



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **ARGO-HYTOS s.r.o.**  
se sídlem Dělnická 1306, 543 01 Vrchlabí  
zastoupen: Grant Thornton Tax & Accounting s.r.o.  
se sídlem Jindřišská 937/16, 110 00 Praha 1

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
Masarykova 427/31 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. dubna 2019, č. j. 15380/19/5200-11435-706871

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

- 1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a předmětný platební výměr potvrdil.

### I. Žalobní argumentace

2. Žalobce napadl shora uvedené rozhodnutí v celém rozsahu z důvodu jeho nezákonnosti a nepřezkoumatelnosti a žádal, aby toto rozhodnutí jakož i rozhodnutí prvoinstanční byly soudem zrušeny.
3. Nezákonnost spatřoval zejména v tom, že žalovaný potvrdil a přejal postup správce daně v rámci provedené daňové kontroly, postupoval v rozporu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jakož i s principy Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „Směrnice“) a pokyny Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství (dále také jen „pokyny“), resp. také ustálenou judikaturou správních soudů. Vzhledem k tomu, že žalovaný opřel své rozhodovací důvody o důkazy a analýzy provedené správcem daně v rozporu se zákonem, považoval rozhodnutí žalovaného v tomto ohledu taktéž za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

#### i. Odmítnutí analýzy žalobkyně zpracované na základě údajů z databáze AMADEUS

4. Úvodem žalobce zmínil, že daňově relevantní legislativa nestanovuje, jakou databázi by daňový subjekt (či správce daně) měl použít pro tvorbu analýzy, která určí tržní rozpětí pro danou transakci. Naopak, Směrnice i Pokyn D-332 Ministerstva jsou v tomto ohledu velice benevolentní a konkrétně Směrnice hovoří (v sekci A.4.3.1 Databáze) pouze obecně o komerčních databázích, nikoliv o specifických produktech či poskytovatelích. Směrnice dále navíc zdůrazňuje, že zásadním krokem je provést precizní kvantitativní a kvalitativní analýzu, jelikož komerční databáze může uživatelům poskytnout i nerelevantní či přímo zavádějící data (cit. Bod 3.33 Směrnice: „Používání komerčních databází by nemělo vést k převládání kvantity nad kvalitou. V praxi může provádění srovnávací analýzy pouze na základě komerčních databází vzbudit obavy týkající se spolehlivosti dané analýzy, a to především díky kvalitě informací relevantních pro zhodnocení srovnatelnosti, které jsou z databází zpravidla dostupné. Ve světle těchto obav může být nezbytné doplnit informace z databází o jiné veřejně dostupné informace, a to v závislosti na konkrétních skutečnostech a okolnostech. Takovéto doplnění databázových informací o jiné zdroje informací má podpořit kvalitu před standardizovanými přístupy, přičemž platí pro informace získané z databází ze strany daňových poplatníků/odborníků i ze strany daňových správ.“). Takovou podrobnou kvantitativní i kvalitativní analýzu žalobkyně při dokazování v průběhu daňové kontroly provedla, přičemž ke zjištění relevantního tržního rozpětí použila databázi AMADEUS. Správce daně však detailní analýzy provedené žalobkyní v průběhu daňové kontroly odmítl a sveřepě trval na vlastních analýzách zjišťujících totožné tržní rozpětí, k jejichž vytvoření použil stejná či obdobná vyhledávací kritéria, avšak výhradně databázi TP Catalyst. Ačkoliv žalobkyně při tvorbě analýz k doložení tržního rozpětí nijak nevybočila z postupů definovaných ve Směrnici i české daňové legislativě, bylo výsledné tržní rozpětí diametrálně odlišné od výsledků, ke kterým došel správce daně, a to pouze z důvodu použité odlišné komerční databáze, která poskytovala odlišné výstupy při zadání totožných kritérií výběru.
5. Výše uvedené tvrzení žalobce demonstroval na analýze označené správcem daně jako „SA2“, kterou provedl za použité databáze AMADEUS, ve srovnání s analýzou označenou správcem daně jako „SA3“, kterou provedl správce daně za použité databáze

TP Catalyst. Provedením analýzy SA2 žalobce zjistil tržní rozpětí 0,68 % - 5,64 %, zatímco správce daně v analýze SA3 dospěl pro totožnou transakci k výsledku 5,67 % - 8,22 %. Dolní hranice SA3 byla tedy dokonce vyšší než horní hranice SA2. Obě strany tedy došly ke kompletně jiným závěrům navzdory tomu, že žalobce postupovala přesně tak, jak uvádí dostupná legislativa a metodické pokyny pro správné určení tržního rozpětí. Z výše uvedeného nelze dle žalobce než dovodit, že vzniklý rozdíl je dán právě využitím rozdílných komerčních databází s rozdílnými výstupními údaji.

6. Žalovaný, jak žalobce dále uvedl, namítal, že některé srovnatelné subjekty, které žalobce vybral pro analýzu SA2, sice splňovaly příslušná kritéria (nezávislost či odvětví hlavní podnikatelské činnosti) v době, kdy byla analýza vytvořena (rok 2016), ale již ne v obdobích, za která bylo kalkulováno tržní rozpětí (tedy roky 2011-2013). Tento nesoulad vznikl pouze tím, že databáze AMADEUS poskytuje údaje (konkrétně výše zmíněnou nezávislost či odvětví podnikatelské činnosti) o srovnatelných subjektech pouze k datu poslední aktualizace databáze. V databázi TP Catalyst lze uvedené údaje nalézt i za minulá období. Je samozřejmé, že nezávislost i činnost se u srovnatelných subjektů mohou v průběhu let změnit, přičemž databáze AMADEUS tyto změny na rozdíl o TP Catalyst nezohlední. Žalobce při tvorbě analýzy a výběru srovnatelných subjektů postupoval v nejlepší víře, avšak neměl k dispozici historické údaje evidované v databázi TP Catalyst, a tudíž nemohl ve své analýze zohlednit skutečnost, že daná kritéria nebyla v minulosti splněna. Ve vztahu k výše uvedenému je tedy dle žalobce nasnadě, že ačkoliv obě databáze vychází ze stejných zdrojových dat, rozhodně pro účely zjištění tržního cenového rozpětí nelze databáze považovat za stejné či srovnatelné. Výstupy z obou databází, jak již bylo znázorněno výše, mohou za stejných podmínek vyhledávací strategie být výrazně odlišné. Správce daně k tomu sice uvedl, že databázi AMADEUS nezpochybňuje jako relevantní, avšak nadále analýzy předložené žalobcem odmítal a upravoval je vždy s ohledem na údaje získané z databáze TP Catalyst. Národním příkladem je právě výběr srovnatelných společností v analýzách SA2 a SA3. V rámci provádění analýzy SA2 našla žalobkyně 12 srovnatelných společností, které byly vhodné jako srovnatelný subjekt nejen z hlediska průvodní vyhledávací strategie v samotné databázi AMADEUS (prvotní rešerše kvantitativní analýzou), nýbrž také z pohledu následné důkladné analýzy žalobkyně (následná rešerše kvalitativní analýzou). Správce daně však reagoval analýzou SA3, ve které za použití databáze TP Catalyst provedl pouze kvantitativní rešerši (tedy rešerši objektivní bez vlivu subjektivní podstaty lidského rozhodování) srovnatelných společností vybraných žalobkyní a na základě pouze této rešerše vyloučil 11 společností z celkových 12, t.j. de facto zcela vyloučil použití analýzy SA2 vytvořené žalobkyní, a to pouze proto, že přesně neodpovídala výstupům z databáze TP Catalyst. Převážná většina správcem daně vyřazených společností totiž vyhovovala základním vyhledávacím kritériím v databázi AMADEUS, avšak již nevyhovovala stejné vyhledávací strategii v databázi TP Catalyst.
7. Žalobce uvedl, že správce daně netvrdí výslovně, že databáze AMADEUS je pro účely stanovení převodních cen nerelevantní a oficiálně zastává názor, že poplatník může pro analýzu dodržení principu tržního odstupu použít jakékoli dostupné komerční databáze. Zároveň ale poukazuje na fakt, že taková analýza bude vždy upravena, doplněna, zúžena či kompletně nahrazena na základě údajů získaných z TP Catalyst tak, jako to bylo v případě analýz provedených žalobkyní. Uvedeným postupem dává správce daně jasně najevo, že za jedinou momentálně uznávanou databázi pro stanovení

převodních cen považuje TP Catalyst, jelikož využití jakékoliv jiné komerční databáze vyústí v rozdílný výsledek, a tím v rozporu se Směrnicí a Pokynem D-332 de facto odmítá užití jakékoli jiné komerční databáze.

8. Žalobce, jak dále uvedl, při tvorbě analýz postupoval s největší možnou snahou následovat všechny dostupné legislativní a metodické zdroje zabývající se metodikou určení tržního rozpětí pro danou transakci, přičemž vycházela z té jediné databáze, kterou měla v danou dobu k dispozici, tedy komerční databáze AMADEUS. Výsledky z databáze AMADEUS byly dle nejlepšího vědomí žalobce doposud považovány za obecně přijatelné ve všech daňových řízeních, kterých se účastnila. Zároveň bylo na základě mnohých diskusí se správci daně po celé jurisdikci prokazatelné, že v té době byl AMADEUS hlavním nástrojem i pro většinu správců daně. Žalobce tedy neměl nejmenší důvod očekávat, že jí vytvořená analýza bude ze strany správce daně disputována právě z toho důvodu, že je vytvořena na základě údajů z jiné komerční databáze, než kterou používá správce daně.
9. Žalobce konstatoval, že analýzy provedl dle svého nejlepšího vědomí a svědomí a dle nejkvalitnějších údajů, které měl v dané době k dispozici, a správce daně následně zpochybnil tyto analýzy pouze proto, že se lišily od jeho vlastních analýz, které mohl provést pouze díky tomu, že měl možnost přístupu k širšímu spektru údajů než žalobce, tj. k údajům žalobcem nedosažitelným. Uvedený postup správce daně je zcela nepřijatelný a v rozporu se Směrnicí a Pokynem D-332, potažmo tedy ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně by totiž v souladu se Směrnicí – a také aby unesl své důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP – měl primárně sám provést precizní kvantitativní a kvalitativní analýzu, jelikož jakákoli komerční databáze může uživatelům poskytnout i nerelevantní či přímo zavádějící data. Správce daně si však pro své analýzy vybral jednu konkrétní databázi (tj. TP Catalyst), přičemž odmítl analýzy připravené na základě jakýchkoli odlišných výstupů, čímž de facto odmítl použití jakékoliv jiné databáze. Správce daně má však být objektivní a neupřednostňovat některý z komerčních produktů na úkor precizně zpracované kvantitativní a kvalitativní analýzy, ať už bez použití jakékoliv komerční databáze či s použitím jiné v daném případě rovněž vhodné databáze. Za těchto okolností by totiž žalobce (či každý jiný poplatník) musel investovat značné finanční prostředky do databáze TP Catalyst, protože ta je v současnosti uznávána správcem daně za jedinou směrodatnou databázi. Zároveň není s ohledem na historické bezproblémové přijímání analýz vytvořených na základě databáze AMADEUS správcem daně jisté, zda si správce daně do budoucna nezvolí jinou databázi, která by nahradila TP Catalyst stejným způsobem, jako byl nahrazen AMADEUS. Za současného stavu se žalobce nachází v bezvýchodné situaci, ve které jediný nástroj, který má k dispozici pro stanovení tržně obvyklé převodní ceny a do kterého v důvěře v právní úpravu uvedenou ve Směrnici a pokynech, jakož i doposud platnou správní praxi investovala nemalé prostředky, je dle nijak blíže nevysvětleného a dále nepodloženého názoru správce daně a jeho faktického postupu v rámci provedené daňové kontroly de facto nepoužitelný.

#### ii. Záporný provozní zisk

10. Žalobce uvedl, že při hodnocení analýz předložených v rámci daňové kontroly – bez ohledu na to, ve které databázi byly zpracovány – správce daně i žalovaný trvají (bod 70. napadeného rozhodnutí) na vyřazení takových společností ze vzorku srovnatelných subjektů, které ve zkoumaných letech dosahují záporného provozního zisku (dále též

provozní/EBIT marže). Tím, že správce daně i žalovaný bez podrobnější analýzy vyřadili uvedené společnosti ze vzorku srovnatelných subjektů, jak ho vybral žalobce, vedlo ke zkreslení hodnoty zjištěného výsledného tržního rozpětí. To, že vyloučené společnosti v daném období vykázaly provozní ztrátu, nemusí nutně značit jejich neporovnatelnost se žalobcem. Záporné výsledky jsou obvyklým úkazem tržního prostředí a ztrátová EBIT marže dosažená v některém ze zkoumaných období neznamena, že podnik je ztrátový dlouhodobě. Žalovaný navíc na základě tohoto kritéria vyřadil i takové společnosti, které nevykazují zápornou EBIT marži dlouhodobě či ji vykazují pouze v jednom z testovaných období na základě argumentu, že vážený průměr hodnot EBIT marže byl záporný. Žalobce tento postup považoval za zcela nepřijatelný a nezákonný. Nelze totiž předpokládat, že pokud srovnatelný subjekt v jednom roce dosahuje záporných hodnot, je ztrátový dlouhodobě, a tudíž jej nelze považovat za srovnatelný subjekt pro účely srovnávací analýzy. Bez bližší analýzy příslušné společnosti nelze pouze na základě provozní ztráty dosažené v jednom období či váženého průměru, jehož výsledek je záporný, dojít k tak nekompromisnímu závěru majícímu významný dopad na srovnávací analýzu, jakož i výsledné zjištěné tržní rozpětí. Takový postup by ve svém důsledku vedl k absurdnímu závěru, že v letech, ve kterých vyloučený srovnatelný subjekt vykázal kladné hodnoty, by mohl být považován za srovnatelný, avšak v období, kdy vykázal ztrátu, nikoli. Takový přístup by předpokládal, že vyloučený subjekt zcela ze dne na den při přelomu ziskového a ztrátového účetního období nelze již považovat za srovnatelný, přestože svou podnikatelskou aktivitu nijak nezměnil. Proto s tímto postupem žalobce nesouhlasí a považuje jej za nezákonný. Jelikož navíc žalovaný přisvědčil správci daně v tom, že tento vyloučil ztrátové společnosti ze vzorku srovnatelných subjektů, aniž by sám žalovaný provedl bližší analýzu vyloučených společností, resp. srovnatelnosti podnikatelských aktivit vyloučených společností a žalobkyně, je v tomto ohledu napadené rozhodnutí rovněž nepřezkoumatelné.

### iii. Vzorek srovnatelných společností

11. Žalobce konstatoval, že tržně obvyklé rozmezí finančních ukazatelů je obecně kalkulováno na základě tzv. „mezikvartilového rozpětí“ složeného z 5 základních úrovní – minimum, dolní kvartil, medián, horní kvartil a maximum. Pro výpočet mezikvartilového rozpětí je tedy nutné mít k dispozici minimálně 5 srovnatelných subjektů s dostupným finančním ukazatelem v každém zkoumaném roce. Pokud je tedy v rámci analýzy k dispozici jen 5 společností, bude každá zastupovat jednu úroveň mezikvartilového rozpětí. Principem použití mezikvartilového rozpětí je primárně odstranění extrémních hodnot z analýzy, čímž dojde ke stanovení obvyklého tržního rozpětí, které není zkresleno ekonomickými výkyvy jednotlivých srovnatelných subjektů. Pomocí mezikvartilového rozpětí lze tedy dosáhnout výsledku, který vyloučí zkreslující extrémní výkyvy a relativně přesně nastíní obvyklé tržní chování mezi nezávislými subjekty. Konkrétně se jedná o rozmezí mezi dolním a horním kvartilem. Správce daně ve své analýze SA3 pracoval právě se vzorkem pouze minimálního počtu 5 srovnatelných subjektů. V takové analýze každá srovnatelná společnost reprezentovala jednu úroveň mezikvartilového rozpětí. Minimální a maximální hodnoty jsou automaticky vyřazeny z testování tak, jak je standardním postupem při výpočtu mezikvartilového rozpětí. Pro výpočet samotného tržního rozpětí tedy zbývají pouze tři srovnatelné společnosti. Jelikož je dolní kvartil, medián a horní kvartil zastoupen vždy pouze jednou společností, nelze dosáhnout kýženého průměrování hodnot a

požadované rozmezí 2. a 3. kvartilu bude kalkulováno na základě hodnot pouze dvou společností (tj. medián totiž hranice rozpětí za této situace nijak neovlivní). Ve výsledku bylo tedy tržně obvyklé rozpětí v analýze SA3 připravené správcem daně zastupováno pouze údaji dvou společností. Tento přístup správce daně schválený žalovaným měl za následek značné zkreslení tržně obvyklého chování, které nelze reprezentovat pouze dvěma vybranými subjekty. Tržně obvyklé rozpětí by mělo odrážet jednání, rozhodování a cenotvorbu určité části trhu jako celku. Tento postup a na něj navazující rozhodnutí žalobce považuje za nepřezkoumatelné z důvodů záměrného a úmyslného použití zkreslujících údajů správcem daně.

#### iv. Způsob výpočtu mezikvartilového rozpětí – odlišné metody váženého průměru

12. Z matematického hlediska, jak žalobce dále uvedl, existuje několik způsobů průměrování ukazatelů pro účely výpočtu mezikvartilového rozpětí. Nejběžnějšími jsou výpočet mezikvartilového rozpětí za všechny srovnatelné subjekty za každý rok zvlášť s následnou kalkulací váženého průměru jednotlivých mezikvartilových rozpětí (váhou může být například počet společností, které mají k dispozici příslušný údaj za konkrétní rok) za všechna zkoumaná období dohromady (metoda A) či vypočtení váženého průměru u každého srovnatelného subjektu zvlášť s následnou kalkulací mezikvartilového rozpětí z těchto průměrných marží (metoda B). Česká daňová legislativa, Pokyny ani Směrnice nestanoví, která metoda průměrování má být pro výpočet mezikvartilového rozpětí použita. Žalobce tedy pro výpočet mezikvartilového rozpětí provozní marže použila tu metodu, kterou za daných okolností považoval za vhodnější a správnější, tedy metodu A. Volba metody A byla v tomto případě odvozena od získaných výstupních dat z databáze AMADEUS. Databáze AMADEUS při exportu výsledků analýzy vychází při výpočtu mezikvartilového rozpětí z údajů za každý rok zvlášť. Žalobce měl tedy k dispozici hodnoty mezikvartilového rozpětí vždy zvlášť za každé zkoumané období (rok 2011, 2012 a 2013). Následně měl žalobce tato tři různá mezikvartilová rozpětí sjednotit a vypočíst výsledné tržně obvyklé rozpětí. Vzhledem ke struktuře dostupných informací tedy pochopitelně zvolil metodu A. Databáze TP Catalyst naopak poskytuje uživateli celkové mezikvartilové rozpětí vypočtené za všechny analyzované roky dohromady (tedy metoda B). Správce daně tedy při svých analýzách používal výhradně metodu B.
13. Žalobce považoval za logické, že rozdíly vzniklé z titulu použití uvedených dvou metod mohou být velmi významné. V rámci daňové kontroly, kdy žalobce používal metodu A, zatímco správce daně používal metodu B, došlo pouze z tohoto titulu v hodnotách zjištěného obvyklého tržního rozpětí ke vzniku diskrepancí až do výše 0,4 %. Správce daně trval na použití metody B, přičemž argumentoval tím, že jeho postup je „matematicky správnější“. V rámci daňové kontroly a při stanovení daňové povinnosti však nelze upřednostňovat jednu metodu před druhou, není-li jedna z metod stanovena právními předpisy jako závazná, a správce daně by měl tudíž respektovat postup zvolený žalobkyní. Uvedený postup správce daně, potažmo žalovaného, který tento postup schválil, považuje žalobkyně za nezákonný a účelový.

## **II. Vyjádření žalovaného**

14. Žalobce uvedl, že žalobní námitky *de facto* korespondují (příp. tyto rozvíjejí) s námitkami již obsaženými v odvolání žalobce, a opakují tak jeho argumentaci jakožto odvolatele.

A) Odmítnutí analýzy žalobce, zpracované na základě údajů z databáze AMADEUS

15. Žalovaný předeslal, že se neztotožňuje s námitkami týkajícími se nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Ačkoliv je povinností soudů a orgánů veřejné moci rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Nadto je nutné si uvědomit, že soud (resp. orgán veřejné moci) na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru účastníka řízení (nyní tedy žalobce) odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument v odůvodnění rozhodnutí způsobuje jeho nezákonnost či snad nepřezkoumatelnost. Takový přístup by mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům, a k porušení zásady hospodárnosti a efektivity řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či soud) vypořádal se všemi základními námitkami (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13, a ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108). Rozsah reakce soudu (analogicky pak orgánu veřejné moci) na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky, případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – viz usnesení sp. zn. II. ÚS 2774/09 ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 609/10 ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 515/09 ze dne 7. 5. 2009, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72) tzn., že na určitou námitku lze reagovat i tak, že v odůvodnění rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku jeho rozhodnutí. Skutečnost, že žalovaný hodnotí důkazy rozdílně od žalobce, však nelze shledat nezákonným postupem, neboť je to právě žalovaný, kdo provádí dokazování a hodnocení předložených důkazů; rovněž nelze fakticky zaměňovat nedostatečnost odůvodnění napadeného rozhodnutí za subjektivně pociťovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění tohoto rozhodnutí.
16. Z vyjádření žalobce v průběhu daňového řízení, jak žalovaný dále uvedl, vyplývá, že mu bylo známo, že databáze AMADEUS vyhledává informace dostupné v databázi k datu poslední aktualizace. Žalobce vybral do analýzy SA2 (bod [5] napadeného rozhodnutí) všechny srovnatelné společnosti, které odpovídaly jím zvoleným kritériím k datu vytvoření této analýzy, ale již v rámci kvalitativní analýzy neověřil, zda tyto společnosti splňovaly jím zvolená kritéria v období let 2011 až 2013, a zda je tedy lze považovat za srovnatelné. Správce daně proto provedl toto ověření použitím databáze TP Catalyst, přičemž žalovaný podotýká, že tato databáze používá (přebírá) data přímo z žalobcem použité databáze AMADEUS, a poskytuje historická data. Správce daně rovněž žalobci poskytl veškeré zdrojové informace z kvalitativní analýzy (osvědčující jeho závěr, že žalobcem vybrané společnosti v rámci analýzy SA2 nejsou srovnatelné). Žalobce mohl k případnému ověření stanovených kritérií v období 2011 až 2013 využít jakoukoliv jinou databázi či zdroj, přičemž nebyl nijak omezen na svých právech, a mohl provést vlastní analýzu. Žalovaný setrvává na základě uvedeného nadále na svém názoru, že správce daně postupoval v posuzovaném případě v souladu se zákonem, směrnicí OECD, pokynem, i relevantní judikaturou. Pokud správce daně (na základě úvah popsané ve zprávě o DK) stanovil cenu obvyklou dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů za pomoci databáze TP Catalyst, kdy byl zjištěn dostatečný vzorek srovnatelných subjektů, z něhož byl určen interval obvyklých marží, nelze označit

takový postup správce daně rozporným se zákonem. Správce daně postupoval plně v souladu se zásadami Transakční metody čistého rozpětí (TNMM), kdy čistá rozpětí jsou méně ovlivněna případnými rozdíly v transakcích, než je tomu např. u metody CUP, a dospěl k rozdílu ve výši 16 847 930 Kč, o který byly tržby vykázané žalobcem v daném zdaňovacím období nižší z titulu odlišných cen sjednaných mezi spojenými osobami od cen, které by byly podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalobci byl poskytnut dostatečný prostor pro vyjádření se k tomuto rozdílu, a k prokázání zjištěného rozdílu ve smyslu § 23 odst. 7 uvedené právní úpravy, avšak žádný z předložených důkazů (předložení důkazů o správném stanovení těchto cen bylo přitom plně v dispozici žalobce) neprokázal rozdíl mezi cenou tzv. obvyklou, stanovenou správcem daně, a cenou sjednanou mezi žalobcem a společnostmi ze skupiny ARGO-HYTOS.

#### B) Záporný provozní zisk

17. Žalovaný shledal lichými také námitky, že správce daně vyřadil (z provedených analýz) společnosti, které ve zkoumaných letech dosahovaly záporného provozního zisku, což vedlo ke zkreslení zjištěného tržního rozpětí. Žalovaný podotkl, že funkčně-rizikový profil žalobce nebyl v Dokumentaci k převodním cenám definován, a žalobce jej ve svých podáních neurčil. Správce daně na základě informací obsažených v Dokumentaci k převodním cenám, či např. ve smluvních ujednáních, vyslovil svůj závěr o funkčním a rizikovém profilu žalobce, jenž nebyl žalobcem nijak vyvrácen. S takto učiněným závěrem pak úzce souvisí vyloučení dotčených ztrátových společností, které nelze považovat za srovnatelné, neboť žalobce jako smluvního výrobce (společnost zapojenou do skupiny, vykonávající pouze některé funkce) lze považovat za tzv. „rutinní entitu“ vykonávající takové funkce a nesoucí taková rizika, aby dosahoval přiměřeného stabilního zisku, přičemž by neměl dosahovat ztráty. Lze důvodně předpokládat, že kdyby byl nezávislý subjekt nucen strpět rizika, nad kterými nemá kontrolu, pak by od svých odběratelů požadoval vyšší odměnu, nebo by takovou činnost ukončil. V případě žalobce, kdy je výrobní činnost realizovaná dceřinou společností pro skupinu stejně důležitá jako činnosti ostatních subjektů ve skupině, by měla dceřiná společnost (tj. žalobce) mít možnost dosáhnout odpovídající odměny, nebo by měla mateřská společnost žalobci jakožto dceřiné společnosti kompenzovat tuto ztrátu. Žalovaný opětovně konstatoval, že společnosti se zápornou hodnotou ukazatele EBIT margin (bod [48] napadeného rozhodnutí) byly správcem daně vyloučeny ve vazbě na zjištěný profil žalobce, a rovněž z důvodu nesplnění jiných dalších kritérií (kód NACE, nezávislost nebo účetní metody). Postup správce daně (aprobovaný žalovaným) byl souladný s relevantní judikaturou (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 52 Af 34/2014-269 ze dne 16. 3. 2016), neboť dotčené společnosti nebyly vyloučeny pouze z důvodu dosahování ztráty, ale z důvodu nevyhovění dalším kritériím (viz výše). Stran námitky žalobce, že žalovaný přisvědčil závěrům správce daně, aniž by provedl analýzu vyloučených společností, žalovaný dodal, že kvalitativní analýza se provádí u společností splňujících zadaná kritéria (za účelem kontroly, zda jsou vybrané společnosti skutečně srovnatelné), a je zcela bezpředmětná u společností, které nadefinovaná kritéria nesplnily.

#### C) Vzorek srovnatelných společností, způsob výpočtu mezikvartilového rozpětí



18. Žalobce, jak žalovaný dále uvedl, rovněž brojil proti postupu správce daně (aprobovanému žalovaným), který měl dle jeho názoru za následek zkreslení tržně obvyklého chování, neboť v analýze SA3 pracoval pouze se vzorkem minimálního počtu 5 subjektů. Vzhledem k tomu, že maximální a minimální hodnoty byly automaticky vyřazeny (zbývají jen 3 srovnatelné společnosti), nelze dosáhnout průměrování hodnot, neboť požadované rozmezí 2. a 3. kvartilu bude kalkulováno na základě hodnot pouze 2 společností. Žalovaný však názor žalobce nesdílel, přičemž považoval za nutné podotknout, že rozdíl mezi cenami sjednanými mezi žalobcem a společnostmi skupiny ARGO-
19. HYTOS, a cenami, jež by byly ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, nebyl správcem daně vyčíslen na základě analýzy SA3, nýbrž (jak uvedeno dále) na základě analýzy SA5; nadto nelze opomenout, že žalobce ve své analýze SA2 zúžil kritérium kód NACE pouze na hodnotu 2812, přičemž správce daně na základě takto úzce vymezeného kritéria vypracoval analýzu SA3, kdy mimo jiné z uvedeného důvodu bylo možno předpokládat významné zúžení výběru srovnatelných společností.
20. Žalovaný dále konstatoval, že žalobce předložil (stran prokázání svých tvrzení) analýzu SA2, přičemž použil ukazatel EBIT margin. Výsledkem této analýzy byl výběr 12 společností a zjištění intervalu obvyklých marží od 0,68 % do 5,64 % (za použití kritérii NACE kód: 2812, region EU, velikost: obrovské, velké a středně velké, aktivní status, účetní výkazy: U1, nezávislost A+, A, A-, ukazatel EBIT margin; str. 12 zprávy o DK). Žalobce v rámci této analýzy upravoval (resp. zvyšoval) hodnotu své provozní marže o vlivy IFRS a nedaňové náklady, a takto upravenou hodnotu porovnával s hodnotami provozní marže zjištěnými u jím vybraných společností, jež však používaly různou účetní metodiku (Local GAAP, IFRS); podle žalovaného tímto postupem došlo k porovnávání obsahově neporovnatelných hodnot. Správce daně po ověření dodržení zvolených kritérií ve výsledném vzorku společností zjistil, že 9 z nich nesplňuje kritéria NACE kód nebo nezávislost, vzhledem k funkčnímu profilu žalobce se neztotožnil také se zahrnutím společností se zápornou marží, a společností, které používaly jinou účetní metodiku než žalobce. Správce daně z uvedených důvodů analýzu SA2 odmítl, a při použití kritérií totožných s kritérii použitými žalobcem při zpracování analýzy SA2 vytvořil (nutno dodat pomocí databází TP Catalyst a AMADEUS) analýzu SA3, kdy stejně jako žalobce použil Transakční metodu čistého rozpětí (žalobce byl zvolen jakožto testovaná strana transakce, neboť vykonává méně komplexní činnosti a nevlastní nehmotná aktiva), a dospěl k výslednému tržnímu rozpětí od 5,67 % do 8,22 % (str. 14 až 16 zprávy o DK). Z analýzy SA3 pak vyplynulo, že provozní marže dosažená žalobcem v roce 2013 (2,27 %) se nenachází ve zjištěném kvartilovém rozpětí hodnoty EBIT margin u srovnatelných nezávislých subjektů; na základě analýzy SA3 správce daně vyčísлил rozdíl v tržbách ve výši 31 831 675,- Kč, a výzvou č. j. 517112/17/2701-60564-609242 vyzval žalobce k uspokojivému doložení tohoto rozdílu. Žalobce, jak žalovaný dále uvedl, vyjádřil nesouhlas s postupem správce daně a předložil analýzu SA4 (jakožto kombinaci analýz SA2 a SA3), která dle jeho vyjádření měla prokázat dodržení principu tržního odstupu. Správce daně z důvodu zahrnutí některých společností z analýzy SA2, nesplňujících daná kritéria, i do analýzy SA4, neosvědčil tuto analýzu jako správnou, průkaznou a uspokojivě dokládající zjištěný rozdíl, přičemž po vyhodnocení vyjádření žalobce (jenž trval na správnosti své analýzy

SA2) vytvořil pomocí databáze TP Catalyst analýzu SA5, jejímž cílem bylo získání dostatečného počtu srovnatelných společností při zachování stěžejních kritérií. Správce daně při tvorbě této analýzy vycházel z analýzy SA3, když z důvodu závislosti vyloučil společnosti BADESTNOST AD, MINIBOOSTER HYDRAULICS A/S, HESPER SA, z důvodu jiného typu účetních výkazů dále vyloučil společnosti CEJN AKTIEBOLAG, SUNFAG HYDRAULICS, HELIPEBS (HOLDINGS) LIMITED, z důvodu použité odlišné účetní metodiky IFRS vyloučil společnost PEDRO ROQUET SA, a konečně z důvodu jiného kódu NACE vyloučil společnost POOLMECCANICA LORENZON S.P.A.; dodatečně byla vyřazena společnost PARMAFLUID S.R.L. (nesplněno kritérium nezávislosti). Vzhledem k nízkému počtu subjektů (4 společnosti) rozšířil správce daně kritérium NACE kód, a nově zahrnul kritérium „Subsidiaries“ - společnost nevlastní z více než 25 % jinou společnost, a zařadil do analýzy SA5 společnosti z analýz SA3, které ve zkoumaných letech vykazovaly indikátor nezávislosti (příloha č. 48). Výsledkem této analýzy bylo zjištění 7 společností (tabulka č. 4 zprávy o DK), jež lze považovat za srovnatelné nezávislé subjekty, kdy z údajů za období 2011 a 2013 bylo zjištěno mezikvartilové rozpětí hodnot ukazatele EBIT margin od 4,10 % do 8,19 % pro období 2013; Správce daně následně vyčíslil rozdíl mezi provozní marží dosaženou žalobcem v roce 2013 (2,27 %) a spodní hranicí mezikvartilového rozpětí hodnot ukazatele EBIT margin (4,10 %) ve výši 16.847.930,- Kč (viz výsledek kontrolního zjištění č. j. 1659918/17/2701-60564-609306).

21. Žalovaný podotkl, že analýzy SA2 a SA5 mají společné tři společnosti, a to WILHELM HOVEN MASCHINENFABRIK GMBH & CO., ALA OFFICINE SPA, OLAB S.R.L., když z údajů váženého průměru ukazatele EBIT margin za období 2011 až 2013 (tabulka č. 4, zpráva o DK) vyplývají tyto hodnoty: minimum 3,07 %, mezikvartilové rozpětí od 4,1 % do 6,645 %, medián 5,13 %, a maximum 8,16 %. Je tak patrné, že na základě hodnot ukazatele EBIT margin těchto společností lze konstatovat, že správce daně (prostřednictvím analýzy SA5) správně dospěl k závěru o intervalu hodnot mezikvartilového rozpětí od 4,10 % do 8,19 %. K závěru o zřejmé „nedůvodnosti“ je dle žalovaného nutno dospět rovněž stran námitek týkajících se matematického hlediska průměrování ukazatelů pro výpočet mezikvartilového rozpětí, neboť v případě správcem daně použité metody váženého průměru při výpočtu tržního rozpětí provozní marže, jenž zohledňuje hodnoty výnosů a provozního zisku dosažené za celé zkoumané období, se jedná evidentně o jediný matematicky správný postup. Žalovaný zdůraznil, že se nelze proto ztotožnit s argumentací, že správce daně v rozporu se zásadou *in dubio mitius* upřednostnil jím použitou metodu před metodou užitou žalobcem, resp. že metodu žalobce neakceptoval, neboť vzhledem k výše uvedenému nebylo na místě o aplikaci uvedené zásady uvažovat.
22. Žalovaný na základě výše uvedeného konstatoval, že správce daně prokazatelně vyčíslil rozdíl mezi cenami sjednanými žalobcem a společnostmi ze skupiny ARGO-HYTOS a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými subjekty v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalobce, ačkoliv byl se zjištěnými rozdíly seznámen, a byl vyzván správcem daně k jejich doložení, zákonnou povinnost vyplývající z § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nesplnil, a rozdíl mezi cenami, sjednanými mezi žalobcem a společnostmi ze skupiny ARGO-HYTOS, a cenami obvyklými, uspokojivě nedoložil. Postup správcem daně, jenž dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů zvýšil základ daně žalobce o částku zjištěného rozdílu ve výši 16 847 930 Kč, je tak dle žalovaného nutno shledat souladným se zákonem.

### III. Posouzení věci krajským soudem

23. 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.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
24. Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že žalobce je součástí skupiny ARGO-HYTOS, kdy mateřskou společností skupiny ARGO-HYTOS je společnost FSP Fluid Systems Partners Holding AG se sídlem 6340 Baar, Rebmatli 20, Švýcarská konfederace, registrační číslo: CHE-108.702.046 (dále jen „FSPH“). Jedná se tak o přímo kapitálově spojené osoby dle ust. § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů, resp. čl. 9 Smlouvy mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, která byla vyhlášena ve Sbírce zákonů č. 281/1996 a vstoupila v platnost dne 23. 10. 1996. Mezi společnostmi ovládané shodnou mateřskou společností dle dokumentu „TRANSFER PRICING DOCUMENTATION 2013 ARGO-HYTOS s.r.o.“ (dále jen „Dokumentace k převodním cenám“) patří dalších 15 společností, kdy do skupiny směřovalo v roce 2013 cca 72 % produkce daňového subjektu. Správce daně se v rámci daňové kontroly zabýval otázkou, zda u transakce dodání hotových výrobků společností ve skupině ARGO-HYTOS byly ceny, resp. zisková marže dosahovaná při prodeji hotových výrobků těmito společností, stanoveny v souladu s principem tržního odstupu v souladu s čl. 9 bod 1 příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění. Dle Dokumentace k převodním cenám (analýza označená správcem daně SA1) měla výše ziskové marže realizované u transakcí se spojenými osobami dosahovat hodnoty 6,54 % a nacházet se v tržně obvyklém intervalu ziskových marží (profit margin) srovnatelných nezávislých společností, tj. v rozpětí od 2,43 % do 10,95 %. Správce daně z Výkazu zisku a ztrát v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2013 však došel při výpočtu dotčeného ukazatele k zápornému výsledku ziskové marže, tj. -1,17 %. Správce daně proto požadoval po žalobci vyčlenit z celkových hodnot tržby a náklady spojené s transakcemi realizovanými se spojenými osobami a prokázat, že byl u těchto transakcí dodržen princip tržního odstupu (viz výzva č. j. 1744017/16/2701-60564-609242). V reakci na výzvu žalobce uvedl, že není v jeho možnostech vyčlenit ze souhrnných hodnot použitých pro výpočet provozní marže transakce se spojenými osobami a dále, že pro posouzení dodržení principu tržního odstupu je vhodnějším ukazatelem ukazatel provozní marže (EBIT margin). Žalobce provedl propočet hodnoty provozní marže s tím, že ji upravil o vlivy IFRS a nedaňové náklady, a dospěl k hodnotě 4,61 % a následně toto porovnal v rámci nově zpracované analýzy (správcem daně označena SA2), kde tržní rozpětí provozní marže se nacházelo v intervalu od 0,68 % do 5,64 %. Dle správce daně však provozní marže žalobce dosahovala výše 2,27 %. Správce daně dále rozporoval, že žalobce porovnává obsahově nesrovnatelné hodnoty. Správce daně vytvořil na základě kritérií srovnatelnosti (dle analýzy SA2) vlastní analýzu SA3, kdy z jejich výsledků zjistil, že výše provozní marže (2,27 %) dosažená daňovým subjektem se nenachází ve zjištěném kvartilovém rozpětí hodnoty EBIT margin od 5,67 % do 8,22 % u srovnatelných nezávislých subjektů, a vyčíslil rozdíl v tržbách ve výši 31 831 675 Kč. Výzvou č. j. 517112/17/2701- 60564-609242 pak žalobce vyzval k uspokojivému doložení tohoto rozdílu. Žalobce napadl ve své odpovědi č. j.: 742107/17 postup správce

- daně při vytvoření analýzy SA3, kdy současně vytvořil kompilaci analýzy SA2 a analýzy SA3 (správcem daně označenou analýza SA4), kterou dále prokazoval dodržení principu tržního odstupu. Vzhledem k tomu, že do analýzy SA4 byly žalobcem zahrnuty některé společnosti z analýzy SA2, které dle správce daně nelze považovat za srovnatelné, neosvědčil správce daně analýzu SA4 jako správnou, průkaznou a uspokojivě dokládající rozdíl zjištěný správcem daně.
25. Dále je z průběhu daňového řízení zřejmé, že s tímto závěrem seznámil správce daně žalobce ve výsledku kontrolního zjištění č. 1 (č. j. 1227956/17/2701-60564-609242). Žalobce sdělil správci daně své námitky k analýze SA3, zejména nedostatečnost vzorku srovnatelných subjektů. Správce daně na základě uvedeného přistoupil k sestavení nové Analýzy pro stanovení rozpětí tržní marže u výrobků prodávaných společností ARGO-HYTOS s.r.o. č. 5 (dále jen „Analýza SA5“), v níž rozšířil vzorek srovnatelných subjektů, jehož výsledkem bylo zjištěno mezikvartilové rozpětí hodnoty „EBIT margin“ v rozmezí od 4,10 % do 8,19 % (při ziskové marži 4,10 % zjistil správce daně rozdíl tržeb ve výši 16 847 930,- Kč. Žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění č. 2 (č. j. 1659918/17/2701-60564-609306) seznámen dne 18. 9. 2017. Správce daně po vyjádření dospěl k závěru, že žalobce uspokojivě nedoložil zjištěný rozdíl, tj. neunesl své důkazní břemeno (ve Zprávě o daňové kontrole daňová povinnost daňového subjektu zvýšena o 2 156 120 Kč). Zpráva o daňové kontrole byla se zástupcem žalobce projednána dne 9. 1. 2018 (viz protokol č. j. 15755/18/2701- 60564-609306). Dne 12. 1. 2018 podal žalobce písemnost označenou „Žádost o přezkoumání daně před vyměřením a dodatečná přiznání za rok 2014 a 2015“, ve které rozporoval uplatnění daňové ztráty jako odčitatelné položky v nižší částce, což vedlo k doměření daně. Správce daně s přihlédnutím ke skutečnostem uvedeným v dodatečných daňových přiznáních za roky 2014 a 2015 zohlednil neuplatněný odečet daňové ztráty a vyčíslil daň v napadeném rozhodnutí za kontrolované zdaňovací období roku 2013 ve výši 0,- Kč.
26. Ze shora uvedeného pak vyplývá, že správce daně se v rámci daňové kontroly zabýval otázkou, zda byly ceny, (resp. zisková marže) při prodeji hotových výrobků společnostem ve skupině ARGO-HYTOS, stanoveny v souladu s principem tržního odstupu a v souladu s čl. 9 bod 1 příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění, přičemž dospěl na základě provedeného dokazování k závěru, že žalobce uspokojivě nedoložil rozdíl mezi cenami sjednanými mezi žalobcem a společnostmi skupiny ARGO-HYTOS, a cenami, které by byly ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů sjednány mezi nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek.
27. Postup správce daně a potažmo žalovaného hodnotil krajský soud z pohledu ust. § 23 zákona o daních z příjmů. Vyplývá z něho, že spojenými osobami se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí i kapitálově spojené osoby vzniklé na základě přímého vlivu. Tento pojem je upraven v ust. § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů, dle kterého *„jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými.“*
28. Lze konstatovat, že při stanovení převodních cen pro daňové účely musí daňový subjekt postupovat dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů v návaznosti na ust. § 37 zákona o daních z příjmů a dále rovněž dle čl. 9 shora vzpomínané smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Je rovněž zřejmé, jak uvedl i žalovaný v odůvodnění napadeného

rozhodnutí, že problematika převodních cen spadá do oblasti mezinárodního zdanění a zabývá se jí Výbor pro fiskální záležitosti OECD, který za účelem sjednocení a usnadnění postupů při oceňování zmíněných transferů vypracoval Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „Směrnice OECD“), která rozpracovává jednotlivé postupy a principy pro tvorbu převodních cen. Jako výkladová pomůcka pro řešení mezinárodních daňových situací slouží i Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD včetně výkladového Komentáře. Při hodnocení této otázky vycházejí finanční orgány i z Pokyn D-258 – Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky –převodní ceny, č. j. 491/1554/2004 (dále jen „Pokyn D-258“), dle něhož členové skupiny nadnárodních podniků jsou posuzovány jako by byli samostatnými daňovými subjekty a dále že pozornost se zaměřuje na povahu mezi nimi. Základem uplatnění principu tržního odstupu je porovnání podmínek řízené transakce s podmínkami nezávislých transakcí, tedy provedení řádné srovnávací analýzy. Jak uvádí Směrnice OECD v kapitole III. odstavci 3.2 součástí procesu volby nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen a její aplikace je tzv. srovnávací analýza, která má vždy za cíl nalézt nejspolehlivější srovnatelné údaje.

29. Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů má za účel zamezení krácení daně zneužíváním vztahů mezi stranami určitého kontraktu v případech, kdy nejde o nezávislé osoby, (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 80/2007-105 ze dne 31. 3. 2009, dle něhož *„obchodní transakce mezi osobami blízkými mohou být ovlivňovány osobním vztahem smluvních stran, a proto jejich motivem není vždy samotná snaha 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.“*).
30. Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že se v posuzované věci jednalo o spojené osoby dle zmiňovaného ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Pokud tedy správce daně chtěl obhájit důvody pro zvýšení daňové povinnosti žalobce, bylo jeho povinností, ve smyslu závazné judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se daného ustanovení prokázat, že se ceny sjednané mezi těmito osobami lišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Dále bylo jeho povinností seznámit se vzniklým rozdílem žalobce a poskytnout mu časový prostor k vyjádření a doložení jeho stanoviska. Důkazní břemeno by se v takovém případě přeneslo na kontrolovaný subjekt, tedy žalobce. Aby mohl správce daně své povinnosti dostát, musí pro porovnání ceny sjednané mezi spojenými osobami zjistit cenu obvyklou, se kterou obchodují osoby nezávislé.

31. Krajský soud tedy v návaznosti na shora uvedené posuzoval, zda správce daně a potažmo žalovaný svým povinnostem vyplývajícím z ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů dostáli. Vycházel přitom z průběhu daňového řízení zachyceného ve správním spise a zvláště pak obsahu zprávy o daňové kontrole, a v neposlední řadě rovněž přezkoumal argumentaci žalovaného obsaženou v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dospěl přitom k nepochybnému závěru, že žalovaný postup správce daně velice podrobně posoudil v souladu se zásadami zákona o daních z příjmů a daňového řádu a na základě toho pak vyslovil závěry, s nimiž se krajský soud ztotožňuje a na pasáž obsaženou bodech 30 až 55 napadeného rozhodnutí v plném rozsahu odkazuje. Žalobu proto musel označit za nedůvodnou.
32. K námitce žalobce ohledně odmítnutí analýzy zpracované na základě údajů z databáze AMADEUS krajský soud uvádí, že tato databáze zobrazuje informace platné v daném okamžiku, neposkytuje však údaje historické. Pokud tedy informace o činnosti a majetkové struktuře jsou v této databázi uvedeny pouze k aktuálnímu roku, a žalobce tedy za použití této databáze již neověřil, zda vybrané společnosti splňovaly jím zvolená kritéria v období let 2011 až 2013, nelze jeho postup považovat za akceptovatelný. Správce daně tedy důvodně provedl toto ověření použitím databáze TP Catalyst, která převzala data z žalobcem použité databáze AMADEUS a navíc poskytla i požadovaná data historická. Takový postup odpovídá nejen požadavkům zákonným, ale i požadavkům směrnice OECD a Pokynu D-258. Krajský soud se tak přiklání k názoru žalovaného, že *„Pokud správce daně (na základě úvahy popsané ve zprávě o DK) stanovil cenu obvyklou dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů za pomoci databáze TP Catalyst, kdy byl zjištěn dostatečný vzorek srovnatelných subjektů, z něhož byl určen interval obvyklých marží, nelze označit takový postup správce daně rozporným se zákonem. Správce daně postupoval plně v souladu se zásadami Transakční metody čistého rozpětí (TNMM), kdy čistá rozpětí jsou méně ovlivněna případnými rozdíly v transakcích, než je tomu např. u metody CUP, a dospěl k rozdílu ve výši 16 847 930 Kč, o který byly tržby vykázány žalobcem v daném zdaňovacím období nižší z titulu odlišných cen sjednaných mezi spojenými osobami od cen, které by byly podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalobci byl poskytnut dostatečný prostor pro vyjádření se k tomuto rozdílu, a k prokázání zjištěného rozdílu ve smyslu § 23 odst. 7 uvedené právní úpravy, avšak žádný z předložených důkazů (předložení důkazů o správném stanovení těchto cen bylo přitom plně v dispozici žalobce) neprokázal rozdíl mezi cenou tzv. obvyklou, stanovenou správcem daně, a cenou sjednanou mezi žalobcem a společnostmi ze skupiny ARGO-HYTOS.“*
33. Krajský soud nemohl označit za důvodnou ani námitku žalobce, dle níž správce daně neoprávněně vyřadil z provedených analýz společnosti, které v předmětném období dosahovaly záporného provozního zisku. Žalobce tento postup považoval za nepřijatelný, neboť dle jeho názoru nelze předpokládat, že pokud srovnatelný subjekt v jednom roce dosahuje záporných hodnot, je ztrátový dlouhodobě, a tudíž jej za srovnatelný subjekt nelze považovat. K této otázce žalovaný konstatoval, že vyloučené ztrátové společnosti nelze považovat za srovnatelné, neboť žalobce jako smluvního výrobce lze považovat za subjekt vykonávající takové funkce a nesoucí taková rizika, aby dosahoval přiměřeného stabilního zisku. Navíc tyto společnosti nebyly vyloučeny pouze z důvodu dosahování ztráty, ale i z důvodu nevyhovění dalším kritériím, jako např. kód NACE, nezávislost nebo účetní metody. S tímto názorem se krajský soud plně ztotožňuje a žalobní námitku proto označil za nedůvodnou.

34. K otázce vybraného vzorku srovnatelných společností a způsobu výpočtu mezikvartilového rozpětí žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že „Správce daně ověřoval výši ziskové marže ve vazbě na písemnost předloženou daňovým subjektem „Prodejní ceny v AHCZ“, ze které vyplývá, že daňový subjekt používá při prodeji svých výrobků dva typy cen – netto ceny (vlastní náklady a zisk – prodeje do skupiny) a brutto ceny (nejvyšší možná prodejní cena katalogového výrobku – nezávislé osoby). Správce daně výzvou č. j. 1744017/16/2701-60564-609242 vyzval daňový subjekt k doložení, resp. vyčlenění z celkových hodnot tržby a náklady spojené s transakcemi realizovanými se spojenými osobami a prokázání, že byl u těchto transakcí dodržen princip tržního odstupu. Daňový subjekt sdělil správci daně, že není v jeho možnostech vyčlenit ze souhrnných hodnot použitých pro výpočet provozní marže transakce se spojenými osobami a dále, že pro posouzení dodržení principu tržního odstupu je vhodnějším ukazatelem ukazatel provozní marže (EBIT margin), kdy daňový subjekt provedl výpočet s úpravou o náklady na finanční leasing, odpisy a nedaňové náklady, a dospěl k výsledku 4,61 %. K prokázání svých tvrzení předložil daňový subjekt novou analýzu SA2 (zpracovaná ex post), kde daňový subjekt použil ukazatel EBIT margin, jejímž výsledkem byl výběr 12 společností a zjištění intervalu obvyklých marží od 0,68 % do 5,64 % (za použití kritérií NACE kód: 2812, region EU, velikost: obrovské, velké a středně velké, aktivní status, účetní výkazy: U1, nezávislost A+, A, A-, ukazatel EBIT margin – viz str. 12 Zprávy o daňové kontrole). Dle správce daně daňový subjekt v rámci analýzy SA2 upravoval (zvyšoval) hodnotu své provozní marže o vlivy IFRS a nedaňové náklady a takto upravenou porovnával s hodnotami provozní marže zjištěnými u jím vybraných společností, které však používaly různou účetní metodiku (Local GAAP i IFRS), čímž došlo k porovnávání obsahově neporovnatelné hodnoty. Správce daně dále provedl ověření dodržení zvolených kritérií ve výsledném vzorku společností a zjistil, že 9 z nich nesplňuje kritéria NACE kód nebo nezávislost, dále správce daně vzhledem k funkčnímu profilu daňového subjektu rozporoval zahrnutí společností se zápornou marží, a rovněž společností, které používaly jinou účetní metodiku než daňový subjekt, proto předloženou analýzu SA2 správce daně odmítl.
35. Vzhledem k nedostatkům analýzy SA2 přistoupil správce daně k vytvoření analýzy SA3 pomocí databáze TP Catalyst a AMADEUS při použití totožných kritérií jako použil daňový subjekt při zpracování analýzy SA2, tj. NACE kód: 2812, region EU, velikost: obrovské, velké a středně velké, aktivní status, účetní výkazy: U1, nezávislost A+, A, A-, s výsledným tržním rozpětím od 5,67 % do 8,22 % (viz str. 14 až 16 Zprávy o daňové kontrole). Z výsledků analýzy SA3 vyplynulo, že výše provozní marže (dle správce daně ukazatel provozní marže daňového subjektu dosahuje výše 2,27 %) dosažená daňovým subjektem v roce 2013 se nenachází ve zjištěném kvartilovém rozpětí hodnoty EBIT margin u srovnatelných nezávislých subjektů. Správce daně stejně jako daňový subjekt použil Transakční metodu čistého rozpětí (TNMM - transactional net margin method), kdy tato metoda zkoumá čistý zisk, který vzniká danému subjektu z kontrolované transakce, resp. je zkoumáno čisté ziskové rozpětí, které uskutečňuje daný subjekt z řízené transakce ve vztahu k průměrnému základu, tj. porovnává se finanční ukazatel související s řízenou transakcí s finančním ukazatelem souvisejícím se srovnatelnou nezávislou transakcí. Daňový subjekt byl zvolen jako testovaná strana transakce, protože vykonává méně komplexní činnosti a nevlastní nehmotná aktiva (viz bod 2.59 a 3.18 Směrnice OECD). Správce daně na základě analýzy SA3 vyčíslil rozdíl v tržbách ve výši 31 831 675,- Kč a ve výzvě č. j. 517112/17/2701-60564-609242 vyzval daňový subjekt k uspokojivému doložení tohoto rozdílu.

36. *Daňový subjekt rozporoval postup správce daně při vytvoření analýzy SA3, nesouhlasil s ní pro její nedostatečnost, zejména v otázce použití databáze TP Catalyst, postupu při výpočtu váženého průměru hodnoty EBIT margin a vzorku srovnatelných subjektů, a předložil demonstrativní analýzu SA4 (jako kombinaci analýzy SA2 a SA3), která dle jeho vyjádření měla prokázat dodržení principu tržního odstupu. Správce daně z důvodu zahrnutí některých společností z analýzy SA2, které nesplňovaly daná kritéria, i do analýzy SA4 neosvědčil tuto analýzu SA4 jako správnou, průkaznou a uspokojivě dokládající rozdíl zjištěný správcem daně. S tímto závěrem seznámil správce daně daňový subjekt ve výsledku kontrolního zjištění č. 1 (č. j. 1227956/17/2701-60564-609242). Správce daně po vyhodnocení vyjádření daňového subjektu (daňový subjekt trval na správnosti své analýzy SA2) vyřadil ze vzorku společnost PARMAFLUID S.R.L. (nesplněno kritérium nezávislosti) a z důvodu nízkého počtu srovnatelných společností vytvořil pomocí databáze TP Catalyst ve verzi 81 – prosinec 2016 (resp. ve shodném období jako daňový subjekt vypracoval Analýzu SA2) novou analýzu SA5, do které zahrnul nově kritérium „Subsidiaries“ - společnost nevlastní z více než 25 % jinou společnost a rozšířil kritérium NACE kód. Výsledkem této analýzy bylo zjištění rozpětí od 4,10 % do 8,19 %. Správce daně vyčíslil rozdíl tržeb při spodní hranici ziskové marže 4,10 % ve výši 16 847 930,- Kč (jedná se o vyčíslení rozdílu tržeb hodnoty EBIT margin ve výši 2,27 % a spodní hranice kvartilového rozpětí ve výši 4,10 %, tj. rozdíl ve výši 1,83 % - též viz str. 35 Zprávy o daňové kontrole, kde je uveden podrobný výpočet). S tímto závěrem seznámil správce daně daňový subjekt ve výsledku kontrolního zjištění č. 2 (č. j. 1659918/17/2701- 60564-609306).*
37. *Dle odvolacího orgánu je v posuzovaném případě nutné zabývat se pouze analýzami SA2 a SA5. V intencích odst. [42] a [43] prověřoval správce daně „kvantitu a kvalitu“ zpracované analýzy SA2, kdy dospěl k závěru, že společnosti vybrané ve vzorku nejsou s daňovým subjektem srovnatelné ve vazbě na zvolená kritéria NACE kód: 2812, region EU, velikost: obrovské, velké a středně velké, aktivní status, účetní výkazy: U1 (výkaznictví Local GAAP), nezávislost A+, A, A-, ukazatel EBIT margin, viz následující tabulka (s odkazem na spisový materiál – př. č. 48, p1):*
38. *Dle názoru odvolacího orgánu bylo povinností správce daně ověřit pravdivost a správnost údajů a splnění jednotlivých kritérií tak, aby bylo možné považovat vzorek společností za srovnatelný s daňovým subjektem.“*
39. *Na základě takto vyslovených závěrů se žalovaný přiklonil k názoru správce daně při hodnocení srovnávací analýzy SA2 předložené žalobcem, když vyloučil z vybraného vzorku společnosti, které vykazovaly v daném období jinou činnost, byly vlastněny jinými společnostmi nebo vlastnily podíly na jiných společnostech s 25 a více procenty a to z důvodu, že nesplňovaly kritérium nezávislosti požadované pro porovnání v ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Dále vyloučil společnosti s jiným způsobem výkaznictví a ztrátové společnosti ve vazbě na profil daňového subjektu v kombinaci s některým z výše nesplněných kritérií. Ze vzorků srovnávací analýzy SA2 tak v konečném důsledku nezůstala žádná společnost, která by mohla být považována za srovnatelnou s žalobcem. Je dále zřejmé, že cílem analýzy SA5 provedené správcem daně bylo získání dostatečného počtu srovnatelných společností při zachování zásadních kritérií. Výsledkem analýzy SA5 bylo zjištění sedmi společností, které je možno považovat za srovnatelné nezávislé subjekty, kdy z údajů za období 2011 a 2013 bylo zjištěno mezikvartilové rozpětí hodnot ukazatele EBIT margin od 4,10 % do 8,19*



% pro kontrolované zdaňovací období. S tímto závěrem se krajský soud ztotožňuje. Danou žalobní námitku proto považuje za nedůvodnou.

40. Ve smyslu shora konstatovaných skutkových okolností dospěl krajský soud k nepochybnému závěru, že postup správce daně i žalovaného v předmětném daňovém řízení byl zákonný, a proto se i k vysloveným závěrům plně přiklonil. Z průběhu daňového řízení tak, jak byl shora nastíněn, jednoznačně vyplývá, že správce daně, vědom si své pozice v průběhu důkazního řízení, od níže se očekává porovnání ceny sjednané a obvyklé, žalobce vyzýval k předložení potřebných důkazů, přičemž je zřejmé, že i ten nezůstal v daňovém řízení pasivní. Výsledkem takového postupu pak bylo to, že správce daně vycházel prvotně z důkazů předložených žalobcem, ty pak revidoval a eventuálně zdůvodnil, proč je v konečném důsledku vyřadil jako nevyhovující. Takový přístup pak vyústil v konečné závěry správce daně, které žalovaný vyhodnotil následovně: *„Dle názoru odvolacího orgánu byla správcem daně akceptována vyhledávací strategie zvolená daňovým subjektem, kdy správce daně vycházel z kritérií, která vybral daňový subjekt s tím, že účelem srovnávací analýzy bylo srovnání provozních marží výrobních nezávislých společností v daném odvětví. Rovněž odvolací orgán pokládá za správně zvolenou metodu čistého rozpětí (TNMM), která analyzuje marži (např. provozní, ziskovou, popř. rentabilitu), kterou správcem daně uskutečňuje v řízené transakci v návaznosti na čisté ziskové rozpětí dosahované ve srovnatelných nezávislých transakcích, resp. nezávislých společnostích. Při této metodě se využívá relativních veličin a umožňuje srovnávat transakce obtížně srovnatelné pomocí absolutních veličin. Odvolací orgán považuje též výsledný vzorek sedmi společností za dostatečný tak, aby bylo možné vypočítat potřebné statistické ukazatele pro danou porovnávanou veličinu (zde EBIT margin a hodnoty kvartilového rozpětí) tak, aby bylo možné provést vlastní porovnání s provozní marží dosahovanou daňovým subjektem. K tomu odvolací orgán doplňuje, že výběr subjektů do vzorku byl správcem daně proveden s logickým zdůvodněním popsaným ve Zprávě o daňové kontrole a cena, resp. provozní marže stanovená správcem daně za zkoumanou transakci tak je cenou obvyklou v místě a čase za stejných podmínek nebo obdobných podmínek.“*
41. Krajský soud se s těmito závěry ztotožňuje a přisvědčuje názoru, že důkazní břemeno k prokázání ceny obvyklé dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů správce daně unesl. Žalobu proto jako nedůvodnou musel ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
42. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývalo, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

### Poučení:

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 nejbližší 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](http://www.nssoud.cz).

Hradec Králové 25. února 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.  
předsedkyně senátu