



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **ARROW Internacional CR, a.s.**, se sídlem v Hradci Králové, Pražská 209, zast. Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem v Praze 8, Karolinská 654/2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. listopadu 2011, čj. 6461/11-1200-602199, t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání do dodatečného platebního výměru na daň příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 a odvoláním napadené rozhodnutí potvrdil.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že v kontrolovaných letech 2001, 2002 a v hospodářských letech 2004/2005 a 2005/2006 byla žalobkyně členem nadnárodní skupiny, neboť jediným akcionářem daňového subjektu je

společnost ARROW Medical Holdings B.V. Nijverheidslaam 31, Veenedaal, Nizozemí (dále jen „mateřská společnost“) a nepřímo ovládající osobou je společnost Arrow US, neboť vlastnila 100 % všech akcií přímé ovládající osoby. Podle výroční zprávy za období roku 2005/2006 neměla žalobkyně k 31. 8. 2006 s mateřskou společností ani se společností Arrow US uzavřenu ovládací smlouvu podle § 190d zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“). Jedná se tedy o kapitálově spojené osoby podle § 23 odst. 7 písm. a) bod 2. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a sdružené podniky ve smyslu čl. 9 bod 1 písm. a) smlouvy o zamezení dvojího zdanění, podle kterého se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na řízení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu. Dne 19. 6. 2000 předložila žalobkyně Ministerstvu průmyslu a obchodu ČR žádost o příslib investičních pobídek na základě nabídky ze dne 12. 6. 2000. Na základě této žádosti ministerstvo vydalo dne 12. 7. 2000 Rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle § 1 odst. 2 zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o investičních pobídkách“), a to formou slevy na dani z příjmů podle § 35b zákona o daních z příjmů. Celková hodnota uplatněné slevy na dani z titulu poskytnutého příslibu investiční pobídky v průběhu let 2001 – 2006 činila celkem 110 651 214 Kč.

Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně v rámci daňové kontroly nepředložila žádný důkazní prostředek, který by se zabýval problematikou stanovení převodních cen u distribuční činnosti a který by podal relevantní vysvětlení několikanásobného navýšení hrubé ziskové přírážky v období roku 2005/2006. V přezkoumávané věci je rozhodné, že zákon o daních z příjmů správci daně ukládá prověřit, zda žalobkyně nezvýšila základ daně pro výpočet slevy na dani. Pokud správce daně zjistí, že poplatník některou podmínku uvedenou v § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů porušil, pak má povinnost z toho vyvodit důsledky podle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů. Při aplikaci § 35a odst. 2 zákon o daních z příjmů však není rozhodné, zda jsou obchodní operace mezi žalobkyní a Arrow US významnou či nevýznamnou částkou v porovnání s celkovým obratem, proto nelze správci daně vytýkat, že k této skutečnosti nepřihlédl. V případě žalobkyně je převážná část jí prodávaného sortimentu zařazena do číselníku VZP, který uvádí maximální částku úhrady pro zdravotnická zařízení a případné změny prodejní ceny jsou výjimečné a jsou opět promítnuty do zmíněného číselníku. Z tohoto vyplývá, že zmiňovaná ziskovost není přímo úměrná skutečnosti, zda se jedná o činnost hlavní nebo vedlejší. Ziskovost není přímo úměrná ani prodejní aktivitě žalobkyně, ale je převážně přímo odvislá od nákupních cen tohoto zboží, v daném případě od společnosti Arrow US.

Dále žalovaný uvedl, že žalobkyně tržby a náklady související s distribucí zboží v České republice evidovala na samostatném středisku. Z toho vyplývá, že bylo i v jejím zájmu tuto svou aktivitu sledovat odděleně. Podle zjištění správce daně jednoznačně vyplývá, že v období roku 2005/2006 došlo ke snížení nákupních cen zboží od společnosti Arrow US, což mělo vliv na dosaženou hrubou ziskovou přírážku ve výši 171,5 %. Žalobkyně neprokázala, že by se její rizikový a funkční profil při distribuční činnosti lišil v jednotlivých letech čerpání slevy na dani a byl tak

dán důvod pro navýšení jí dosahované hrubé ziskové přírážky v období roku 2005/2006. Správce daně u žalobkyně neupravoval základ daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ale konstatoval porušení § 35a odst. 2 písm. d/ zákona o daních z příjmů, podle kterého správce daně prokazoval, že žalobkyně obchodními operacemi zvýšila základ daně, aniž by jí zákon o daních z příjmů ukládal, jakým způsobem tuto skutečnost má prokázat. Správce daně zjišťoval, zda v období let 2005/2006 vykazovala u distribuce zboží v ČR obdobnou hrubou ziskovou přírážku jako distributoři s obdobnou činností. Podle zjištěných skutečností se ve vybraných případech jednalo o distributory, jejichž tržby za prodej zboží (ř. I.) a náklady s tím související (ř. A) byly uvedeny v příslušném řádku výkazu zisku a ztráty, tak, jako v případě žalobkyně. Pokud by se daný distributor zabýval například poskytováním služeb či výrobou, byla by tato činnost uvedena v jednom z následujících řádků (ř. II. a dále) předmětného výkazu a hodnotu hrubé ziskové přírážky by neovlivnila. Správcem daně zjištěné hodnoty hrubé ziskové přírážky sice vycházejí ze souhrnných ukazatelů distributorských společností, avšak obsahují pouze celkové tržby a celkové náklady vynaložené na prodej obdobného zboží srovnatelnými distributory. Jsou tedy relevantní pro posouzení distribuční činnosti žalobkyně v České republice. Zvýšení základu daně obchodními operacemi se spojenými osobami správce daně prokázal též konkrétními položkami zboží (v počtu 121) a neodůvodněným snížením nákupních cen zboží, které bylo prodáno společnosti Arrow US a následně od této společnosti nakupeno zpět.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný dále uvedl, že argumentace finanční náročnosti je sama o sobě irelevantní, neboť v případě, že zákonná ustanovení ukládají žalobkyni určité povinnosti (v daném případě nezvýšit základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích se spojenými osobami), nelze jejich plnění odmítat z důvodu, že by na splnění těchto povinností bylo nutné vynaložit určité náklady. Bod 5.6. Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky (dále jen „směrnice OECD“), na který se žalobkyně odkazuje, vztahuje úměrnost vynaložených nákladů na zajištění údajů pro přiměřené určení skutečnosti, zda žalobkyně dodržela princip tržního odstupu, k částce, o kterou se jedná, nikoli k podílu na počtu zaměstnanců či k podílu na celkových aktivech. Podle zjištění správce daně částka odpovídající hodnotě zisku přesunutého neoprávněně ze společnosti Arrow US na žalobkyni v rámci distribuční činnosti se pohybuje v rozpětí od Kč 10 521 815 do Kč 23 302 906. V této relaci je pak nutné posuzovat náklady, které by žalobkyni vznikly na zajištění odpovídající dokumentace uplatňovaných převodních cen při respektování funkčního a rizikového profilu jednotlivých skupin realizovaných transakcí. Dále žalovaný uvedl, že ve zkoumaném období roku 2005/2006 bylo zjištěno, že žalobkyně podrobně analyticky členila u distribuční činnosti tržby a náklady s nimi přímo související na středisku „70“ – obchodní oddělení. Žalobkyně měla na úrovni hrubé ziskové přírážky možnost výše uvedené transakce sledovat a vyhodnocovat za distribuční činnost odděleně, neboť k tomu měla uzpůsobeno analytické členění v účetní evidenci. U distribuční činnosti, tj. u obchodování se zbožím, ke kterému prodejce nepřidává žádnou podstatnou hodnotu, jako v případě žalobkyně, je nejvhodnější použít metodu při opětovném prodeji, jež zkoumá hrubé ziskové rozpětí. Nejednalo by se tudíž o složité, časově a finančně náročné postupy. Na úrovni hrubé ziskové přírážky mohla žalobkyně

snadno zjistit, že u ní došlo v období roku 2005/2006 k mimořádnému výkyvu v hodnotě hrubé ziskové přírážky (ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím z 52 % na 171 %, tj. více než trojnásobně) a provést případná ověření u srovnatelných distribučních společností.

Správce daně nikdy netvrdil, jak žalovaný uvedl, že byla žalobkyní zvolena jiná metoda k zastření skutečně realizovaných cen. Pouze bylo správcem daně řečeno, že žalobkyní zvolená transakční metoda čistého ziskového rozpětí (TNMM) posuzovala ziskovost agregovaně za celou činnost, a tím poskytla žalobkyni např. možnost „kompenzace“ nákladů, které byly v období roku 2005/2006 vynaloženy na zprovoznění druhého závodu ve Žďáru na Sázavou ve výši 31 mil. Kč (především mzdové náklady, náklady související se zaváděním výroby, administrativu a další režie), s nadstandardními výnosy z distribuční činnosti v České republice, aniž by byl agregovaně zjištěný finanční ukazatel čisté ziskové přírážky (dále „ČZP“) ovlivněn. Žalobkyně však tuto skutečnost ve svých analýzách nezohlednila. Pokud by v období roku 2005/2006 nenavýšila výnosy z distributorské činnosti, pak by zvýšené náklady týkající se nového závodu snížily základ pro výpočet slevy na dani a v konečném důsledku i výši hodnoty čerpané investiční pobídky. Není pochyb o tom, že žalobkyně jí zvolenou transakční metodou čistého ziskového rozpětí (TNMM) zastřela navýšení hrubé ziskové přírážky u distribuční činnosti v období roku 2005/2006.

Žalobkyně, jak žalovaný konstatoval, v rámci analýzy celkové ziskovosti na úrovni ukazatele ČZP vycházela jak z dat zjištěných a vybraných správcem daně u srovnatelných distributorů, tak z dat jím deklarovaných ve Studii za období končící 31. srpna 2006. V poměru v jakém byla vykázána distribuce k výrobě za jednotlivá období pak vytvořila úhrnný ukazatel pro srovnání. Tím, že použila data z obou studií (ze Studie za období končící 31. srpna 2006 a z dat zjištěných správcem daně u srovnatelných distributorů) vytvořila jakousi „imaginární společnost“, která měla stejný poměr distribuce a výroby jako žalobkyně. Finanční údaje u srovnatelných distributorů zjištěných správcem daně žalobkyně rozšířila o další zdaňovací období za účelem snížení náhodného vlivu ekonomických cyklů. Poté vyčíslila v závislosti na objemu tržeb podíl výrobní a distribuční činnosti v jednotlivých obdobích a následně s ohledem na tyto podíly vypočítala vážený průměr u obou tržních rozmezí a dále průnik obou tržních rozmezí. Na svých analýzách následně deklarovala, že dosažená hodnota vybraného ukazatele ČZP se nachází v rozmezí hodnot ukazatelů ČZP srovnatelných distributorů. Žalovaný k tomu konstatoval, že nerozporuje výpočet ukazatelů, které žalobkyně citovala v odvolání, avšak tyto ukazatele jsou vyčísleny opět agregovaně za výrobní a distribuční činnost dohromady a vyhodnocují celkovou ziskovost žalobkyně a nelze je proto použít k hodnocení pouze distribuční činnosti konečným zákazníkům v České republice. V případě centrálních nákupů žalobkyně plní mnohem méně funkcí a nese mnohem méně rizik než v případě distribuce zboží v České republice. Např. u centrálních nákupů žalobkyně nezajišťuje a nehradí dopravu zboží pro společnost Arrow US, zatímco v případě dodávek koncovým zákazníkům v České republice zajišťuje a hradí dopravu do místa určení příjemce. Dále u těchto dodávek nese riziko poškození zboží během přepravy, neodebrání dodávky zákazníkem či riziko neuhrazení pohledávky. Také oproti

centrálním nákupům využívá žalobkyně v rámci obchodní činnosti v České republice obchodních zástupců a spravuje rozsáhlé zákaznické portfolio. Žalobkyně nevysvětlila a především nedoložila, co bylo důvodem výrazného nárůstu hrubé ziskové přírážky v období roku 2005/2006 u distribuce českým zákazníkům, když podle jejího tvrzení funkční a rizikový profil byl u obou aktivit shodný, a to i po více obdobích. Žalovaný zdůraznil, že v daném případě bylo namístě vyhodnotit centrální nákupy a distribuční činnost českým koncovým zákazníkům odděleně, neboť se jednalo o odlišné aktivity s rozdílným funkčním a rizikovým profilem, s jinou dosahovanou hrubou ziskovou přírážkou.

V podané žalobě žalobkyně konstatovala závěr žalovaného, dle něhož ve zdaňovacím období 2005/2006 uskutečňovala obchodní transakce s kapitálově spojenou osobou způsobem, který neodpovídal ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Vzhledem k tomu, že čerpala investiční pobídku v podobě slevy na dani, došlo těmito transakcemi k neoprávněnému zvýšení základu pro výpočet slevy na dani a porušení zvláštní podmínky pro uplatnění slevy na dani uvedené v ust. § 35a odst. 2 písm. d/ zákona o daních z příjmů. Následkem porušení této zvláštní podmínky je zánik nároku na slevu ve všech letech, kdy byla tato sleva čerpána.

K tomu žalobkyně uvedla, že byla založena jako výrobní společnost skupiny Arrow, je 100 % dceřinou společností Arrow Medical Holdings, B.V. přičemž mateřskou společností této skupiny je americká společnost Arrow Internacionál, Inc sídlící v USA (dále jen „Arrow US“). Její hlavní činností je výroba polotovarů a výrobků pro resuscitační a srdeční péči a v dlouhodobém průměru představuje její výrobní činnost zhruba 94 % jejího celkového obrátu. Na základě žádosti žalobkyně vydalo Ministerstvo průmyslu a obchodu dne 12. 7. 2000 Rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle § 1 odst. 2 zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o investičních pobídkách“), a to formou slevy na dani z příjmů podle § 35b zákona o daních z příjmů. Celková hodnota uplatněné slevy na dani z titulu poskytnutého příslibu investiční pobídky v průběhu let 2001 – 2006 činila celkem Kč 110 651 214. Žalobkyně dále uvedla, že kromě zmíněné hlavní činnosti se ve velmi omezeném rozsahu věnuje také činnosti distribuční, což představuje 6 % z jejího celkového rozsahu.

Předmětem následné daňové kontroly správce daně, jak žalobkyně dále uvedla, pak bylo ověření, zda obchodní transakce žalobkyně odpovídaly běžným ekonomickým principům a neovlivnily neoprávněným způsobem základ pro výpočet slevy na dani. Správce daně přitom rozčlenil aktivity žalobce na tři samostatné oblasti a to aktivitu výroby a aktivitu distribuce zahrnující nákup zboží v ČR a jeho následný prodej společnosti Arrow US (centrální nákupy) a nákup zboží od společnosti Arrow US a jeho následný prodej na území ČR (distribuce zboží v ČR). Správce daně se zaměřil na distribuci zboží nakoupeného od společnosti Arrow US a jeho následný prodej v ČR se zjištěním, že obchodní marže činila 171,45 % a že distributoři zdravotnických prostředků dosahovali v letech 2005 – 2006 průměrné hrubé ziskové přírážky (dále jen „HZP“) v rozmezí 28,4 – 80,6 %. Na základě toho pak žalovaný shrnul, že žalobkyně ve zdaňovacím období 2005 – 2006 uskutečňovala obchodní

transakce s kapitálově spojenou osobou Arrow US způsobem, který neodpovídal ekonomickým principům běžných obchodních vztahů a vedl k úmyslnému převodu části zisku ze společnosti Arrow US na žalobkyni.

Žalobkyně označila za předmět sporu skutečnost, zda je možné posuzovat konstrukci převodních cen za všechny aktivity žalobkyně (tedy agregovaně) nebo je analyzovat podle jednotlivých aktivit. Uvedla, že správce daně užití agregovaného přístupu zpochybnil a posuzoval jednotlivé aktivity samostatně. Žalobkyně měla zato, že se žalovaný s jejími odvolacími námitkami zpochybňujícími postup správce daně nevypořádal a věc nesprávně posoudil po právní stránce. Upozornila, že ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, na něž se žalovaný odvolává, nestanovuje žádná bližší pravidla pro dodržení principu tržního odstupu. Naopak žalobkyně postupovala podle pravidel obsažených ve směrnici OECD a z příslušných pokynů Ministerstva financí. Uvedla, že navzdory tomu, že směrnice OECD má pouze charakter doporučení vlád nadnárodním společenstvem a není právním předpisem, její pravidla jsou všeobecně uznávána a přijímána, což ostatně stvrdilo i Ministerstvo financí svým pokynem D-258. Žalobkyně přitom odkázala na konstantní judikaturu Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu publikovanou k otázce výkladu veřejného práva a dovodila z ní, že pokud byla nucena vycházet primárně z metod obsažených v směrnici OECD a prokázala-li v daňovém řízení správnost nastavení svých převodních cen, nelze činit závěr, že obchodní transakce uskutečňované s kapitálově propojenou osobou Arrow US neodpovídaly ekonomickým principům běžných obchodních vztahů.

Žalobkyně nepopírala, že v ojedinělých obchodních transakcích své distribuční činnosti dosáhla vyšších hrubých zisků. Takové zjištění však nemůže vést dle jejího názoru k závěru, že její činnost neodpovídá všem ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Dle jejího mínění je plně v souladu s ekonomickými principy, že marže na jednotlivé dodávce je zcela irrelevantní, když praktickou reflexí dlouhodobé spolupráce s obchodním partnerem je výše dosahované čisté ziskové přírážky. Byl to dle žalobkyně právě správce daně, kdo měl v souladu s důkazním břemenem ve vztahu k ust. § 35a odst. 2 písm. d/ zákona o daních z příjmů předložit důkazní prostředky prokazující, že v situaci, kdy jeden subjekt vykonává pro obchodního partnera současně výrobní a distribuční činnost a celkový hospodářský výsledek neodporuje obvyklé míře ziskovosti, je nutno považovat za situaci odporující ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Žalobkyně podotkla, že v odpovědi na výzvu správce daně předložila rozsáhlou technickou analýzu založenou na propojení jednotlivých tržních rozmezí identifikovaných zvlášť pro její distribuční a výrobní aktivity v závislosti na jednotlivých podílech těchto aktivit na celkovém obratu ve zdaňovacím období 2005/2006. Vyplynulo z ní, že hodnota celkové ČZP ve výši 15,54 % se pohybuje nejen v tržním rozmezí, ale zároveň spadá i do tržního rozmezí ukazatele ČZP sestaveného jako průnik tržních rozmezí obou sledovaných aktivit ve výši 6,98 – 17,62 %.

K aplikaci ust. § 35a odst. 2 písm. d/ zákona o daních z příjmů žalobkyně uvedla, že žalovaný postavil svůj závěr o jeho porušení primárně na zpochybnění agregovaného přístupu a následně na výsledcích své srovnávací analýzy (str. 15

odůvodnění napadeného rozhodnutí). Správce daně dle jejího názoru nedostal své zákonné povinnosti prokázat všechny podstatné parametry, za nichž byly transakce mezi spojenými osobami sjednány (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 74/2010-81).

K otázce způsobu výběru srovnatelných subjektů žalobkyně uvedla, že správcem vybrané společnosti za účelem zpracování srovnávací analýzy jsou společnostmi výhradně distribučními, žalobkyně je však svojí podstatou společností výrobní a distribuční činnost je pro ni pouze okrajovou záležitostí, což má za následek, že dosažená HZP u ní musí sloužit k pokrytí vyšších ostatních provozních nákladů, než je tomu u srovnatelných distributorů. Přitom dosažení vyšší hodnoty HZP z distribuční činnosti u ní nemusí nutně znamenat rovněž dosažení vyšší hodnoty ČZP ve srovnání s ostatními plnohodnotnými distributory. Žalovaný dle žalobkyně neunesl důkazní břemeno, když se nevypořádal s jejím tvrzením, že není primárně společností distribuční, nýbrž společností výrobní. Za nepřipadný označila i poukaz žalovaného na to, že platné právo mu neposkytuje žádnou detailní úpravu ohledně způsobu unesení důkazního břemene. Žalobkyně dále zpochybnila postup správce daně, který v případě subjektů zahrnutých do srovnávací analýzy vycházel pouze z údajů z veřejně dostupných zdrojů a ze souhrnných údajů z účetních výkazů. Odkázala přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu – rozsudek čj. 8 Afs 80/2007-109.

Žalobkyně se neztotožnila ani se způsobem aplikace výsledků srovnávací analýzy na projednávanou věc. Považovala za zřejmé, že v rámci jedné podskupiny transakcí – distribuce zboží v ČR – byly transakce se společností Arrow US vykonávány za výrazně výhodnějších podmínek pro žalobkyni a naopak u druhé podskupiny – centrální nákupy – pak za výrazně méně výhodných podmínek. V úhrnu pak žalobkyně dosahovala ziskovosti průměrné, která odpovídala intervalu ziskovosti stanovenému správcem daně prostřednictvím jeho srovnávací analýzy, tedy 28,4 – 80,6 %. Uvedený postup byl dle jejího názoru plně v souladu se směrnicí OECD, konkrétně odstavci 3.13 a 3.14, dle nichž lze považovat za opodstatněnou situaci, kdy jedna či více transakcí realizovaných danou společností s určitým subjektem za méně výhodných podmínek je kompenzována realizací jiné transakce či více transakcí se stejným subjektem za podmínek více výhodných, přičemž zvažována je výsledná hodnota ziskovosti dané společnosti dosažená z realizace celého souboru těchto transakcí. Správce daně, jak žalobkyně podotkla, se však při svých analýzách zaměřil pouze na jednu dílčí podskupinu transakcí, čímž zvolil chybný postup. Uvedla, že u distribučních společností, jejichž finanční výsledky byly správcem daně použity pro stanovení údajného tržního rozmezí ukazatele HZP, vycházel správce daně z agregovaných hodnot obrátu a nákladů na prodané zboží. Dotyčné distribuční společnosti tak mohly realizovat během zkoumaného období řadu transakcí za více výhodných podmínek a zároveň několik transakcí za podmínek méně výhodných, avšak v úhrnu by se toto odchýlení od průměrné hodnoty měřeného ukazatele ziskovosti nijak neprojeвило. Vybrané distribuční společnosti tak mohly obdobně jako žalobkyně realizovat na individuální úrovni různé hodnoty ziskovosti, nicméně prostřednictvím provedené analýzy nebyly tyto případné výkyvy nijak zaznamenány či zohledněny. Uvedla dále, že u obou distribučních podskupin vybraných správcem

daně, tedy u Centrálního nákupu a u Distribuce zboží v ČR se jedná o distribuci obdobných zdravotnických pomůcek a produktů, tedy druhově stejného zboží. Žalobkyně uvedla, že ačkoliv uvedená vada srovnávací analýzy tvořila jednu ze stěžejních odvolacích námitek, žalovaný se s ní řádně nevypořádal (str. 21 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

Závěrem se žalobkyně ohradila vůči opakovaným tvrzením správce daně o účelovosti svého jednání s ohledem na skutečnost, že zdaňovací období roku 2005/2006 bylo posledním zdaňovacím obdobím, v němž mohla čerpat slevu na dani. Upozornila, že z možné slevy na dani využila přibližně 57 %, navíc doložila, že v rámci své hlavní podnikatelské aktivity, tj. výrobní činnosti, měla dostatečný prostor k navýšení ziskovosti v rámci tržního rozmezí, pokud by takto chtěla činit úmyslně a cíleně. Pouhé zvýšení prodejních cen za vlastní výrobky účtované společnosti Arrow US v rámci její výrobní činnosti by žalobkyni dovolilo realizovat výrazně vyšší úroveň hospodářského výsledku a přitom zároveň neporušit princip tržního odstupu (viz. rozsudek Nejvyššího právního soudu čj. 8 Afs 80/2007-109).

Při nařízeném jednání zástupce žalobkyně uvedl, že nesporně konkrétní doměřené částky daně, ani skutkové okolnosti projednávané věci. Podrobně pak připomněl všechny důvody v žalobě uvedené s tím, že nevznesl žádné další právní argumenty, kterými by uplatněné námitky dále rozvinul. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí i vyjádření žalovaného k žalobě. K dotazu předsedkyně senátu pak obě strany shodně prohlásily, že nemají žádné návrhy na doplnění důkazního řízení a že nemají připomínky ani k obsahu správního spisu.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po přezkoumání obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.

Spor mezi účastníky řízení je veden o to, zda žalobkyně, jako společnost skupiny Arrow, dodržela podmínky pro uplatnění slevy na dani z příjmů z titulu poskytnuté investiční pobídky, která je definována v § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů. Dle tohoto ustanovení nezvýší poplatník základ daně pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, nebo převodem majetku nebo její části výše uvedených osob, který u nich bude mít za následek snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Podle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů pak zaniká nárok na slevu na dani za všechna zdaňovací období, ve kterých byla sleva uplatněna, nedodržením některé z podmínek uvedených v § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů, s výjimkou podmínky uvedené v odstavci 2 písm. a) nebo některé ze všeobecných podmínek zákona o investičních pobídkách.

Dodržení podmínky uvedené v § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů bylo předmětem daňové kontroly provedené správcem daně, neboť žalobkyni byl

vydán příslib investičních pobídek formou slevy na dani z příjmů dle ust. § 35b zákona o daních z příjmů. Správce daně při daňové kontrole zjistil, že žalobkyně v kontrolovaných obdobích vstupovala do obchodních operací s kapitálově spojenou osobou, společností Arrow US, a to jak z titulu prodeje své produkce, tak nákupu zboží za účelem jeho následné distribuce na českém trhu. Dále správce daně prověřoval, zda se neliší ceny sjednané mezi spojenými osobami (žalobkyní a společností Arrow US) od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů).

Při posuzování konstrukce převodních cen vycházel správce daně z jednotlivých aktivit žalobkyně samostatně, tedy odděleně vyhodnotil centrální nákupy a distribuční činnost českým koncovým zákazníkům, neboť se dle jeho názoru jednalo o odlišné aktivity s rozdílným funkčním a rizikovým profilem. Žalobkyně s tímto postupem vyslovila nesouhlas a skutečnost, zda je možné posuzovat konstrukci převodních cen za všechny aktivity žalobkyně, tedy agregovaně nebo je analyzovat podle jednotlivých aktivit, označila za stěžejní předmět sporu. Namítala rovněž, že se žalovaný s jejími odvolacími námitkami zpochybňujícími postup správce daně nevypořádal a věc posoudil po právní stránce nesprávně.

S touto námitkou se krajský soud neztotožnil a pokládá ji za nedůvodnou.

Vycházel přitom ze znění ust. § 35a odst. 2 písm d/, které poplatníkovi zakazuje zvýšit základ daně pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ust. § 23 odst. 7 téhož zákona. Je tedy zřejmé, že při posuzování dodržení podmínek tohoto ustanovení musí správce daně přihlížet právě k jednotlivým obchodním operacím a nikoliv, jak vyžaduje žalobkyně, k celkovým provozním výsledkům. Je tomu tak zejména proto, že celková analýza provozního zisku nemůže mít takovou vypovídací schopnost o tom, zda poplatník vykázal správný stav hospodaření a následně i základ pro výpočet slevy na dani v případě obchodu vzniklého ze stavu s osobami ekonomicky spřízněnými. Pokud žalobkyně vyvíjela činnost výrobní a následně i distribuční, jednalo se bezesporu o rozlišné aktivity s rozdílným funkčním a rizikovým profilem, a tudíž i jinou hrubou ziskovou přírážkou. Pokud tedy žalovaný posuzoval při kontrole plnění podmínek ust. § 35a zákona o daních z příjmů jednotlivé aktivity samostatně, byl jeho postup v souladu i se Směrnicí OECD, konkrétně jejím článkem 1.42, jak ostatně i žalovaný konstatoval v odůvodnění napadeného rozhodnutí, dle níž by měl v ideálním případě být princip tržního odstupu používán na základě jednotlivých transakcí. Je rovněž nepochybné, že pokud by se posuzovala ziskovost agregovaně, za celou činnost žalobkyně, pak by takový postup umožňoval kompenzaci nákladů souvisejících s jednotlivými obchodními operacemi, což by nesporně ovlivnilo objektivitu získaných výsledků a tím i nesoulad s ekonomickými principy běžných obchodních vztahů. Celkový výsledek hospodaření totiž nemůže poskytnout informace o obchodních operacích. Může tak dojít, jak ostatně uvádí i žalovaný, ke kumulaci nákladů a výnosů z různých činností, které spolu nesouvisejí a v konečném důsledku i zastření skutečného stavu věci. Krajský soud se rovněž nemohl přiklonit k žalobní námitce, že se žalovaný s touto otázkou, tedy odmítnutím agregovaného postupu, v napadeném rozhodnutí nevypořádal. Je totiž zřejmé, že danou problematikou se žalovaný zabýval na str.17,

21 a 24 svého rozhodnutí a důvody, proč námitkám žalobkyně nevyhověl, zde podrobně rozvinul. Krajský soud se s jeho závěry ztotožnil a v podrobnostech na ně odkazuje.

Dále krajský soud zaměřil pozornost na posouzení, zda transakce mezi žalobkyní a společností Arrow US odpovídaly běžným ekonomickým principům a zda neovlivnily základ pro výpočet slevy na dani a to buď prostřednictvím vyšších tržeb nebo nižších nákladů. Nepřiklonil se k názoru žalobkyně, že její činnost byla plně v souladu s běžnými ekonomickými principy a že marže na jednotlivé dodávce je zcela irelevantní, když praktickou reflexí dlouhodobé spolupráce s obchodním partnerem je výše dosahované čisté ziskové přírážky.

K této problematice krajský soud z daňového řízení zjistil, že u centrálních nákupů zboží pro společnost Arrow US uplatnila žalobkyně hrubou ziskovou přírážku ve výši 18,73 %, přičemž u distribuce zboží, které žalobkyně nakoupila od této společnosti a následně prodala koncovým zákazníkům pak činila obchodní marže 171,45 %. Je tak zřejmé, že nákupní ceny zboží pořízeného žalobkyní od společnosti Arrow US za účelem distribuce na českém trhu byly výrazně sníženy. Přitom je nepochybné, že žalobkyně po celou dobu daňové kontroly toto nestandardní stanovení cen konkrétně nezdůvodnila. Z naznačených obchodních vztahů lze tedy dovodit, že zvýšení hrubé ziskové přírážky má svůj původ ve snížení cen pro společnost Arrow US, tedy pro ekonomicky spojenou osobu. K jinému výkyvu cen by ani, vzhledem k tomu, že prodejní ceny žalobkyně jsou převážně pevně stanoveny číselníkem, dojít nemohlo. Daná obchodní politika je tedy realizovatelná pouze mezi spřízněnými osobami. Pokud tedy u žalobkyně došlo v předmětném hospodářském roce k výraznému snížení nákupních cen u většiny zboží nakoupeného od společnosti Arrow US a tomuto kroku předcházelo dodání tohoto zboží dané společnosti za ceny vyšší, měl tento krok ve vazbě na zvýšení hrubé ziskové přírážky koncovým zákazníkům v ČR za následek zvýšení základu daně pro výpočet slevy na dani u žalobkyně. Jelikož se tak stalo mezi osobami ekonomicky spřízněnými a tyto obchodní operace neodpovídaly ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, krajský soud tak dospěl k závěru, že žalobkyně nedodržela podmínky dané jí ust. § 35a odst. 2 písm. d/ zákona o daních z příjmů. Poskytnutí slevy na dani je tak zákoně podmíněno a poplatníkovi daně zákon zakazuje zvyšovat základ daně, který je východiskem pro výpočet slevy na dani, v případě, že takové navýšování se uplatňuje mezi spřízněnými osobami. Žalobkyně zvolila obchodní politiku, která přináší efekt pouze mezi spřízněnými osobami mající za následek zvýšení daňového základu. Její obchodní operace neodpovídaly ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. K výraznému zvýšení hrubé ziskové přírážky u distribuce zboží zákazníkům v ČR v předmětném hospodářském roce se žalobkyně ani na výzvu správce daně nevyjádřila. Navíc je nutno podotknout, že takové navýšení bylo vlastně v kontrolovaném hospodářském roce 2005/2006 excesem oproti dalším zdaňovacím obdobím.

Krajský soud považoval, ve vazbě na shora uvedené, za rovněž nedůvodnou námitku, dle níž to byl právě správce daně, kdo měl prokázat, že celkový hospodářský výsledek žalobkyně odporuje principům běžných obchodních vztahů.

Jak již vyplynulo ze shora uvedeného, krajský soud zastává, ve shodě s žalovaným, názor, dle něhož konstrukci převodních cen nelze posuzovat za všechny aktivity žalobkyně a že je tedy nutno provést analýzu jejich jednotlivých činností, tedy činnosti výrobní i distribuční. Správce daně i žalovaný při odmítnutí agregovaného postupu pak analýzou převodních cen u distribuční činnosti žalobkyně prokázal, že vlivem zvýšení hrubé ziskové přírážky v návaznosti na snížení nákladů na nákup výrobků od společnosti Arrow US žalobkyně základ daně z příjmů zvýšila a tím nedodržela podmínku danou ust. § 35a odst. 2 písm. d/ zákona o daních z příjmů. Důkazní povinnosti se tak správce daně i žalovaný legitimně zhostili. Je tedy zřejmé, že za takto nastolené myšlenkové konstrukce nelze na žalovaném požadovat, aby nesl důkazní břemeno ve vztahu k posouzení všech aktivit žalobkyně.

Žalobkyně podanou žalobou zpochybňovala i srovnávací analýzu žalovaného a to jednak z pohledu způsobu výběru srovnatelných subjektů a i z pohledu způsobu aplikace výsledků této analýzy na projednávanou věc. Žalobkyně měla rovněž zato, že se žalovaný s jejími odvolacími námitkami směřujícími do těchto oblastí řádně nevypořádal. Ani těmto žalobním námitkám krajský soud nepřisvědčil.

Ze závěrů zachycených v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplynulo, že správce daně provedl průzkum u osob distribuujících v ČR obdobné zboží jako žalobkyně a to za účelem zjištění průměrné výše hrubé ziskové přírážky. Následně pak provedl analýzu převodních cen za použití metody pro stanovení cen dané Směrnicí OECD, tedy transakční metody cen při opětovném prodeji. Žalovaný tuto metodu považoval za neoptimálnější, neboť ozřejmovala, zda „hrubé rozpětí, které se odečítá od konečné prodejní ceny realizované distributorem, tedy žalobkyní, je shodné s hrubým rozpětím dosaženým nezávislými distributory u srovnatelných transakcí, přičemž hrubé rozpětí by mělo pokrýt prodejní a ostatní provozní náklady a zároveň zajistit přiměřený zisk s ohledem na vykonávané funkce“. Správce daně přitom vybral pět srovnatelných subjektů a žalovaný podrobně odůvodnil, na základě jakých kritérií k jejich výběru došlo. Srovnávací analýzou pak dospěl k závěru, že průměrná hrubá zisková přírážka se pohybuje v rozpětí 28,4 – 80,6 %. Na základě těchto zjištění pak dospěl žalovaný k závěru, že rizika nesená společností Arrow US by měla být zohledněna v nákupních cenách, a to směrem nahoru a nikoliv snížením nákupních cen. S těmito závěry se krajský soud ztotožnil a na odůvodnění napadeného rozhodnutí v této části plně odkazuje. Lze se rovněž jednoznačně přiklonit k závěru, že v případě obchodních transakcí, při nichž žalobkyně zboží vyrobila, prodala je společnosti Arrow US a následně je od této společnosti koupila za účelem distribuce v ČR, lze samozřejmě předpokládat, že obchodní činnost společnosti Arrow US by měla být vedena za účelem dosažení přiměřeného zisku. Srovnávací analýzou dospěl žalovaný k závěru, že se tak nestalo a že hrubá zisková přírážka této společnosti se pohybovala v minusových hodnotách. Tyto obchodní transakce přitom nepochybně probíhaly mezi ekonomicky spojenými osobami a lze mít nepochybně zato, že taková činnost neodpovídala ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Naznačené obchodní vztahy pak nesporně znamenaly přenos zisku ze společnosti Arrow US na žalobkyni.

Jak vyplývá ze shora uvedeného, krajský soud se s názory žalovaného prezentovanými ve srovnávací analýze a podrobně prezentovanými v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožnil. Nemohl tudíž přisvědčit žalobní námitce, dle níž postup správce daně i žalovaného neodpovídal požadavkům daným závaznou judikaturou Nejvyššího správního soudu – rozsudkem čj. 7 Afs 74/2010-81. Krajský soud má zato, že správce daně nepochybně prokázal, že se v daném případě jednalo o obchodní vztahy mezi osobami ekonomicky spojenými a že se ceny mezi těmito osobami liší od cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami. Správci daně nelze ani vytýkat způsob a kritéria výběru srovnatelných subjektů. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně a přesvědčivě uvedl, jaké subjekty a proč byly pro srovnávací analýzu vybrány. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí, jak již bylo shora konstatováno, také jednoznačně vyplynulo, proč žalovaný zaměřil pozornost pouze na společnosti distribuční a nikoliv na společnosti zabývající se současně i výrobou, když zdůraznil, že se u žalobkyně jednalo o odlišné aktivity s rozdílným funkčním a rizikovým profilem a tudíž i s jinou dosahovanou hrubou ziskovou přírážkou. Pokud žalobkyně žalovanému vytýká, že při výběru srovnatelných subjektů vycházel z údajů z veřejně dostupných zdrojů, ani tuto námitku nelze shledat důvodnou, když takový postup lze považovat za standardní.

Další žalobní námitka zpochybňující srovnávací analýzu vypracovanou správcem daně se v podstatě odvíjí od základního předmětu sporu, tedy skutečnosti, zda činnost žalobkyně lze či nelze rozčlenit na samostatné úseky, či zda její činnost je nutno posuzovat agregovaně. K této otázce se již krajský soud shora vyjádřil a z celé myšlenkové a právní konstrukce je zřejmé, že agregovaný přístup vyloučil. Pokud tedy žalobkyně zpochybňuje srovnávací analýzu právě z tohoto důvodu, nelze její námitce přisvědčit. V návaznosti na to je i nepřipadná žalobní námitka, dle níž by vybrané distribuční společnosti, tak jako žalobkyně, mohly realizovat na individuální úrovni různé hodnoty ziskovosti, nicméně prostřednictvím provedené analýzy nebyly tyto výkyvy zohledněny. Krajský soud má naopak zato, že srovnávací analýza vypracovaná správcem daně odpovídala požadavkům ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů i požadavkům ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a stala se tak dostatečným objektivním podkladem pro posouzení sporných otázek v projednávané věci. Žalovaný se s odvolacími námitkami zpochybňujícími tento postup dostatečně v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal. A jak již krajský soud shora konstatoval, se závěry žalovaného se ztotožňuje.

Krajský soud ve vazbě na shora uvedené shrnuje, že ve smyslu § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů nedodrží-li poplatník některou z podmínek uvedených v § 35a odst. 2, s výjimkou podmínky uvedené v odst. 2 písm. a/, nebo některou ze všeobecných podmínek stanovených zvláštním právním předpisem, nárok na slevu zaniká za všechna zdaňovací období, ve kterých slevu uplatnil. Žalobkyně na základě obchodních transakcí se společností Arrow US vykázala vyšší výsledek hospodaření a následně i základ daně a především vyšší základ daně pro výpočet slevy na dani. V období roku 2005/2006 neoprávněně čerpala slevu na dani o 17,5 % vyšší. Vzhledem k tomu, že nárok na slevu zaniká za všechna zdaňovací období, ve

kterých žalobkyně slevu na dani uplatnila, zanikl jí i nárok na slevu za zdaňovací období roku 2001 ve výši 21 587 030 Kč.

Krajský soud proto musel žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývá, že by žalovanému náklady v souvislosti s tímto řízením vznikly.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 11. října 2012

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu