozhodnutí č. j. 27428/17/5200-11431-706012 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž změnil dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu rozhodnutí správce daně tak, že částka doměřené daňové ztráty z příjmu právnických osob nižší o 10 651 915 Kč se mění na částku nižší o 9 553 678 Kč. Současně rozhodl, že penále ve výši 5 % z dodatečně snížené daňové ztráty podle § 37b odst. 1 písm. c) ZSDP, ve znění účinném do 31. 12. 2010, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu, tj. ve výši 532 595 Kč, se mění na částku 1 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu ve spojení s čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, tj. na částku 95 536 Kč.

[10] Krajský soud rozsudkem ze dne 27. 6. 2018, č. j. 52 Af 45/2017 – 77 (dále též „*napadený rozsudek*“ nebo „*druhý zrušující rozsudek*“), i napodruhé zrušil rozhodnutí žalovaného. Uvedl, že znalecký posudek vypracovaný soudem stanoveným znalcem (Euro – Trend, s. r. o., znalecký ústav) má všechny zákonem požadované náležitosti a obsahoval doložku znalce o tom, že si je vědom následků vědomě nepravdivého znaleckého posudku [§ 127a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „*o. s. ř.*“)], stal se součástí správního spisu a mělo k němu být přístupováno jako ke znaleckému posudku, neboť má-li posudek náležitosti znaleckého posudku dle § 127a o. s. ř., postupuje se při jeho provádění a hodnocení stejně jako při provádění a hodnocení znaleckého posudku znalce ustanoveného správním orgánem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2015, č. j. 9 As 206/2014 - 48, č. 3283/2015 Sb. NSS). Jestliže provedené znalecké dokazování neobjasní všechny skutečnosti potřebné k rozhodnutí nebo má správní orgán pochybnosti o věcné správnosti znaleckého posudku, nemůže sám přezkoumávat věcnou správnost odborných závěrů a nahradit je vlastním názorem. Správní orgán není vázán znaleckým posudkem tak, že by jej musel bez dalšího převzít, ale má možnost znalci uložit, aby podal vysvětlení, doplnění posudku nebo aby jinak odstranil konkrétní nedostatky (např. vypracoval nový posudek). Dospěje-li správní orgán k závěru o negativním výsledku tohoto vysvětlení, vyžádá si tzv. revizní znalecký posudek, resp. posudek jiného znalce (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 4. 2002, sp. zn. 25 Cdo 583/2001, rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 2. 7. 2009, sp. zn. 30 Cdo 3450/2007, nebo rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 1. 2014, sp. zn. 26 Cdo 3928/2013, usnesení Nejvyššího soudu ze dne 19. srpna 2014, sp. zn. 21 Cdo 2939/2013). Je tedy nepřijatelné, aby ve správním řízení byla tatáž listina považována za jiný podklad pro rozhodnutí (důkaz listinou), na který nemusí být nahlíženo jako na znalecký posudek, zatímco v řízení před soudem by takovému dokumentu byla přiznána důkazní síla znaleckého posudku.

[11] Žalovaný se též řádně nevypořádal s korelační analýzou mezi vývojem tržeb žalobkyně a počasím (byť si je soud plně vědom známé poučky, že korelace neimplikuje kauzalitu, resp. že korelace je nutnou, ale nikoli postačující podmínkou kauzality). To samé platí i o žalobkyní namítaném vlivu vývoje kurzu EUR/Kč v rozhodném období.

[12] Dle názoru krajského soudu nebyla správními orgány řádně zdůvodněna nevhodnost volby mateřské společnosti jako testované strany znalcem, byť se např. nabízí argument, že pokud žalobkyně vyrábí produkt, přičemž nevlastní nehmotná aktiva pro výrobu a výzkum a vývoj probíhá u PWS, volí se i dle nové Směrnice OECD o převodních cenách nejčastěji jako testovaná strana v obdobných případech strana žalobkyně (srov. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page156, strana 156, A.3.3., bod 3.19). Tyto argumenty však měly být po zvážení všech rozhodných okolností (např. existence významného omezení ve srovnatelnosti) obsaženy v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

[13] Přesvědčivě nebyl vyvrácen ani závěr znalce, že není obvyklé dělit se s mateřskou společností o důsledky spojené s propadem výroby z důvodu tržních okolností v případě, kdy mateřská společnost naplnila svá tržní očekávání (mateřská společnost plánovala odběr celkem 112 500 párů sněhových řetězů a ve skutečnosti odebrala celkem 112 128). Jakkoliv soud připouští, že se v distribučních smlouvách za časté sjednává minimální odběr výrobků a objevují se též ujednání o povinnosti nahradit (v určitém rozsahu) újmu vzniklou porušením tohoto závazku, nejedná se ujednání pravidelné. Navíc žádný nezávislý výrobce by takové sankce nepochybně neprosazoval vůči svému největšímu odběrateli jen proto, že tento z dohodnutých 112 500 kusů výrobků neodebral 372 kusů.

[14] K tezi žalovaného, že žalobkyně nedoložila metodu stanovení převodních cen, se již krajský soud vyjádřil v odůvodnění prvního zrušujícího rozsudku a na těchto závěrech setrvává. Z údajů ve správním spise bylo patrné, že pro stanovení převodních cen mezi žalobkyní a PWS byla použita kombinace dvou tradičních transakčních metod doporučených Směrnicí OECD. Žalobkyně (výrobce) použila při vyjednávání o ceně konkrétních výrobků přístup odpovídající metodě nákladů a přírážky (Cost plus method – cost+), neboť se snažila v rámci vyjednávání hájit určitou pro ni přijatelnou výši požadované přírážky účtované k nákladům. Naproti tomu distributor, tzn. PWS, uplatnil při vyjednávání metodu ceny při opětovném prodeji (Resale price method nebo také Resale price minus – RPM), neboť se snažil při vyjednávání získat cenu za výrobky, která bude konkurenceschopná na trhu a současně bude umožňovat realizaci přiměřeného zisku, odpovídajícího funkcím a rizikům, které jako plnohodnotný distributor vykonává. Z vyjádření žalobkyně založeného ve spise bylo patrné, že tento postup je aplikován i s ostatními odběrateli, tzn. jak s ostatními spojenými distributory, tak s nespojenými odběrateli. Toto vyjádření správce daně nerozporoval.

II. Kasační stížnost

[15] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[16] Stěžovatel předně namítal, že znalecký posudek je důkazním prostředkem dle § 93 odst. 1 daňového řádu, který však nemá privilegované postavení ve vztahu k jiným důkazním prostředkům. Znalecký posudek proto rovněž podléhá obvyklým pravidlům a zásadám dokazování v daňovém řízení včetně zásady volného hodnocení důkazů. Správce daně jej musí podrobit kritickému hodnocení, přičemž toto hodnocení nemůže být omezeno pouze

pokračování

na přezkoumání formálních aspektů. Správce daně v rámci hodnocení přisuzuje hodnotu závažnosti, důležitosti pro rozhodnutí, hodnotu zákonnosti, hodnotu pravdivosti a věrohodnosti.

[17] Stěžovatel dále odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 20. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 49/06, dle kterého nemá stěžovatel pochyb o tom, že mu při hodnocení znaleckého posudku příslušelo zabývat se odbornými závěry znalce z hlediska věcné správnosti. Taktéž nebylo nutné zadat revizní znalecký posudek, jelikož správce daně disponuje úředními osobami majícími odborné znalosti v oboru ekonomiky a v oblasti transferových cen.

[18] Dle stěžovatele volba strany transakce, která bude v rámci srovnávací analýzy testována, nutně předurčuje i spolehlivost výsledků takto provedené srovnávací analýzy. V případě, že je část rozhodovacích činností jedné smluvní strany (v tomto případě žalobkyně jako dceřině společnosti) přenesena na druhou smluvní stranu transakce, je možnost ovlivnění výše dosahovaného zisku, resp. marže této strany výrazně snížena. Pokud se marže zahraniční mateřské společnosti nachází v obvyklém rozpětí, nelze na základě toho bez dalšího dovozovat, že se v takovém případě v obvyklém rozpětí nachází i nákupní cena mateřské společnosti nebo zisk (v tomto případě ztráta) dceřině společnosti.

[19] Na základě výše uvedeného navrhl stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[20] Žalobkyně se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Domnívá se, že kasační stížnost postrádá věcný základ, neboť žalovaný nepodal proti prvnímu zrušujícímu rozsudku kasační stížnost a v novém rozhodnutí v rozporu se zákonem a ústavními principy nerespektoval závazný právní názor krajského soudu.

[21] Žalobkyně navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[23] Kasační stížnost není důvodná.

III.A Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[24] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Pouze přezkoumatelné rozhodnutí je totiž zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 – 71).

[25] Dle stěžovatele je nepřezkoumatelný závěr krajského soudu, že žalovaný zatížil své rozhodnutí vadou, když během správního řízení opětovně nevyslechl znalce a případně si nevyžádal revizní znalecký posudek. Krajský soud se totiž nezabýval otázkou, zda výslech znalce provedený v soudním řízení ukončeném prvním zrušujícím rozsudkem mohl naplnit požadavek na výslech znalce v rámci správního řízení, když má správní orgán pochybnosti o věcné správnosti odborných závěrů znalce.

[26] Meritorní přezkum rozsudku je tedy možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, neboť je z něj zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci krajský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl.

[27] Kromě výše uvedeného nebyl krajský soud povinen se touto otázkou samostatně zabývat, jelikož se nejednalo o žalobní námitku. Paradoxně se ani žalovaný s touto otázkou nikterak nevypořádal, a to ani přes námitku žalobkyně uvedenou ve „Vyjádření k seznámení“ (viz str. 15 napadeného rozhodnutí). Kasační námitka spočívající s nepřezkoumatelnosti tak není důvodná.

III.B Vázanost právním názorem krajského soudu

[28] Nejvyšší správní soud se poté zabýval jádrem kasační argumentace, zda byl stěžovatel vázán znaleckým posudkem a jak měl postupovat, pokud nesouhlasil s jeho závěry. Tedy zda se mu podařilo prokázat, že se ceny sjednané mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů výrazně liší od obvyklých cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že správce daně musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu referenční, aby mohl provést srovnání.

[29] Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. *právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán.*

[30] Podle § 78 odst. 6 s. ř. s., *zrušil-li soud rozhodnutí správního orgánu ve věci, v níž sám prováděl dokazování, zahrne správní orgán v dalším řízení tyto důkazy mezi podklady pro nové rozhodnutí.*

[31] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu má nerespektování závazného právního názoru vysloveného správním soudem ve zrušujícím rozsudku za následek zrušení nového rozhodnutí správního úřadu pro nezákonnost bez dalšího (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002 - 25, č. 73/2004 Sb. NSS či ze dne 23. 9. 2004, č. j. 5 A 110/2002 - 25).

[32] Závaznost kasačního rozhodnutí soudu nicméně není bezvýjimečná. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře připouští, že správní orgán je oprávněn odchýlit se od zrušujícího rozsudku v téže věci ve výjimečných případech. V rozsudku ze dne 23. 9. 2004, č. j. 5 A 110/2002 - 25, č. 442/2005 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „*právní názor soudu nelze ponižovat na pouhou ‚námitku‘ [...], o níž by správnímu orgánu bylo v dalším řízení umožněno uvážít, tj. kterou by žalovaný mohl i odmítnout, ale je třeba na něj nablížet jako na pravidlo, jež je určujícím pro další kroky správního orgánu i pro úvahy, o něž bude správní orgán opírat závěrečné hodnocení zjištěných skutkových okolností. Prolomení povinnosti správního orgánu být vázán právním názorem soudu přichází v úvahu výjimečně, a to pouze tehdy, pokud v průběhu dalšího správního řízení po zrušení rozhodnutí správního orgánu byla učiněna nová skutková zjištění nebo pokud došlo ke změně právní úpravy, podle níž má být věc posuzována.*“ (obdobně např. rozsudek ze dne 18. 6. 2004, č. j. 2 Ads 16/2003 - 56, č. 352/2004 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud připustil, aby se správní orgán závazným právním názorem neřídil také tehdy, pokud byl tento právní názor v mezidobí (ke dni nového rozhodování žalovaného správního orgánu) překonán judikaturou vyšších soudů, již by musel respektovat i každý senát Nejvyššího správního soudu a pochopitelně rovněž krajské soudy (tj. rozšířeného senátu, Ústavního soudu nebo Soudního dvora EU - viz rozsudek ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Azs 31/2016 - 36).

pokračování

[33] Ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s. tak zavazuje správní orgán respektovat v dalším řízení závazný právní názor soudu, pokud nepůjde o některou z výše zmíněných výjimek. Správní orgán má možnost proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu podat kasační stížnost za tím účelem, aby Nejvyšší správní soud takový právní názor popřel či korigoval. Pokud tak neučiní a zároveň se závazným právním názorem neřídí, není důvod pro posuzování žalobních námitek týkajících se otázky, která již byla krajským soudem řešena, protože nerespektování právního názoru soudu je dostačujícím důvodem pro zrušení napadeného správního rozhodnutí. I pokud se jimi krajský soud zabývá, není důvod, aby se Nejvyšší správní soud zabýval stížními námitkami proti nim. Podstatné je, že správní orgán nerespektoval závazný právní názor vyjádřený již v prvním zrušujícím rozsudku (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 3. 2016, č. j. 7 Afs 333/2015 – 47, ze dne 14. 3. 2019, č. j. 7 As 38/2018 – 33, či ze dne 25. 8. 2016, č. j. 9 As 201/2015 - 34).

[34] Komentářová literatura dále uvádí, že „(p)okud se žalovaný správní orgán s vysloveným právním názorem neztožňuje, měl by podat kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu, v němž byl závazný právní názor vysloven. V souladu s principem *vigilantibus iura a dispoziční zásadou má totiž žalovaný možnost zvrátit právní názor krajského soudu pouze podáním kasační stížnosti. S ohledem na vázanost správního orgánu právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 SŘS) totiž není možné vyslovený názor soudu v novém správním rozhodnutí nerespektovat a pokusit se jej následně zvrátit podáním kasační stížnosti proti novému rozsudku krajského soudu, kterým bude zrušeno v pořadí druhé rozhodnutí žalovaného správního orgánu proto, že žalovaný nerespektoval předchozí závazný právní názor soudu. NSS by v takovém případě již nebyl oprávněn správnost prvně vysloveného závazného právního názoru krajského soudu věcně přezkoumávat; mohl by se zabývat toliko posouzením, zda žalovaný správní orgán závazný názor soudu respektoval či nikoliv. Za nezměněného skutkového a právního stavu tedy v dalším soudním řízení již nelze revokovat předchozí právní posouzení učiněné krajským soudem, proti němuž se původně žalovaný správní orgán nebránil podáním kasační stížnosti. Tato zásada je správní judikaturou zastávána již od dob předcházejících soudnímu řádu správnímu (např. v rozsudku VS v Praze ze dne 24. 11. 2000, sp. zn. 7 A 57/99 [861/2001 SoJ]). Za současné právní úpravy to znamená, že nesouhlas s právním posouzením žalobních námitek musí účastník řízení vždy vyjádřit cestou kasační stížnosti proti tomu soudnímu rozhodnutí, v němž je názor vysloven (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 11. 2006, sp. zn. 2 Afs 1/2006).“ (Blažek, T. Jirásek, J. Molek, P. a kolektiv. Soudní řád správní. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016).*

[35] Nutno podotknout, že stěžovatel proti prvnímu zrušujícímu rozsudku nepodal kasační stížnost ani neuvedl nic, co by mu v tom objektivně bránilo, z čehož lze usuzovat, že se ztotožnil se závěry krajského soudu.

[36] Nejvyšší správní soud se zaměřil na to, zda krajský soud v prvním zrušujícím rozsudku srozumitelně a dostatečně vyjádřil svůj právní názor, kterým se měl žalovaný v novém řízení řídit.

[37] V prvním zrušujícím rozsudku krajský soud vyslovil, že „(v)edle sbora popsané (vadně) provedené kvantitativní analýzy měl však správce daně provést i tzv. kvalitativní analýzu, pomocí které by ze srovnávacího vzorku vyloučil ty společnosti, které nejsou pro srovnání vhodné, neboť vykazují nízkou míru srovnatelnosti. [...] Z uvedeného též plyne, že se správce daně vůbec u vybraného vzorku nezabýval například otázkou ekonomických okolností (viz odstavec 1.36 Směrnice OECD), které na jednotlivé společnosti působily, tzn. nezabýval se tím, zda a jakým způsobem výsledky ovlivnila např. hospodářská krize (správce daně vycházel z průměrných hodnot za 5 let, tzn. za roky 2004 - 2008, tzn. za období, kdy celosvětové hospodářství dosahovalo velmi pozitivních výsledků a bývá označováno za „předkrizové“). Obdobně správce daně nepřiblížil k dalším ekonomickým okolnostem, za které je v daném případě možno považovat závislost na vývoji počasí. Přitom existence cyklu (hospodářského, podnikatelského nebo výrokového) je jednou z ekonomických okolností, které ovlivňují srovnatelnost (viz odstavec 1.56. Směrnice OECD). Je tedy nezbytné se zabývat tím, zda nezávislý podnik, který se účastnil srovnatelné transakce, postihly srovnatelné ekonomické podmínky srovnatelně, nebo zda

odlišné podmínky v dřívějším roce podstatně ovlivnily jeho cenu či zisk, díky čemuž neměl být tento podnik pro účely srovnání použit (srov. odstavec 1.56 Směrnice OECD).“ (zvýraznění provedl NSS – pozn.).

[38] Z uvedeného jednoznačně vyplývá, jak měl stěžovatel postupovat a na co se v nové analýze měl zaměřit. K vývoji počasí a vývoji trhu s motorovými vozidly stěžovatel konstatoval, že v období roku 2008 nastal globální pokles poptávky po osobních automobilech a nepříznivé vlivy počasí. Tyto skutečnosti měly podle stěžovatele vliv na všechny vybrané společnosti (str. 9 napadeného rozhodnutí). Stěžovatel dále setrval na názoru, že nedostatek sněhu neprokazuje vliv na vykázanou daňovou ztrátu. Za hlavní hodnotící kritérium pro výběr srovnatelných subjektů zvolil stěžovatel předmět činnosti. Nejvyšší správní soud však nepovažuje subjekt, jehož hlavní činností je výroba např. pletiva a plotů nebo výroba pružin (str. 13 napadeného rozhodnutí), za srovnatelný. Pro tyto subjekty nedostatek sněhu vskutku není ekonomickou okolností mající průkazný vliv na vykázanou daňovou ztrátu. Naopak tato okolnost může vyvolat opačný efekt - mírná zima bez sněhu, možnost ukotvování plotů.

[39] Nejvyšší správní soud se již dříve vyjádřil k otázce zjišťování referenční ceny. Správce daně musí být schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům, což se v nyní posuzovaném případě nestalo. 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. 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81).

[40] 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2018, č. j. 2 Afs 380/2017 - 29).

[41] V druhém zrušujícím rozsudku krajský soud, mj. s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 53/2010 - 55, dospěl k závěru, že stěžovatel měl vycházet z provedeného znaleckého posudku a v případě nesouhlasu s ním měl vyzvat znalce k vysvětlení, doplnění či odstranění vad znaleckého posudku, nebo nechat vyhotovit revizní znalecký posudek. V tomto bodě je třeba právní názor krajského soudu korigovat. Předmětem krajským soudem odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu byla otázka, zda je správní orgán oprávněn vyloučit provedený znalecký posudek předložený žalobcem jako důkaz, jestliže disponuje jiným znaleckým posudkem, který se mu jeví přesvědčivější. Tento postup označil Nejvyšší správní soud za vadný, jelikož provedením se stal znalecký posudek důkazem. Správní orgán pak může přiznat znaleckým posudkům rozdílnou důkazní sílu, nikoliv důkazní hodnotu. Nejvyšší správní soud dále uvedl, že v případě pochybností pak přichází na řadu revizní znalecký posudek, neboť v dané situaci nepřísluší správnímu orgánu uvážit, který

pokračování

znalecký posudek použije pro rozhodná skutková zjištění, jelikož na takový závěr nemá především potřebné odborné znalosti.

[42] V nyní posuzované věci disponoval stěžovatel jediným znaleckým posudkem, který nechal vyhotovit krajský soud. V novém řízení se stěžovatel na rozdíl od znalce zaměřil na prověření ziskovosti žalobkyně (viz Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č. j. 16692/17/5200-11431-706012). Stěžovatel v novém řízení sice provedl novou srovnávací analýzu a zohlednil určité ekonomické okolnosti (viz bod 37 tohoto rozsudku), nicméně se nevypořádal s odlišnými závěry znaleckého posudku, i přes to, že již během jednání před krajským soudem vyjádřil svůj nesouhlas se závěry znalce. Nejvyšší správní soud nepopírá stěžovatelův názor, že disponuje odborníky na danou problematiku, tedy nebylo nutné zadávat revizní posudek. Důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí je nerespektování závazného právního názoru krajského soudu, tedy především neprovedení hloubkové kvalitativní analýzy, v níž by byly vzaty v úvahu i možné vlivy těch okolností, na které ve svém zrušujícím rozhodnutí upozornil krajský soud. Stěžovatel může dospět k odlišným závěrům, než ke kterým dospěl soudem určený znalec, ale pokud se tak stane, je třeba, aby se v novém rozhodnutí konkrétně vypořádal s odlišnými závěry, k nimž znalec dospěl, a vysvětlil, proč jsou závěry samotného stěžovatele správné. Znamená to tedy, že musí vzít v úvahu faktor počasí a s ním spojený možný vliv sněhových podmínek na trzích relevantních pro produkci žalobce na poptávku po řetězech (tj. i na ceny, za něž bylo možno řetězy prodávat a od nich odvislé „přiměřené“ marže). To však stěžovatel neučinil.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[44] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, *nestanoví-li tento zákon jinak, 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*. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni v řízení o kasační stížnosti vznikly náklady řízení zaplacením odměny jejímu zástupci JUDr. Ing. Radkovi Halíčkoví, advokátovi. Odměna zástupce činí za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) částku 3100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky]. Náhrada hotových výdajů pak činí 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tak činí celkem 3400 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. června 2020

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu