



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **Ardagh Metal Packaging Czech Republic, s.r.o.**, se sídlem Skřivany, Tovární 67, zast. společností BDO Tax s.r.o., se sídlem Praha 2, Italská 26, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze 12. července 2012, č.j. 3813/12-1200-601251, t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze 12. července 2012, č.j. 3813/12-1200-601251, se z r u š u j e a věc se v r a c í Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.

II. Odvolací finanční ředitelství je povinno zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 11.200 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1.1.2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž krajský soud jedná jako se žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Rozhodnutím ze dne 12.7.2012, č.j. 3813/12-1200-601251, Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo odvolání žalobkyně do rozhodnutí Finanční úřad v Hradci Králové, oddělení specializované kontroly (dále jen „správce daně“), kterým jí byla vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1. do 31.12.2007 a napadené rozhodnutí potvrdilo.

V jeho odůvodnění žalovaný uvedl, že správce daně zahájil dne 22.9.2009 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za rok 2007 u společnosti Impress, a.s. Ke dni 1.12.2011 došlo k fúzi splynutím a nástupnickou společností se stala žalobkyně. Při kontrole zjistil správce daně nedostatky popsané ve zprávě o kontrole a zvýšil proto základ daně celkem o částku 32.245.864 Kč a daň o částku 7.739.040 Kč. Jednotlivá kontrolní zjištění se týkala vytvořené rezervy na dovolenou (bod 1.1 Zprávy, částka 2.015.626 Kč), ztráty z činnosti rekreačních středisek (bod 1.2 Zprávy, částka 70.964 Kč), vytvořené rezervy na bonusy (bod 1.3 Zprávy, částka 1.268.274 Kč) a převodních cen (bod 1.4 Zprávy, částka 28.891.000 Kč). Správce daně zároveň vyměřil penále ve výši 1.547.808 Kč s odkazem na ustanovení § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Žalovaný konstatoval, že v odvolání do rozhodnutí správce daně vyslovila žalobkyně nesouhlas pouze se závěrem týkajícím se převodních cen (bod 1.4 Zprávy). K uplatněným odvolacím námitkám pak zaujal následující stanoviska:

Žalobkyně v kontrolovaném roce prodávala své výrobky spřízněným společnostem ve skupině Impress. Prodej kovových obalů a služeb ve skupině tvořil zhruba 84 % z jejích celkových tržeb. Protože se jednalo o obchodní vztahy mezi spojenými osobami podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle článku 9 příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění, správce daně posuzoval, zda při těchto transakcích byl dodržen princip tržního odstupu, tj. zda žalobkyně prodávala výrobky společnostem ve skupině Impress za ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích.

K této otázce žalobkyně dne 15.3.2010 předložila správci daně Dokumentační zprávu o kalkulaci transferových cen pro Impress a.s., vypracovanou v červnu 2009 v Amsterdamu (dále jen „Dokumentační zpráva“) společností PricewaterhouseCoopers (dále jen „PwC“ nebo „zpracovatel“), která zahrnovala finanční rok 2008 a další. S ohledem na skutečnost, že tržby daňového subjektu za prodej ve skupině představovaly v roce 2008 cca 84 % z celkových tržeb (nákupy pouze 11,7 % z příjmů ve skupině), byla zpráva o dokumentaci účtování transferových cen zaměřena na výstupní transakce v rámci podniků ve skupině, které se týkaly dodávky kovových obalů vyráběných daňovým subjektem, zejména komponentů pro ocelové plechovky (víčka a dna). Jako nejvhodnější metoda kalkulace transferových cen byla zpracovatelem Dokumentační zprávy zvolena metoda nákladů a přírážky (Cost plus), která byla brána v úvahu u příslušného

provozního zisku (cíleného) při plných nákladech, určených na základě metody Transactional Net Margin („TNMM“). Protože, vzhledem k povaze výrobků, nebylo možné nalézt vhodné interní srovnatelné skutečnosti, byly informace získány z externích, srovnatelných skutečností za využití komerční databáze Amadeus (verze VL+L+M, aktualizace 168 - září 2008). Jako finanční ukazatel (tj. ukazatel úrovně zisku, Profit Level Indicator, dále jen „PLI“) byla zvolena přírážka k plným nákladům (Full Cost Mark-Up, dále jen „FCMU“), kterou zpracovatel vypočítal jako podíl provozního zisku k celkovým nákladům.

Na základě provedené analýzy identifikoval zpracovatel Dokumentační zprávy vzorek 7 nezávislých společností, jejichž činnosti označil za porovnatelné s činnostmi žalobkyně. Výsledkem vyhledávání bylo stanovení rozsahu ukazatele FCMU na principu tržního odstupu za tříleté období roku 2004 – 2006, a to v rozmezí interkvartilového (mezikvartilového) rozpětí od 1,3 % do 6,7 %. Finanční analýza činností žalobkyně byla provedena za tříleté období roku 2006 - 2008 a vážený průměr ukazatele FCMU dosáhl hodnoty 1,7 %, shodně s rokem 2006. V kontrolovaném roce 2007 dosáhl ukazatel FCMU hodnoty 2,4 % a v roce 2008 hodnoty 0,8 %. Na základě výše uvedeného zpracovatelem uzavřel, že není důvod se domnívat, že transakce prováděné žalobkyní s podniky ve skupině nejsou prováděny podle principu tržního odstupu.

Správce daně dne 14.9.2010 převzal od žalobkyně podklady k dokumentační zprávě a data v elektronické podobě prokazující hodnoty ukazatele FCMU dosažené žalobkyní v letech 2006 až 2008, vyhodnotil předloženou Dokumentační zprávu vypracovanou v roce 2009 včetně předaných podkladů a konstatoval, že žalobkyní prezentované obvyklé rozpětí zvoleného ukazatele FCMU (1,3 % - 6,7 %) nelze považovat za obvyklé rozpětí pro kontrolované zdaňovací období roku 2007 a svůj závěr podrobně zdůvodnil. Následně pak dne 7.12.2010 zaslal žalobkyni výzvu k doložení rozdílu mezi cenami sjednanými se spojenými osobami při podeji výrobků a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Tento rozdíl správce daně vyjádřil jako rozdíl mezi hodnotou ukazatele FCMU ve výši 2,4 %, dosaženou žalobkyní při prodeji výrobků závislým společenstvem ve skupině Impress za zdaňovací období roku 2007 a hodnotou ukazatele FCMU ve výši 4,35 %, která byla správcem daně zjištěna mezi nezávislými osobami za zdaňovací období roku 2007. V peněžním vyjádření představoval rozdíl částku ve výši 38.424.046,94 Kč. V odůvodnění výzvy sdělil žalobkyni své pochybnosti o správnosti jí zvoleného postupu uvedeného v Dokumentační zprávě a podrobně popsal postup, na základě kterého dospěl k tomuto závěru.

Odpověď na výzvu obdržel správce daně dne 31.1.2011, její přílohou byl Znalecký posudek č. 31-12-2010/314 (dále jen „Znalecký posudek“) zpracovaný společností BDO Appraisal Services - Znalecký ústav s.r.o. (dále jen „znalec“) ke dni 31.12.2010. Žalovaný zdůraznil, že se jednalo se o jediný důkazní prostředek, který žalobkyně v souvislosti s doložením rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou zjištěnou mezi nezávislými subjekty předložila.

Znalec se vyjádřil postupu zpracovatele Dokumentační zprávy. Vycházel z předpokladu, že správce daně neměl výhrady k vyhledávací strategii použité pro nalezení nezávislých subjektů srovnatelných se žalobkyní, a proto správnost vyhledávací strategie neposuzoval. Provedl pouze šetření, zda stanovení obvyklé ceny na základě zvolené vyhledávací strategie je v souladu s obecně uznávanými principy a ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Uvedl, že správce daně využil pro vlastní vyhledání srovnatelných nezávislých subjektů shodnou vyhledávací strategii s odlišným výsledným vzorkem společností, což bylo podle jeho názoru způsobeno použitím odlišné verze databáze Amadeus, která je aktualizována na měsíční bázi. Dále uvedl, že neměl k dispozici verze databáze Amadeus použité zpracovatelem Dokumentační zprávy a ani tu, kterou použil správce daně, proto za účelem posouzení správnosti postupu provedl vyhledání všech společností, které byly použity pro srovnávací analýzu, v databázi Amadeus. Ze 7 společností našel v databázi Amadeus 6 společností, prostřednictvím internetového vyhledání byly nalezeny další informace o 5 z nich. Prověřením informací o těchto společnostech dospěl znalec k závěru, že všechny společnosti použité PwC jsou nezávislé a srovnatelné s daňovým subjektem.

Znalec se zabýval i posouzením tvrzení správce daně, že bylo chybné nezahrnout do srovnávací analýzy finanční údaje srovnatelných společností za kontrolovaný rok 2007. Uvedl, že se domnívá, že zahrnutí těchto údajů do srovnávací analýzy záviselo na tom, zda byly tyto údaje obsaženy v použité verzi databáze Amadeus. Uvedl, že neměl k dispozici verzi použitou zpracovatelem Dokumentační zprávy, nemohl proto tuto skutečnost ověřit. Při posuzování požadavku zahrnutí posuzovaného období roku 2007 do srovnávací analýzy vycházel ze skutečnosti, že aktuální verze Směrnice OECD v této věci uvádí dva přístupy ke zpracování dokumentace o převodních cenách a to: „ex ante“ a „ex post“. V prvním případě (ex ante) poplatník dokládá, že ceny byly stanoveny v souladu s principem tržního odstupu v době jejich sjednávání (*stanovení* cen podle principu tržního odstupu). V druhém případě (ex post) poplatník testuje skutečný výsledek svých řízených transakcí, aby prokázal, že podmínky těchto transakcí byly v souladu s principem tržního odstupu (*testování* výsledku podle principu tržního odstupu), toto testování většinou probíhá v rámci vytváření daňového přiznání na konci roku. Na základě výše uvedeného dospěl znalec k závěru, že Směrnice OECD umožňuje použít pro stanovení převodní ceny v daném zdaňovacím období i data za jiná zdaňovací období. Při posouzení převodních cen dospěl znalec k názoru, že v případě žalobkyně je pro posouzení převodní ceny vhodnější ukazatel ziskovosti vyjádřený jako hrubá přírážka k nákladům (dále jen „PLI“). Znalec na základě vyhledávací strategie shodně se strategií zvolenou správcem daně (včetně správně nastaveného kritéria pro výběr nezávislosti společností) v databázi Amadeus našel 15 společností srovnatelných s daňovým subjektem, které podrobil dalšímu manuálnímu třídění, na jehož základě bylo vyřazeno 9 společností. Konečný vzorek 6 nezávislých společností pak podrobil analýze dostupnosti ekonomických výsledků potřebných pro kalkulaci hrubé marže. Z důvodu nedostatku dat vyloučil dvě společnosti, u zbývajících čtyř společností pak vyčíslil mezikvartilové rozpětí průměrů hrubé

přirážky k nákladům za roky 2002 - 2007, v rozmezí 20,96 % až 35,09 %. Hrubou přirážku k nákladům u daňového subjektu za rok 2007 vyčíslil ve výši 23,41 %. Na základě popsané analýzy došel znalec k závěru, že hrubá obchodní přirážka žalobkyně dosahuje obvyklé tržní úrovně.

Podle žalovaného správce daně dne 22. 4. 2011 zaslal žalobkyni oznámení, ve kterém jí sdělil výsledek kontroly daně z příjmů právnických osob a podrobně vyhodnotil předložený znalecký posudek. Nesouhlasil se závěrem znalce, který se týkal potvrzení správnosti výsledku Dokumentační zprávy. Konstatoval, že znalec při vyslovení svého závěru chybně uvedl, že správce daně neměl výhrady k vyhledávací strategii. Poukázal na to, že již ve své výzvě upozornil na nesprávně zadané kritérium týkající se spodní hranice podílu na kapitálu nebo hlasovacích právech (50 % místo zákonem stanovených 25 %). Společnosti vybrané zpracovatelem Dokumentační zprávy na základě takto zadaného kritéria, nemohly splňovat podmínku nezávislosti stanovenou zákonem o daních z příjmů. To bylo také hlavním důvodem, že se výsledný vzorek společností získaných správcem daně lišil od vzorku společností uvedených v Dokumentační zprávě (nalezeny pouze 2 ze 7 společností). Nejednalo se tedy pouze o použití odlišné verze databáze Amadeus, jak tvrdil znalec. Správce daně vyslovil i výhrady k údajům týkajícím se 4 nezávislých srovnatelných společností a označil tvrzení znalce, že hrubá obchodní přirážka žalobkyně dosahuje obvyklé tržní úrovně, za nepřezkoumatelné. Následně s přihlédnutím k argumentaci žalobkyně, týkající se zvolené hodnoty ukazatele FCMU a v souladu se směrnicí OECD za hodnotu odpovídající tržnímu odstupu, označil hodnotu spodní hranice stanoveného tržního rozpětí ve výši 3,28 % a vyčíslil rozdíl ve výnosech v částce 17.764.493,27 Kč.

Dne 6.5.2011 zaslala žalobkyně správci daně vyjádření znalce k prvnímu oznámení se kterým se ztotožnila.

V první části svého stanoviska se znalec zaměřil na prověření 10 společností, které správce daně prezentoval jako srovnatelné nezávislé společnosti a ze kterých vypočetl obvyklé rozpětí ukazatele FCMU. Pět společností bylo znalcem shledáno jako srovnatelné a nezávislé, u dalších pěti společností uvedl důvody, na základě kterých nesouhlasil s jejich zařazením do výsledného vzorku srovnatelných společností. Neztotožnil se s postupem správce daně při konstrukci obvyklého rozpětí v případě vyřazení společností vykazujících ztrátu s odvoláním na odstavec 3. 64 a 3. 65 Směrnice OECD. Vyslovil názor, že rozpětí stanovené správcem daně neodpovídá tržnímu rozpětí.

V části 2 svého stanoviska se znalec vyjádřil k jím provedené změně metody tvorby převodních cen. Uvedl, že žalobkyně po zpochybnění Dokumentační zprávy přistoupila k další analýze za účelem prokázání, že jí účtované ceny odpovídají tržnímu rozpětí. Došlo ke změně přístupu k posouzení převodních cen a podle znalce má použitá metoda vyšší vypovídací schopnost a zkvalitňuje analýzu ceny obvyklé. Použité hrubé rozpětí, jak uvedl znalec, umožňuje abstrahovat rozdíly u srovnatelných společností, neboť nezahrnuje, na rozdíl od čistého rozpětí použitého

v Dokumentační zprávě, položky, které jsou u různých výrobních podniků rozdílné v důsledku jejich různé strategie řízení. Jedná se o tržby z prodeje dlouhodobého majetku, odpisy, změnu stavu rezerv, ostatní provozní výnosy/náklady, převod provozních výnosů/nákladů, daně a poplatky.

V části 3 stanoviska znalec uvedl, že postup vyhledávací strategie byl ve znaleckém posudku uveden a byl reprodukovatelný. Na požádání je schopen postup manuálního třídění i výsledný seznam společností, které jím byly identifikovány jako nezávislé a srovnatelné, předložit. Dále uvedl seznam 4 společností, které byly použity pro stanovení rozpětí ceny obvyklé na trhu, včetně údajů o průměrných hodnotách PLI dosažených jednotlivými společnostmi. Odůvodnil, proč přistoupil k rozšíření vstupních dat výpočtu u srovnatelných subjektů o výsledky let 2002-2006. V části 4 svého stanoviska podrobněji odůvodnil zkvalitnění analýzy použitím víceletých průměrů. Závěrem vyslovil názor, že tržní rozpětí je odlišné od rozpětí zjištěného správcem daně.

Dne 13.5.2011 vyzval správce daně žalobkyni k doložení postupu manuálního třídění a výsledného seznamu společností, které byly identifikovány jako nezávislé a srovnatelné s činnostmi vykonávanými žalobkyní, k doložení konkrétních podkladů a informačních zdrojů, ze kterých vycházel při kvalitativní analýze a kalkulaci obvyklé hrubé marže a dále k doložení způsobu konstrukce ukazatele PLI v databázi Amadeus. Správce daně v odůvodnění výzvy uvedl, že bez těchto informací nelze závěr znalce uvedený ve znaleckém posudku přezkoumat.

Dne 20.5.2011 obdržel správce daně odpověď znalce od žalobkyně, včetně 6 příloh, konkrétně postup manuálního třídění, odkazy na zdroje, výsledný vzorek srovnatelných nezávislých společností, konstrukci ukazatele PLI v databázi Amadeus, konkrétní hodnoty použité pro výpočet ukazatele PLI z databáze Amadeus u srovnatelných nezávislých společností, výpočet hrubé ziskové přírážky k nákladům daňového subjektu, interní kalkulace daňového subjektu týkající se roku 2007 a reporty vzorku srovnatelných nezávislých společností z databáze Amadeus.

Dne 19.7.2011 zaslal správce daně žalobkyni druhé oznámení o výsledku kontrolního zjištění. Uvedl, že přezkoumal postup znalce při prověřování vzorku 10 společností, akceptoval argumenty znalce a za nezávislé, srovnatelné společnosti označil shodně se znalcem 5 společností. Tvrdil, že při výběru vhodných společností nevyřazoval žádné společnosti na základě dosahovaných ztrát, pouze při ověřování víceletých období, kdy posuzoval, zda v kontrolovaném zdaňovacím období roku 2007 nedošlo na trhu s lehkými kovovými obaly k ekonomickým výkyvům s cílem dosáhnout co nejvyšší úrovně srovnatelnosti při tvorbě interkvartilového rozpětí pro rok 2004 a 2005, snížil počet pozorování na základě kritéria dosažené ztráty. Tento postup zvolil proto, že pokud by uvedená pozorování zůstala součástí vzorku pro tvorbu interkvartilového rozpětí, nebyla by takto vytvořená rozpětí, s ohledem na značnou rozkolísanost výsledků ukazatelů FCMU jednotlivých společností, reprezentativní a porovnatelná. Důvodem pro vyloučení ztrátových společností byla také skutečnost, že správce daně neměl u zahraničních

subjektů dostatek informací k tomu, aby vyhodnotil, proč k těmto ztrátám došlo. Dle žalovaného správce daně přihlédl i k argumentům znalce týkajícím se změny metody výpočtu ziskové přírážky, a i když směrnice OECD připouští i metodu použitou v Dokumentační zprávě a následně i správcem daně, akceptoval změnu výpočtu ziskové přírážky za použití ukazatele hrubé přírážky k nákladům. Ověřil všechny podklady, které znalec předložil v rámci reakce na výzvu. Potvrdil, že 4 společnosti zahrnuté znalcem do finálního vzorku srovnatelných nezávislých společností je možné z hlediska produkce považovat za nezávislé a srovnatelné s daňovým subjektem. Ověřil konstrukci ukazatele PLI v databázi Amadeus a výši ukazatele PLI dosaženou daňovým subjektem za zdaňovací období roku 2007 ve vazbě na předloženou interní kalkulaci (23,41 %). V databázi Amadeus pak správce daně ověřoval konkrétní hodnoty veličin (tržby za prodej výrobků - sales, náklady na materiál - material costs, náklady na zaměstnance - costs of employees) použité znalcem pro výpočet ukazatele PLI. Nalezené hodnoty se shodovaly s hodnotami uvedenými v reportech z databáze Amadeus předložených znalcem. Avšak při porovnání hodnot použitých znalcem pro výpočet ukazatele PLI uvedených v předložené tabulce s reporty vzorku z databáze Amadeus (předložených znalcem) správce daně zjistil, že znalec pro výpočet ukazatele PLI u společnosti OCM S.P.A použil v jednotlivých letech jiné hodnoty nákladů na materiál, než doložil v předloženém reportu z Amadea. Tato skutečnost měla za následek, že znalec vykázal chybné hodnoty ukazatele PLI u uvedené společnosti a tedy i chybnou průměrnou hodnotu ukazatele PLI v jednotlivých letech. U vzorku 4 společností však v roce 2007 byly k dispozici pouze dvě pozorování, což nebyl dle znalce a ani správce daně dostatečný počet. Navíc se tato pozorování lišila o několik desítek procent. Znalec pracoval pouze se 4 společnostmi, přestože odsouhlasil jako nezávislé i další společnosti zjištěné správcem daně, proto správce daně vyslovil pochybnost o tom, zda znalcem zjištěné mezikvartilové rozpětí z počtu 4 společností, za situace, kdy u jedné z nich (INDUSTRIA METALGRAFICA VALENCIANA SA) byla průměrná hodnota ukazatele PLI vypočtena pouze za dvě období (2002 - 2003) a u další (OCM S.P.A) byla vypočtena z nesprávných hodnot, lze považovat za interval nejčastěji realizovaných cen, a došel k závěru, že tento postup akceptovat nelze. Proto v rámci zkvalitnění výsledku analýzy ceny obvyklé správce daně přepočítal hodnoty za použití správných dat u společnosti OCM S.P.A a znalcem uvedený vzorek rozšířil o společnosti odsouhlasené znalcem jako nezávislé a srovnatelné s daňovým subjektem. Jednalo se celkem o 5 společností, z nichž jedna (STE Corepe) již byla součástí znalcova vzorku, výsledný vzorek pak představoval 8 společností. U těchto společností zjišťoval správce daně v databázi Amadeus hodnoty ukazatele PLI za stejné časové období jako znalec (2002 - 2007). Tvrdil, že při konstrukci ukazatele PLI postupoval shodně se znalcem. Rovněž ve shodě se znalcem použil pro stanovení obvyklého rozpětí víceleté časové období při splnění dvou podmínek, a to časové blízkosti ke kontrolovanému roku 2007 a výskytu pozorování u příslušné srovnatelné společnosti. Na základě toho pak došlo k vyřazení 2 společností z rozšířeného vzorku z důvodu absence pozorování v kontrolovaném roce 2007 i v letech bezprostředně předcházejících. Z výše uvedeného pak dle správce daně vyplynulo, že v roce 2002 a 2003 bylo rozpětí

ukazatele PLI širší než v následujících letech, navíc u společnosti Industria Metalgrafica Valencia SA byla vykázána pozorování pouze v letech 2002 a 2003. Správce daně, na základě těchto skutečností, uvedenou společnost rovněž vyloučil ze vzorku srovnatelných společností a časový úsek zkrátil na období bezprostředně předcházející kontrolovanému roku 2007, tzn. na roky 2004 - 2006. Společnost Julius Kleemann GmbH & Co. KG správce daně ponechal zařazenou ve vzorku společností, neboť v letech bezprostředně předcházejících (2004 - 2006) byly hodnoty ukazatele vykázány. Konečný výsledný vzorek společností tak představoval 5 nezávislých společností zabývajících se činností srovnatelnou s činností žalobkyně. Průměrné hodnoty ukazatele PLI se u nich pohybovaly od 23,66 % do 61,15 %, mezikvartilové rozpětí pak představovaly hodnoty 26,56 % až 60,97 %. Hodnota ukazatele PLI ve výši 23,41 %, kterou dosáhla žalobkyně při prodeji svých výrobků závislým společnostem ve skupině Impress, se tak nacházela mimo tržní rozpětí.

Správce daně za hodnotu odpovídající principu tržního odstupu považoval hodnotu spodní hranice stanoveného tržního rozpětí ukazatele PLI (26,56 %). Tato hodnota představovala cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, resp. podle článku 9 Sdružené podniky příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění. Správce daně porovnal hodnotu ukazatele PLI ve výši 26,56 % se skutečně dosaženou hodnotou PLI daňovým subjektem v roce 2007 ve výši 23,41 % a vyčíslil rozdíl ve výši 48 125 000 Kč.

Dne 29.7.2011 zaslala žalobkyně správci daně vyjádření k druhému oznámení a přiložila stanovisko znalce. Ten v části 1 uvedl přesné označení verze databáze Amadeus, kterou použil při vypracování znaleckého posudku (verze aktualizace April 2010) s tím, že v současné době disponuje verzí aktualizace April 2011. Na základě upozornění správce daně na nesrovnalost hodnoty nákladů na materiál společnosti OCM S.P.A. přistoupil znalec k instalaci původní verze a ověření zdrojových dat. Uvedl, že jako přílohu zasílá report společnosti OCM S.P.A. z databáze Amadeus, verze aktualizace April 2010 použité pro výpočet (*report nebyl jako příloha vyjádření uveden a nebyl ani přiložen* ze kterého je zřejmé, že data použitá pro výpočet PLI jsou shodná s daty v této verzi aktualizace databáze. K použití mezikvartilového rozpětí znalec uvedl, že k němu přistoupil z důvodu matematické logiky věci, neboť v jím stanoveném vzorku měl podezření na výskyt anomálních hodnot.

V části 2 stanoviska se znalec vyjádřil k postupu správce daně a namítl, že zkrácením časové osy došlo k vyloučení jedné ze čtyř společností ze vzorku, přičemž tato společnost měla prokazatelně příznivý dopad na výsledné rozpětí z pohledu daňového poplatníka. Zabýval se také přidáním dvou společností do výsledného vzorku společností a namítal, že správce daně tímto postupem kombinoval aditivní a deduktivní metodu vyhledávací strategie, což směrnice OECD připouští, ale v daném případě bylo dle znalce důležité přihlédnout k časové konzistentnosti použitých dat. Znalec uvedl, že svou analýzu provedl v roce 2010 a správce daně aditivní metodou přidal do vzorku dvě společnosti v roce 2011. Vzhledem ke skutečnosti, že se jednalo

o posouzení principu tržního odstupu v rámci roku 2007, považoval znalec za zcela irelevantní aktualizovat data přidáním dalších společností do vzorku. Znalec byl toho názoru, že jím provedená analýza tržního rozpětí za pomoci deduktivní vyhledávací strategie byla dostatečně spolehlivá a relevantní.

V části 3 stanoviska se znalec zabýval přepočtem výsledků finálního vzorku a přepočítal ukazatel PLI u výsledného vzorku stanoveného správcem daně. Uvedl, že k přepočtení ukazatele PLI u finálního vzorku použil výstupy z verze Amadea April 2010 a došel k odlišným výsledkům než správce daně nejen u již zmíněné společnosti OCM S.P.A, ale také u společnosti Limea-Fisma S.P.A a Cavioni Fusttitalia S.P.A. Opět se odkázal na reporty jednotlivých společností a tabulku s kompletními daty, které by měly být součástí přílohy stanoviska (*reporty nebyly přiloženy ani uvedeny jako příloha stanoviska*).

V části 4 stanoviska se znalec vyjádřil k volbě tržního rozpětí. V případě přepočítaného vzorku se přiklonil k použití plného rozpětí hodnot z průměrů PLI (18,77 % - 60,97 %) s odůvodněním, že minimální a maximální hodnota není rozdílná od ostatních hodnot, tedy není anomální. Použití mezikvartilového rozpětí je podle názoru znalce vhodné pro vyloučení hodnot výrazně odlišných od zbývajících hodnot, které se však v tomto případě podle znalce ve vzorku nevyskytují. Tento názor znalec zastává při použití metody průměrování podle společností (tedy z 5 hodnot). Pokud by byla použita metoda sdružování, kdy všechny výsledky za jednotlivé roky a společnosti jsou postaveny vedle sebe (plné rozpětí 16,09 % - 72,86 %) zvolil by jako vhodnější stanovení rozpětí mezikvartilové (23,24 % - 58,77 %). Závěrem znalec uvedl, že výsledek daňového subjektu (23,41 %) se pohybuje v rámci obou stanovených rozpětí.

V části 5 stanoviska znalec připomněl, že při určování bodu ve zjištěném tržním rozpětí je třeba brát v úvahu také to, že žalobkyně vyráběla pouze plechová víčka, ne celé plechové obaly. S ohledem na typ vyráběných produktů je znalec toho názoru, že by se ziskovost měla pohybovat na úrovni dolní hranice výsledného tržního rozpětí.

V části 6 stanoviska znalec pro účely uvedeného tvrzení doplnil vzorek společností za využití vyhledávací strategie na základě aditivního přístupu. K tomu využil celosvětový obchodní portál Alibaba.com, kde dohledal evropské společnosti vyrábějící víčka a plechovky. Tyto společnosti pak podrobil kvalitativní analýze, v níž zkoumal, zda se každá ze společností skutečně věnuje převážně činností srovnatelným s výrobou víček nebo drobných kovových obalů. Získaný vzorek dále prověřil v databázi Amadeus. Na základě tohoto zkoumání byla nalezena společnost Metal Press SRL, která se zabývala výrobou vrchních i spodních dílů na plechovky rozprašovačů a nejvíce se tak svými produkty přibližovala daňovému subjektu. Znalec vypočítal u této společnosti ukazatel PLI v jednotlivých letech za použití databáze Amadeus verze aktualizace April 2010 a zjistil, že výsledky jsou nižší než výsledky ostatních společností ve vzorku. To podle znalce odpovídá jeho tvrzení, že

ziskovost daňového subjektu by se měla pohybovat na dolní hranici zjištěného tržního rozpětí. Závěrem se znalec vyjádřil také k mezikvartilovému rozpětí, které ve svém oznámení použil správce daně. Uvedl, že se ve výsledném vzorku nevyskytují anomální hodnoty, neboť minimální respektive maximální hodnota je velice blízká dolnímu respektive hornímu kvartilu stanoveného rozpětí. Navíc je dle znalce počet pozorování, ze kterých je rozpětí počítáno, velice malý a tedy statisticky méně spolehlivý. Z těchto důvodů se znalec přiklonil k použití plného rozpětí pro vypočtené průměry za společnosti.

Dne 20.9.2011 zaslal správce daně žalobkyni třetí oznámení, jehož přílohou byly reporty jednotlivých společností zařazených do vzorku správce daně z aktuální on line verze databáze Amadeus a rekapitulační tabulka s hodnotami veličin vzorku společností z databáze Amadeus. I v tomto třetím oznámení podrobně vyjádřil k jednotlivým důkazním prostředkům předkládaným daňovým subjektem v průběhu daňové kontroly, které se týkaly převodních cen. Mimo jiné se zabýval i nově přidanou společností, která byla znalcem vyhledána aditivní metodou za použití obchodního portálu Alibaba.com. Při prověřování hodnot ukazatele PLI v aktuální verzi databáze Amadeus zjistil, že hodnoty ukazatele PLI, uvedené znalcem se liší od hodnot zjištěných správcem daně. Sdělil proto žalobkyni, že ani v případě doplnění vzorku společností o společnost Metal Press SRL, neshledává jeho argumentaci o tom, že výsledek jeho ukazatele PLI ve výši 23,41 % se pohybuje v rámci obou rozpětí stanovených žalobkyní za relevantní a důvodnou. Dále také prověřoval prostřednictvím internetového vyhledávání případné nezávislé srovnatelné společnosti i mimo databázi Amadeus a zjistil další srovnatelnou nezávislou společnost Eurospray S.P.A. Výsledný vzorek nakonec zahrnoval 7 srovnatelných společností. Reporty dat jednotlivých společností z aktuální on line verze Amadea byly přílohou oznámení, součástí přílohy byly také hodnoty veličin z databáze Amadeus, z nichž byl konstruován ukazatel PLI u jednotlivých společností. Správce daně konstatoval, že zjištěné průměrné hodnoty ukazatele PLI u nově doplněných společností nijak výrazně nevybočují z dosavadního zjištěného rozpětí hodnot ukazatele PLI, proto případné další rozšiřování vzorku považoval za nadbytečné. Z uvedeného vzorku 7 společností správce daně vypočetl znovu rozpětí hodnot ukazatele PLI a to jak metodou průměrování podle společností (mezikvartilové rozpětí od 25,11 % do 61,06 %), tak metodou sdružování (mezikvartilové rozpětí od 25,3 % do 61,83 %). Mezikvartilové rozpětí zvolil správce daně z důvodu dostatečného počtu pozorování, ale i z důvodu zpřesnění intervalu hodnot směrem k nejtypičtějším hodnotám. Hodnota ukazatele PLI ve výši 23,41 %, které dosáhla žalobkyně při prodeji svých výrobků závislým společností ve skupině Impress, se nacházela mimo obě uvedená rozpětí stanovená správcem daně.

Jak uvedl žalovaný, správce daně se při stanovení obvyklého rozpětí přiklonil k metodě sdružování s odůvodněním, že zvolenou metodou dojde ke zvýšení počtu pozorování a tedy i statistické spolehlivosti. Ve shodě se žalobkyní konstatoval, že při použití této metody je nejvhodnější stanovit obvyklé rozpětí prostřednictvím mezikvartilového rozpětí. Vzhledem k tomu, že je takto statisticky pracováno s větším

množstvím hodnot a použitím mezikvartilového rozpětí dojde k jejich očištění o možné extrémní hodnoty. Z těchto důvodů považuje správce daně tento postup za statisticky spolehlivější, než v případě mezikvartilového rozpětí hodnot získaných metodou průměrování. Správce daně dále přihlédl k argumentaci žalobkyně týkající se menší náročnosti výroby i k tomu, že některé činnosti jsou za žalobkyni vykonávány jinými společnostmi ve skupině, a za hodnotu odpovídající principu tržního odstupu označil spodní hranici tržního rozpětí stanoveného metodou sdružování ve výši 25,3 %. Rozdíl mezi žalobkyní skutečně dosaženou hodnotou PLI (23,41 %) a hodnotou stanovenou správcem daně představoval ve finančním vyjádření částku 28.891.000 Kč.

Dne 4.10.2011 správce daně obdržel stanovisko žalobkyně ke třetímu oznámení, ve kterém sdělila, že se plně a správně nevypořádal s důkazními prostředky podle ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu, zejména nevyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost předložených důkazních prostředků, čímž nesplnil povinnost, kterou mu ukládá zákon. Jednalo se zejména o znalecký posudek, který byl dle žalobkyně zpracován odborníky vysoce kvalifikovanými ve sledovaném oboru a správce daně tedy, dle jejího názoru, neměl odborným závěrům posudku oponovat. Protože uvedené stanovisko žalobkyně neobsahovalo žádné nové důkazní prostředky, setrval správce daně na svém závěru vysloveném ve třetím oznámení a přistoupil dne 29.11.2011 k projednání Zprávy z daňové kontroly a následně k vydání napadeného dodatečného platebního výměru.

Žalovaný k námitce žalobkyně týkající se aktualizace vzorku uvedl, že z postupu správce daně je zřejmé, že není pravdivé její tvrzení, že „*správce daně vybral společnosti nalezené transparentní vyhledávací strategií v databázi Amadeus v roce 2011 a tyto následně doplnil o společnosti vyhledané transparentní vyhledávací strategií v databázi Amadeus v roce 2009*“. Správce daně ve skutečnosti rozšířil vzorek 4 společností vyhledaných znalcem deduktivní metodou v databázi Amadeus o dalších 5 společností, které byly správcem daně také vyhledány deduktivní metodou v databázi Amadeus a znalcem byly odsouhlaseny jako nezávislé a srovnatelné. Vzorek společností doplnil o společnost vyhledanou aditivní metodou v roce 2011 poté, co znalec použil data z verze databáze Amadeus April 2010. Všechny společnosti vyhledané deduktivní metodou byly jak znalcem tak správcem daně jako nezávislé a srovnatelné vyhledány v roce 2010. Data použitá správcem daně pro výpočet ukazatele PLI byla ověřena ve stejné verzi databáze Amadeus, kterou měl zřejmě k dispozici i znalec, když jako podklad pro svůj výpočet uvedený ve znaleckém posudku doložil reporty z databáze Amadeus se shodnými daty. Znalec ve svém vyjádření uvedl, že zasílá reporty z aktuální verze. Naopak reporty z verze Amadea April 2010, na které se znalec odvolával v souvislosti s rozdílnými údaji, žalobkyně v průběhu celého daňového řízení nepředložila a data použitá znalcem pro výpočet tak neprokázala.

Jak správce daně, tak i znalec prováděli dle žalovaného testování převodní ceny v průběhu daňové kontroly, tedy ne Ex post za účelem případné úpravy základu

daně v rámci podání daňového přiznání, ale s delším časovým odstupem (za rok 2007 v roce 2010). Předloženou Dokumentační zprávou, která byla zpracována v roce 2009, žalobkyně neprokázala, že ceny sjednané mezi spojenými osobami v rámci skupiny Impress se nelišily od cen sjednaných mezi nezávislými společnostmi. Znalec ve svém posudku, který byl vypracován jako reakce na výzvu správce daně, přistoupil k vlastní analýze, a jak sám uvedl, k výpočtu ukazatele ziskovosti použil přesnější metodu, konkrétně ukazatel hrubého rozpětí, než zpracovatel Dokumentační zprávy. Podklady, ze kterých znalec vycházel při zpracování Znaleckého posudku, předala žalobkyně správci daně dne 20.5.2011, teprve po tomto datu mohl správce daně postup a výpočet PLI zvolený znalcem ověřit. Rozdílnost výsledku pak dokládá, že znalec při svém výpočtu vycházel z nesprávných hodnot. Vzhledem k tomu, že se jednalo o ověření ceny obvyklé v rámci daňové kontroly a žalobkyně nepředložila dokumentaci o stanovení převodní ceny (ex ante) a ani o testování převodní ceny (ex post - Dokumentační zpráva byla správcem daně zpochybněna), ani nedoložil data použitá pro výpočet, použil správce daně oprávněně ke stanovení převodní ceny data z aktuální verze databáze Amadeus.

Dále žalovaný uvedl, že správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 8 daňového řádu, když předložený znalecký posudek jako každý jiný důkazní prostředek (§ 93 daňového řádu) řádně vyhodnotil. Správce daně se zabýval nejen hodnocením znaleckého posudku, ale i dalších důkazních prostředků předložených žalobkyní, a každý z nich posuzoval jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 daňového řádu). V daném případě se nejednalo o situaci uvedenou v ustanovení § 95 písm. a) daňového řádu, kdy správce daně může ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. V případě daňového subjektu, jak již bylo výše uvedeno, byl znalecký posudek předložen jako důkazní prostředek v rámci dokazování a jako takový byl v souladu se zákonem podroben hodnocení ze strany správce daně.

K odvolací námitce poukazující na nesplnění důkazní povinnosti správce daně, kterou žalobkyně opřela o rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 74/2009 - 111 žalovaný uvedl, že správce daně si byl vědom skutečnosti, že dle věty první ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů jej stíhá jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní, to však unesl. V případě prvního předložené Dokumentační zprávy správce daně prokázal nesprávně nastavené kritérium nezávislosti ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. a) bod 1. zákona o daních z příjmů. V případě dalšího znaleckého posudku správce daně prokázal, že znalec u společnosti OCM S.P.A. při výpočtu ukazatele PLI použil nesprávné hodnoty u veličiny náklady na materiál, což mělo za následek chybně vykázané hodnoty ukazatele PLI u dané společnosti a zároveň i chybnou průměrnou hodnotu tohoto ukazatele. Prokázal i nesprávné zahrnutí společnosti Industria Metalgrafica Valenciana SA do vzorku společností ve znaleckém posudku. Z uvedeného je dle

žalovaného patrné, že správce daně splnil svou důkazní povinnost, zjistil cenu obvyklou a vyčíslil rozdíl mezi touto cenou a cenou sjednanou daňovým subjektem se spojenými osobami, který žalobkyně uspokojivě nedoložila.

Podle žalovaného skutečnost, že správce daně v průběhu daňové kontroly sdělil žalobkyni různé výše tohoto rozdílu, byla ovlivněna především postupem jejím postupem. Žalovaný neoznačil za pravdivé ani tvrzení žalobkyně, že jednoznačným záměrem správce daně bylo pouze daň doměřit. Z postupu správce daně vyplývá, že jeho cílem bylo správné zjištění a stanovení daně (§ 85 odst. 1 daňového řádu), tomu odpovídá i poslední změna vyčísleného rozdílu, kdy správce daně akceptoval odvolatelem aditivní metodou doplněnou společností Metal Press SRL do vybraného vzorku společností a pro výpočet ukazatele PLI oproti znalci použil správná data z aktuální verze databáze Amadeus, která na rozdíl od žalobkyně prokázal a doložil. Také následný krok správce daně, kdy stejným způsobem jako žalobkyně doplnil do výsledného vzorku společností další nezávislou shodnou společnost Eurospray S.P.A. vybranou rovněž aditivní metodou, potvrdil, že snahou správce daně bylo stanovení daňové povinnosti objektivním způsobem. Právě doplnění těchto dvou společností, u kterých zjištěné průměrné hodnoty PLI, nijak výrazně nevybočovaly z rozpětí hodnot zjištěných správcem daně u dosavadního vzorku společností, prokázalo, že další rozšiřování výsledného vzorku by bylo nadbytečné.

Žalovaný zaujal stanovisko k názoru vyslovenému znalcem, že: *„pokud si daňový poplatník nechal zpracovat srovnávací analýzu, která byla provedena dle obecně uznávaných principů, a postup vyhledávání srovnatelných dat je doložitelný a zpětně ověřitelný, pak ceny sjednané daňovým poplatníkem v dobré víře v souladu s výsledky této srovnávací analýzy by měly být považovány za ceny, které splňují princip tržního odstupu.“* Uvedl, že tento názor znalce lze akceptovat v případě, kdy se jedná o stanovení převodní ceny (ex ante). V takovém případě by správce daně akceptoval data použitá a prokázaná žalobkyní. V případě žalobkyně se však o tento postup nejednalo a nebyl tedy důvod k použití nesprávných dat uvedených v jiné verzi databáze Amadeus, než byla verze aktuální v době ověřování správnosti převodní ceny. Znalec postupoval stejným způsobem jako správce daně, když při zpracování Znaleckého posudku v roce 2010 pracoval rovněž s jinou verzí databáze Amadeus, než jakou použil zpracovatel Dokumentační zprávy.

Na základě výše uvedeného dospěl žalovaný k závěru, že správce daně unesl důkazní břemeno ve věci stanovení převodní ceny, ale daňový subjekt podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a podle článku 9 Sdružené podniky příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění správcem daně vyčíslený rozdíl mezi cenami sjednanými se spojenými osobami při prodeji výrobků a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, uspokojivě nedoložil.

Ve včas podané žalobě žalobkyně v úvodu ozřejmila předmět sporu a popsala skutkové okolnosti této věci a to ve shodě se žalovaným. Dále uvedla, že ve svém odvolání do dodatečného platebního výměru namítala nesprávný postup

správce daně při výběru „srovnatelných společností“ k určení ceny obvyklé, když vybral zcela nekonzistentní vzorek účelově a v neprospěch žalobkyně. Namítala neúplně zjištěný skutkový stav a neunesení důkazního břemene, když správce daně nevyvrátil relevantnost předloženého důkazního prostředku, konkrétně znaleckého posudku zpracovaného společností BDO Appraisal Services – Znalecký ústav, s.r.o.

Dle přesvědčení žalobkyně nelze vzorek společností neustále v čase upravovat a doplňovat. Je třeba vycházet z jedné srovnávací analýzy, vybrané v souladu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu Afs 80/2007-105, tj. objektivní, přezkoumatelné a spravedlivé. Pokud správce daně dospěl k závěru, že srovnávací analýza trpěla závažnými nedostatky, měl provést zcela novou srovnávací analýzu, která bude věcně i časově konzistentní. Zahrnutím dalších společností do již nekonzistentního vzorku vytvořeného správcem daně chtěla žalobkyně poukázat na skutečnost, že vzorek společností je možné v průběhu času neustále rozšiřovat a jinak upravovat, v důsledku čehož bude výsledek srovnávací analýzy vždy jiný. O tom svědčí i postup správce daně, kdy opakovaně svá kontrolní zjištění ve vztahu k převodním cenám měnil. To konečně uznal i žalovaný. Takový postup označila žalobkyně jako rozporný s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu a odkázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 1 Afs 85/2009 nálezy Ústavního soudu ČR IV. ÚS 591/08 a II. ÚS 2096/07.

Žalobkyně i přes opačné tvrzení žalovaného setrvala na stanovisku, že vzorek srovnatelných společností je nekonzistentní a na straně 7 až 9 žaloby v tabulce zobrazila přehled vývoje vyhledávání vzorků srovnatelných společností. Popsala i různé vyhledávací strategie použité znalcem a správcem daně při vyhledávání srovnatelných společností a jejich různé verze, a poukázala na jejich značné rozdíly. Vyslovila názor, že pokud byla provedena transparentní vyhledávací strategie, která dospěla k tržnímu rozpětí, pak by toto rozpětí mělo být akceptováno a ne neustále upravováno pod vlivem nových okolností, neboť se tím zvyšuje dokumentační zátěž poplatníka a snižuje míra jeho právní jistoty.

Žalobkyně citovala ust. § 92 odst. 3 daňového řádu a připustila, že důkazní břemeno v daňovém řízení primárně zatěžuje daňový subjekt a je-li vyzván, je jeho povinností svá tvrzení prokázat. Jestliže tak postupuje, unesl důkazní břemeno a to přešlo na správce daně. Chce-li správce daně přenést toto důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, musí zpochybnit předložené důkazní prostředky. Žalobkyně k prokázání, že převodní ceny sjednané mezi společnostmi Impress a spojenými osobami v roce 2007 odpovídaly principu tržního odstupu a ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů použila jako důkazní prostředek znalecký posudek zpracovaný společností BDO Appraisal Service – Znalecký ústav, s.r.o. V něm znalec dospěl k výslednému rozpětí 20,96%-35,09%. PLI z prodeje vlastních výrobků žalobkyně spojeným osobám činil 23,41% a tato hodnota se pohybuje v rámci rozpětí zjištěného znalcem.

Žalobkyně dále polemizovala se žalovaným, který v napadeném rozhodnutí tvrdil, že správce daně unesl důkazní břemeno, když prokázal použití nesprávných hodnot u veličiny náklady na materiál u společnosti OCM S.P.A. při výpočtu ukazatele PLI, a prokázal nesprávné zahrnutí společnosti Industria Metalgrafica Valenciana SA. Tvrdila, že použití víceletého průměru za roky 2002 až 2007 bylo vhodné, neboť zohledňuje výsledky více srovnatelných nezávislých společností a vývoj trhu. Není známá žádná obecně přijímaná a doporučovaná hranice časové osy u víceletých průměrů. K použití víceletého průměru se přiklonila i žalobkyně s poukazem na skutečnost, že v době sjednávání cen nemohou být k dispozici data týkající se roku kdy se ceny sjednávají ani roku následujícího. Z reportu společnosti OCM S.P.A. z databáze Amadeus verze April 2010 je dle žalobkyně zřejmé, že data použitá pro výpočet PLI ve znaleckém posudku jsou shodná s daty verze aktualizace databáze, která byla pro vypracování znaleckého posudku použita. Znalec tedy při vypracování znaleckého posudku pro žalobkyni a stanovení obvyklého rozpětí vycházel z platných údajů. Znalcem stanovené rozpětí obvyklé výše hrubé marže bylo stanoveno správně na základě údajů platných k datu ocenění (31.12.2010).

Skutečnost, že došlo u společnosti OCM S.P.A. v důsledku změny v metodice vykazování materiálových nákladů italských společností zpětně ke změně údajů evidovaných v databázi Amadeus, nemůže dle žalobkyně být přičítána k její tíži.

Další pochybení správce daně spatřovala žalobkyně v porušení ust. § 143 odst. 2 daňového řádu. Podle citovaného ustanovení musí správce daně před vydáním platebního výměru vést doměřovací řízení, seznámit daňový subjekt s jeho výsledky a pouze na základě výsledků tohoto odměřovacího řízení doměřit daň. Společně se zahájením daňové kontroly musí zahájit i daňové řízení, neboť daňovou kontrolu nelze považovat za daňové řízení. S ohledem na formalistický přístup k zahájení daňového řízení obsažený v § 91 odst. 1 daňového řádu nepostačuje dle žalobkyně, aby byl daňový subjekt seznámen pouze se zahájením daňové kontroly, ale je nutné, aby správce daně zahájil i dílčí daňové řízení. Správce daně byl povinen zahájit toto dílčí daňové řízení (doměřovací) společně s daňovou kontrolou, aby bylo možné po ukončení daňové kontroly vydat rozhodnutí. Dle žalobkyně takto správce daně nepostupoval. Daňovou kontrolu zahájil dle zákona o správě daní a dále byl vázán ust. § 264 odst. 1 daňového řádu. Protože doměřovací řízení dle § 91 odst. 1 daňového řádu nebylo zahájeno, je rozhodnutí o vyměření daně rozhodnutím nezákonným.

Žalovaný se k žalobě vyjádřil dne 23.10.2012 a svém podání uvedl, že výsledkem hledání v databázi Amadeus jak v roce 2009 tak i v roce 2011 byly vždy nezávislé, srovnatelné společnosti vybrané pro účely vypracování srovnávací analýzy týkající se kontrolovaného roku 2007. Jejich nezávislost a srovnatelnost pro daný účel byla shodnuta žalobkyní i žalovaným. Zákon o daních z příjmů, ani směrnice OECD nestanoví, že společnosti vyhledané v různých časových obdobích nelze spojit do jednoho vzorku. Podstatné pro zařazení společnosti do konečného vzorku je to, že pro kontrolovaný rok splňují podmínku nezávislosti a srovnatelnosti. Vzhledem k tomu, že proces vyhledávání jednotlivých potenciálních srovnatelných,

nezávislých subjektů je zdoluhavý, je logické, že pokud už v daném případě došlo ke shodě u vybraných společností a vzorek stanovený žalobkyní (4 společnosti) byl pro určení co nejpřesnějšího rozpětí vybraného ukazatele nedostačující, přistoupil správce daně k rozšíření vzorku o 5 společností již dříve odsouhlasených žalobkyní. Jak sama uvádí, nejen v žalobě (strana 10), ale také ve svých vyjádřeních zaslaných správci daně v průběhu daňového řízení, zaměřil se na prověření 10 společností zahrnutých správcem daně do vzorku srovnatelných a nezávislých společností určených k výpočtu tržního rozpětí. Pět společností z deseti jím bylo zpochybněno, zbylých pět, které byly správcem daně poté přidány do vzorku, po tomto detailním prověření uznala žalobkyně za odpovídající požadovanému kritériu nezávislosti a srovnatelnosti.

S konstatováním žalobkyně, že správce daně sloučil výsledky dvou odlišných vyhledávacích strategií, provedených v odlišném časovém okamžiku v rozdílné databázi, žalovaný uvedl, že nevidí důvod, proč by takto nemohl správce daně postupovat. Kombinace různých vyhledávacích strategií připouští i směrnice OECD, odlišný časový okamžik se týkal pouze data provedení vyhledávání. Období, kterého se vyhledávání srovnatelných nezávislých společností týkalo, však bylo shodné a to kontrolovaný rok 2007. Navíc všechny společnosti vyhledané zadáním některých odlišných kritérií, jak uvádí žalobkyně, byly před jejich konečným zařazením do vzorku ještě detailně ověřeny pomocí veřejně dostupných informací. Konečný výběr shodnutých, nezávislých, srovnatelných společností je výsledkem procesu, na jehož začátku může být jak vyhledání širšího okruhu společností pomocí určitých kritérií v databázi Amadeus tak i sestavení seznamu společností, které realizují potenciálně srovnatelné transakce a jsou osobě, která provádí vyhledávání známé. Rovněž tak může dojít i ke kombinaci těchto způsobů. Ve všech případech je však pro konečné zařazení společnosti do vzorku podstatné následné detailní ověření společností pomocí veřejně dostupných informací. Data použitá pro výpočet ukazatele byla u všech společností vyhledána ve stejné verzi databáze Amadeus.

Dále žalovaný uvedl, že postup při stanovení výsledného tržního rozpětí byl ovlivněn jednáním žalobkyně, která postupně dokládala důkazní prostředky, a také skuteností, že žalovaný, ve snaze jednat ve prospěch žalobkyně, přistoupil na změnu jí původně použitého ukazatele. Dále žalovaný popsal časový přehled a průběh daňového řízení jak byl uveden v textu rozhodnutí a uvedl, že z něho vyplývá, že až po doložení podkladů, z kterých vycházel znalec při zpracování znaleckého posudku, mohl přistoupit k ověřování údajů. Správce daně tak svým postupem pouze reagoval na chování žalobkyně.

Žalovaný upozornil, že žalobkyně rozdílné výstupy ze znalce použité verze databáze Amadeus správci daně nikdy nepředložila, i když tak opětovně tvrdí i v žalobě.

Žalovaný nesouhlasil ani s tvrzením žalobkyně, že nebylo zahájeno doměřovací řízení a správcem daně vydaný dodatečný platební výměr na daň

z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 je tedy nezákonným rozhodnutím. Poukázal na text protokolu ze dne 29.11.2011, jehož obsahem bylo projednání zprávy o kontrole, a který byl téhož dne bez námitek žalobkyní podepsán. V něm je na straně 2 uvedeno, že žalobkyně byla seznámena se zahájením vyměřovacího řízení. Žalovaný konstatoval, že daňová kontrola byla zahájena za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. S ohledem na dikci jeho ustanovení §§ 1, 2, 16 a 21 bylo zahájením daňové kontroly současně zahájeno i doměřovací řízení. Je tedy zřejmé, že správce daně prováděl dokazování v rámci daňového řízení a v tomto ohledu se nic nezměnilo ani po nabytí účinnosti daňového řádu (§ 264 odst. 1 daňového řádu).

Žalovaný se plně odkázal na text žalobou napadeného rozhodnutí a setrval na závěru, že rozhodnutí bylo učiněno a vydáno v souladu s právními předpisy. Navrhl proto, aby žaloba byla jako neodůvodněná v plném rozsahu zamítnuta.

Při jednání před soudem setrvaly obě strany na svých stanoviscích a procesních návrzích.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního "s.ř.s." a shledal žalobu částečně důvodnou.

V úvodu se zabýval oprávněností tvrzení žalobkyně, že v posuzovaném případě nebylo doměřovací řízení dle § 91 odst. 1 daňového řádu zahájeno, proto je rozhodnutí o vyměření daně rozhodnutím nezákonným.

Jak vyplývá z listin založených ve správním spise daňová kontrola u žalobkyně byla zahájena dne 22.9.2009, tedy za účinnosti zákona o správě daní, který správci daně neukládal samostatně zahajovat doměřovací řízení. Daňový řád v § 143 a 91 vyžaduje, aby bylo doměřovací řízení zahájeno a tomuto požadavku správce daně dostál, když v protokolu ze dne 29.11.2011, č.j. 428188/11/228540608641, o projednání zprávy o kontrole žalobkyni oznámil, že podle § 17 daňového řádu zahajuje na základě výsledku daňové kontroly doměřovací řízení ve smyslu ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu a § 143 odst. 2 resp. § 143 odst. 4 daňového řádu, jehož předmětem je daň z příjmů za kontrolované zdaňovací období. Jednání byli přítomni za žalobkyni Ing. Ivo Mádr a Ing. Pavel Zika, kteří uvedený protokol podepsali. Žalobkyni tak bylo zákonným způsobem sděleno, že je zahájeno doměřovací řízení a její námitka proto nebyla shledána důvodnou.

Dále se krajský soud zaměřil na posouzení zákonnosti postupu správce daně při stanovení převodních cen výrobků, prodávaných žalobkyní spřízněným společnostem ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně po zahájení daňové kontroly předložila dne 15.3.2010 správci daně shora zmíněnou Dokumentační zprávu. Ten po převzetí podkladů k transferovým cenám, které proběhlo dne 14.9.2010, zaslal žalobkyni dne 7.12.2010 výzvu dle § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů,

v níž popsal svoje výhrady k předložené Dokumentační zprávě a vyslovil pochybnosti o tom, že ceny prodávaných výrobků žalobkyní spojeným osobám v roce 2007 byly sjednány ve výši, která by odpovídala cenám sjednaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalobkyni sdělil, že rozdíly zjištěné správcem daně uspokojivě nedoložila.

Žalobkyně jako odpověď na výzvu správce daně předložila dne 31.1.2011 znalecký posudek vyhotovený společností BDO Appraisal Services - Znalecký ústav s.r.o. Jak vyplývá ze skutkového stavu popsaného v rozhodnutí žalovaného i v podané žalobě, správce daně žalobkyni sdělil svoje výtky ke znaleckému posudku a zároveň sám stanovil spodní hranici tržního rozpětí. Žalobkyně správci daně následně tlumočila reakci znalce na jeho výtky. Tato výměna stanovisek mezi správcem daně a znalcem (tlumočená žalobkyní) se několikrát opakovala, až správce daně dne 29.11.2011 přistoupil k projednání zprávy o daňové kontrole. V ní označil za hodnotu odpovídající principu tržního odstupu spodní hranici tržního rozpětí, konkrétně rozpětí stanoveného metodou sdružování, a to ve výši 25,3%.

Jak vyplývá z obsahu žaloby, námitky žalobkyně jsou zaměřeny na postup správce daně vedoucí k doměření daňové povinnosti na základě jeho závěrů o výši ceny obvyklé.

Z obecného pohledu je nutno připomenout, jak konečně uvedl i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31.3.2009, č.j. 8 Afs 80/2007-105), že obchodní transakce mezi osobami blízkými mohou být ovlivňovány jejich vzájemnými vztahy, které nemusí být vždy motivovány snahou o získání majetkového či jiného prospěchu, jako je tomu v běžných obchodních vztazích za podmínek fungující soutěže. *„Ačkoliv je s ohledem na zásadu smluvní volnosti takovýto způsob jednání v občanskoprávních nebo obchodněprávních vztazích možný, z hlediska daňového práva je ve výsledku sankcionovaný úpravou základu daně o zjištěný rozdíl. Podstatou ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu. Daňový subjekt musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má jiný účel než je krácení daně. Zákon o daních z příjmů proto po obchodujících osobách blízkých požaduje větší opatrnost a obezřetnost při stanovení smluvní ceny než je tomu u osob nezávislých.“*

Zákon o daních z příjmů v § 23 odst. 7 neurčuje přesný způsob, jakým má správce daně stanovit cenu běžnou v prostředí fungující hospodářské soutěže, pouze ji nepřilíš přesně vymezuje. K otázkám určení ceny obvyklé se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 11. 2. 2004, č.j. 7 A 72/2001 – 53, publikovaném na www.nssoud.cz, jehož právní závěry tam vyslovené lze aplikovatelné i na soudem nyní posuzovaný případ. Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí dospěl k závěru, že *„není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny*

obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat...Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přihlížet, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu, přičemž však opakuje, že tato kritéria musí vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru.“

Nejvyšší správní soud k této problematice ve svém rozsudku ze dne 18.7.2005, č.j. 5 Afs 48/2004-89, uvedl, že ze správního spisu musí být „jednoznačně patrné, že správce daně sdělil v průběhu daňového řízení daňovému subjektu výši ceny, kterou sám jistil, resp. kterou považuje za cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, prokazatelně jej seznámil se vzniklým rozdílem a dal tak daňovému subjektu reálnou možnost, aby se k tomuto rozdílu vyjádřil a uspokojivě jej doložil. Teprve poté správci daně přísluší hodnotit, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl a učinit závěr o tom, zda rozdíl uspokojivě doložil či nikoliv a zda je dán důvod pro úpravu základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.“

V posuzovaném případě nelze ze správního spisu ověřit, že tak správce daně postupoval, když mezi zahájením daňové kontroly dne 22.9.2009 a předložením Dokumentační zprávy žalobkyní dne 15.3.2010 není ve správním spise zaznamenán žádný úkon ani žalobkyně ani správce daně. Pak již následuje jednání zachycené v protokolu ze dne 14.9.2010, kde správce daně převzal podklady k transférovým cenám. Po vyhodnocení dokumentační zprávy vydal správce daně dne 7.12.2010 výzvu, v níž sdělil svoje výhrady k předložené Dokumentační zprávě. Výsledkem jeho úvah byl závěr, že v peněžním vyjádření činí v kontrolovaném období roku 2007 rozdíl mezi zjištěnou hodnotou FCMU u nezávislých srovnatelných společností ve výši 4,35% a žalobkyní dosaženou hodnotou téhož ukazatele při obchodování v rámci spojených osob ve výši 2,4% částku 38.424.046,94 Kč. V reakci na výzvu žalobkyně předložila znalecký posudek vyhotovený společností BDO Appraisal Service - Znalecký ústav s.r.o. (zapsaný v seznamu znaleckých ústavů středočeského kraje). S některými závěry znalce souhlasil, s některými postupy nikoliv a předkládal svoje připomínky žalobkyni. Zároveň v návaznosti na akceptované závěry znalce měnil i spodní hranici tržního rozpětí a vyčíslil rozdíl ve výnosech nejprve částkou 17.764.493,27 Kč, dále na částku 48.125.000 Kč v závěru pak na částku 28.891.000 Kč.

Jak vyplývá ze shora uvedeného správce daně zcela neodmítl předložený znalecký posudek, nicméně ho v průběhu důkazního řízení hodnotil, vytýkal mu chyby, a neshodl se se závěry znalce na výši ceny obvyklé ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Podle názoru krajského soudu měl za těchto okolností správce daně, pokud znalecký posudek hodnotil, nejprve vyslechnout zpracovatele posudku a vyjasnit si základní kriteria pro výběr srovnatelných subjektů

(např. sjednotit vyhledávací strategii i použitou verzi databáze). I když nelze popřít, že správce daně je oprávněn hodnotit všechny předložené důkazní prostředky, nelze akceptovat, aby, i když nepochybně má i vysoce odborně školené pracovníky, stavěl svoje závěry týkající se jiné než daňové odbornosti nad závěry znalce v daném oboru, aniž zjistí v jeho závěrech zcela základní nedostatky. Pokud by však takové nedostatky zjistil a po výsledku znalce by ke shodě nedošlo, měl správce daně zvážit zadání znaleckého posudku jinému znalci, např. vysoké škole odpovídajícího oboru. Krajský soud nedisponuje takovými znalostmi, aby mohl posoudit výslovně odborné závěry znalce a správce daně, proto výhrady týkající odborných chyb by nemohl fundovaně posoudit.

Z důvodů výše uvedených krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného dle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. Dle 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.

Žalobkyně byla ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000,- Kč a náhradě nákladů právní služby poskytnuté daňovým poradcem za 2 úkony po 2.100,- Kč (převzetí zastoupení a sepsání žaloby) a za jeden úkon ve výši 3.100 Kč (účast při jednání před soudem) včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300,- Kč (§ 9 odst. 3 písm. f/, § 11 odst. 1 písm. d), g) a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.).

Celkovou částku ve výši uvedené ve výroku II. rozsudku krajský soud uložil Odvolacímu finančnímu ředitelství uhradit k rukám žalobkyně do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

V Hradci Králové dne 29. července 2013

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu