



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **Aisan Industry Czech, s. r. o.**, IČO: 26198436,
sídlem Průmyslová 2727, 440 01 Louny,
zastoupena JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem,
sídlem Pobřežní 648/1, 186 00 Praha 8,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2015, č. j. 32595/15/5200-11431-711360,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2015, č. j. 32595/15/5200-11431-711360, jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 7.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2014, č. j. 1716995/14/2509-05303-108737. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2011 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši 11 897 090 Kč a současně jí sdělil penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 2 379 418 Kč. Žalobkyně v žalobě zároveň navrhla, aby soud zrušil i zmíněný dodatečný platební výměr a uložil žalovanému nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V obsáhlé žalobě žalobkyně předeslala, že je dceřinou společností společnosti Aisan Industry Co., Ltd. sídlící v Japonsku (dále jen „Aisan JP“), která drží 95% podíl a představuje osobu spojenou se žalobkyní ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně v roce 2011 nakupovala materiál od Aisan JP (27 %) a od nespojených osob (73 %) a prodávala produkty spojeným osobám (37,5 %) i nespojeným osobám (62,5 %), přičemž prodej zajišťovaly společnosti Aisan Corporation Europe S. A. (dále jen „ACE“) a Aisan Corporation of America (dále jen „ACA“). Žalobkyně nesouhlasila s nepřipustně extenzivní interpretací a aplikací § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů provedenou žalovaným, který dané ustanovení dopadající jen na transakce mezi spojenými osobami vztáhl i na transakce s nespojenými osobami. Dále namítala nesprávnost postupu daňových orgánů při zjišťování tzv. převodních cen u transakcí realizovaných mezi žalobkyní a spojenými osobami, při zjišťování tzv. referenčních cen ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a při jejich porovnání. K rozsahu aplikace zmíněného ustanovení žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 60/2006 s tím, že pokud žalovaný i při znalosti této judikatury aproboval postup správce daně, dopustil se nepřipustné libovůle. Zdůraznila, že v roce 2011 kumulativně dosáhla provozního zisku na prodeích výrobků spojeným osobám ve výši 0,16 %, tudíž provozní ztráta byla v roce 2011 způsobena primárně transakcemi s nespojenými osobami. Dodala, že žalovaný ani správce daně existenci ovlivňování veškerých prodejů žalobkyně ze strany spojených osob nijak konkrétně neprokázali, a uzavřela, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela mimo hypotézu i dispozici uvedeného ustanovení.
3. Podle žalobkyně byl skutečným důvodem nepřipustně extenzivní aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nezákonný postup správce daně při stanovení daně v rámci daňové kontroly spočívající zejména v neunesení důkazního břemene správcem daně ve spojení s nedostatečným zjišťováním skutkového stavu (identifikace spojených osob a transakcí žalobkyně s nimi, dokazování referenční ceny a její porovnání s cenami transakcí se spojenými osobami). Toto selhání se správce daně podle žalobkyně pokusil zastříit tím, že jako hmotněprávní podklad pro doměření daně uplatnil § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů a snažil se vyhnout aplikaci odstavce 7 téhož ustanovení, podle něhož by musel rozlišovat jednotlivé transakce se spojenými a nespojenými osobami a konkrétně prokázat rozdíl žalobkyní uplatněné ceny oproti prokázané ceně referenční. Na tyto nedostatky žalobkyně upozorňovala již v rámci daňové kontroly, jejímž reálným výsledkem bylo pouze nashromáždění podkladů, které správce daně nepřehledně a nepřezkoumatelně popsal ve zprávě o daňové kontrole. Postup žalovaného, který na základě odlišného hmotněprávního podkladu potvrdil výši doměrku, aniž provedl dokazování nezbytné pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, označila žalobkyně za překvapivý.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

4. Žalobkyně dále namítala neunesení důkazního břemene správcem daně a nerespektování principů rozložení důkazního břemene při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Připomněla podmínky postupu podle tohoto ustanovení i související judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky sp. zn. 7 Afs 86/2013, 7 Afs 74/2010 a 1 Afs 99/2012) a konstatovala, že důkazní břemeno ohledně existence rozdílu mezi uplatněnou cenou a cenou obvyklou tíží správce daně. K argumentaci žalovaného, že nešlo využít metody srovnatelné nezávislé transakce (CUP), neboť nebyly nalezeny shodné typy produktů, jež by byly prodávány spřízněným i nespřízněným osobám, žalobkyně poznamenala, že bylo povinností správce daně při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů potřebné údaje zjistit. Podle žalobkyně mohl správce daně na základě disponibilních údajů za použití vlastních zdrojů připravit tržní srovnání (srovnávací analýzu) a stanovit referenční cenu pro jednotlivé nakupované vstupy a žalobkyní prodávané výrobky, jak to ukládá § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Nakupování různých druhů komponent do spojených i nespojených dodavatelů označila žalobkyně za logické a ekonomicky racionální a dodala, že tato skutečnost nemůže vést k závěru, že referenční cenu nelze stanovit jiným způsobem. Žalobkyně zdůraznila, že správce daně zcela rezignoval na zkoumání jednotlivých transakcí ve vazbě na to, s kým byly uskutečněny, ačkoli rozlišení transakcí se spojenými a nespojenými osobami je základní podmínkou aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
5. Podle žalobkyně z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá povinnost správce daně zjistit, kolik činila cena sjednaná u jednotlivých zkoumaných transakcí mezi spojenými osobami. Podotkla, že se správce daně namísto tvrzení a doložení referenční ceny pouze obecnými tezemi snažil o zpochybnění tzv. převodní ceny užitě mezi žalobkyní a spojenými osobami, aniž by uvedl, v čem konkrétně shledal porušení pravidel převodních cen. S odkazem na § 92 odst. 2 daňového řádu žalobkyně konstatovala, že správce daně v podstatě rezignoval na zjišťování skutkového stavu, a spis tudíž neobsahuje žádné důkazní prostředky, které by žalovaného opravňovaly učinit závěr, že žalobkyně vystupovala jako smluvní výrobce s omezenými funkcemi a nesla rizika, která jí nepříslušela. Žalovaný navíc nepřihlédl k podkladům předloženým v odvolacím řízení, ani neučinil kroky k vyvrácení jejich věrohodnosti. Podle žalobkyně se daňové orgány dopustily nesprávného a neúplného hodnocení důkazních prostředků v daňovém řízení, nepostupovaly v souladu s § 8 daňového řádu, nezabývaly se podstatou obchodních transakcí, ani jednotlivými transakcemi žalobkyně se spojenými osobami samostatně, a opíraly se pouze o vlastní interpretaci vybraných důkazních prostředků předložených žalobkyní, aniž by zvážily souvislosti ostatních důkazních prostředků a logičnost učiněného závěru. Konstatovala, že se daňové orgány bez racionálního zdůvodnění blíže nevěnovaly novým skutečnostem a důkazům uvedeným v aktualizované zprávě o převodních cenách a dopadům nepredikovatelných vlivů (zemětřesení, tsunami, vývoj směnných kurzů) a nezohlednily ani ziskovost žalobkyně v pozdějších letech při stejně nastavených podmínkách. Žalobkyně měla za to, že se daňové orgány účelově odmítly zabývat důkazními prostředky, které by mohly působit v její prospěch.
6. Žalobkyně zdůraznila, že daňové orgány nijak konkrétně nezkovaly vztahy mezi ní a spojenými osobami a z toho vyplývající rozložení funkcí a rizik a bez jakéhokoli dokazování pouze na základě zprávy o převodních cenách předložené žalobkyní dne 19. 2. 2013 dospěly k závěru, že žalobkyně byla smluvním výrobcem s omezenými funkcemi a riziky. Předložení předmětné zprávy však podle žalobkyně nezbavilo správce daně jeho

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odpovědnosti za prověřování rozhodných skutečností a důkazního břemene v případě aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a to zvláště za situace, kdy uvedená zpráva byla následně aktualizována. Podle žalobkyně pro ni společnosti ACE a ACA prováděly prodejní funkce zahrnující velké množství činností souvisejících se samotným prodejem, aniž by měly vždy zaručen zisk, jak tvrdil žalovaný. Argument žalovaného založený na způsobu odměňování uvedených společností označila žalobkyně za ekonomicky nesprávný, když tyto společnosti nesou riziko nízké prodejnosti produktů žalobkyně. Připomněla, že daňové orgány nezpochybnily přiměřenost sjednané provize, a doplnila, že využití služeb společností ACE a ACA šetří významné náklady a přináší výhody pramenící z toho, že tyto společnosti jsou etablovány na cílových trzích. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že ceny dohodnuté společnostmi ACE a ACA s koncovými zákazníky nelze považovat tržní. Upozornila na to, že tyto ceny byly standardně vysoutěženy v tendrech a následných vyjednáváních se zákazníky, a dodala, že vzhledem k dlouhodobě nastaveným smlouvám a vysoce konkurenčnímu prostředí na automobilovém trhu neměla možnost ceny svých výrobků zvyšovat a byla neustále vystavena tlaku na jejich snižování. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný odmítl provést navržený důkaz nezávislým znaleckým posudkem pro určení jejího funkčního a rizikového profilu. Žalobkyně současně navrhla, aby takový znalecký posudek jako důkaz provedl soud.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně nesplnila své povinnosti vyplývající z § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a čl. 9 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů, publikované jako vyhláška ministra zahraničních věcí č. 46/1979 Sb., (dále jen „smlouva s Japonskem“), neboť uspokojivě nedoložila rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou mezi nezávislými osobami, když výsledkem daňové kontroly bylo v souvislosti s tímto zjištěním zvýšení základu daně o částku 61 080 700 Kč, která chybí ve výnosech žalobkyně za poskytnutou službu pro nadnárodní skupinu Aisan JP. Žalovaný popsal, že za žalobkyni jednaly společnosti z této skupiny, které uzavíraly obchody, jejichž realizací byla žalobkyně vázána, a to ve vztahu ke všem zákazníkům bez ohledu na to, zda se jednalo o spojené, či nespojené osoby. Podle žalovaného se tak nejednalo o běžné tržní vztahy, přičemž na základě analýzy funkcí a rizik byly za řízené transakce považovány veškeré transakce uskutečněné žalobkyní. Dodal, že bylo prokázáno, že cena služby sjednané mezi žalobkyní a její mateřskou společností byla rozdílná od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek, avšak ztráta nebyla žalobkyni nijak kompenzována.
8. K otázce stanovení referenční ceny žalovaný uvedl, že stejně jako společnost KPMG Česká republika, s. r. o., (dále jen „KPMG“) v obou zprávách o převodních cenách posoudil jako zcela vhodnou transakční metodu čistého rozpětí (TNMM), kterou pokládal za nejspolehlivější a nejprůměrnější způsob pro aplikaci tržního odstupu v šetřeném případě. Žalovaný připomněl, že podle zjištěných údajů dosáhly v daném období všechny srovnatelné subjekty kladné provozní ziskovosti od 1,26 % do 47,19 %, přičemž při minimální provozní ziskovosti 1,26 % by žalobkyně při stejných provozních nákladech

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

1 348 235 tisíc Kč dosáhla provozních výnosů vyšších o 61 080 700 Kč. Podle žalovaného nastavení cen při prodeji nezohlednilo žalobkyní nesená rizika, aby dosáhla alespoň minimální ziskovosti ve výrobní činnosti. Žalovaný shrnul, že tato ztráta měla být žalobkyni kompenzována o úhradu za službu, kterou by dostával nezávislý podnik na základě principu tržního odstupu. Uvedl, že nezpochybňoval ekonomickou racionalitu toho, že komponenty nakupuje žalobkyně jak od spojených, tak od nespojených osob, a zdůraznil, že nebylo možné hodnotit jednotlivé transakce u každé jednotlivé komodity k jednotlivým osobám. Proto podle žalovaného byla zcela nevhodná žalobkyní namítaná metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP). Žalovaný připomněl, že v souladu s § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu mohou daňové orgány požadovat věrohodné zdůvodnění a doložení výše použité převodní ceny v návaznosti na princip tržního odstupu, přičemž požadavky na dokumentaci převodních cen vycházejí z pokynu Ministerstva financí č. D-334.

9. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že své důkazní břemeno unesl a že naopak žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou mezi nezávislými osobami. Žalovaný odmítl tvrzení žalobkyně, že správní spis neobsahuje žádné důkazní prostředky pro závěr, že byly z ekonomického hlediska naplněny znaky smluvního výrobce s omezenými funkcemi a riziky a do jaké míry měly být tyto skutečnosti promítnuty do převodní ceny. K namítanému nesprávnému a neúplnému hodnocení důkazů žalovaný poznamenal, že vývojem směnného kurzu, vlivem zemětřesení a charakteristikami trhu automobilového průmyslu se zabýval na stranách 28 až 35 napadeného rozhodnutí. Pokud jde o aktualizovanou zprávu o převodních cenách z prosince 2013, žalovaný konstatoval, že ji žalobkyně předložila až po seznámení s prvním výsledkem kontrolního zjištění, a to po roce od doložení původní zprávy. Podotkl, že v reakci na toto seznámení s výsledkem kontrolního zjištění byly ve funkční analýze provedeny výrazné změny, které posunuly postavení žalobkyně téměř do pozice nezávislé společnosti. Správce daně proto podle žalovaného důvodně požadoval doložit změny provedené v této funkční analýze, což žalobkyně neučinila. Žalovaný doplnil, že v napadeném rozhodnutí podrobně uvedl, proč s nově stanoveným funkčním a rizikovým profilem žalobkyně nesouhlasil. K namítané kladné ziskovosti žalobkyně v následujících zdaňovacích obdobích žalovaný poznamenal, že nelze odhadovat (a ani to správci daně nepřísluší), na základě jakých podkladů byl výsledek hospodaření následujících let stanoven a co jej ovlivnilo. Žalovaný uzavřel, že řídicí entita by měla případnou ztrátu či neodpovídající nízký zisk žalobkyně kompenzovat. Připomněl, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlil, proč nesouhlasí s nově stanoveným funkčním a rizikovým profilem žalobkyně v aktualizované zprávě o převodních cenách z prosince 2013, a dodal, že žalobkyně navzdory výzvě nedoložila důkazní prostředky, které by svědčily oprávněnosti změn ve funkční a rizikové analýze.

Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

10. V replice žalobkyně označila argumentaci žalovaného za nekonzistentní a poznamenala, že žalovaný teprve ve vyjádření konstruoval titul pro úpravu ceny (zvýšení výnosů žalobkyně) jako rozdíl v ceně jakési služby, kterou měla žalobkyně skupině Aisan JP poskytovat. Podle žalobkyně ani z výzvy žalovaného ze dne 17. 7. 2015, ani z napadeného rozhodnutí nevyplývá, jakou službu měl žalovaný na mysli, kdo měl být jejím příjemcem, jaká byla žalobkyní účtovaná cena této služby a jaká měla podle žalovaného být její tržně obvyklá cena. Žalobkyni nebylo zřejmé, z čeho žalovaný dovodil, že by k úpravě cen (resp.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ke kompenzaci za údajnou službu) mělo dojít ze strany mateřské společnosti Aisan JP, která dodává jen část vstupů, zatímco na straně výstupů se o prodejní aktivity žalobkyně starají společnosti ACE a ACA. K neunesení důkazního břemene žalovaným ohledně referenční ceny žalobkyně uvedla, že se žalovaný odvolával na použití transakční metody čistého rozpětí (TNMM), ačkoli i podle jím zmiňovaného pokynu Ministerstva financí č. D-332 je preferována metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP). Žalobkyně se dále vymezila proti způsobu aplikace provozní ziskovosti zjištěné na základě metody TNMM, která neměla být aplikována na celkovou provozní ziskovost žalobkyně, nýbrž pouze na transakce se spojenými osobami. Podle žalobkyně postup žalovaného týkající se aktualizované zprávy o převodních cenách byl zjednodušující a hraničil se zjevnou účelovostí. Nesouhlasila s tím, že na základě dvou poskytnutých smluv a vybrané e-mailové korespondence mohly daňové orgány odmítnout ověření nových skutečností uvedených v aktualizované zprávě o převodních cenách a že by tyto podklady prokazovaly, že žalobkyně funkčním a rizikovým profilem v roce 2011 odpovídala smluvnímu výrobcí. Žalobkyně konstatovala, že žalovaný ve svém vyjádření zcela dezinterpretoval poskytnuté důkazy, snažil se ji stylizovat do pozice smluvního výrobce a bez zjevného důvodu se odmítl zabývat faktory ovlivňujícími její ziskovost.

Doplnění žaloby

11. V doplnění žaloby ze dne 21. 10. 2016 žalobkyně s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 12. 2015, č. j. 30 Af 122/2013-73, namítala nezákonnost požadavku daňových orgánů na to, aby prokazovala svá tvrzení v souvislosti se stanovením převodních cen. Zdůraznila, že pokud ji daňové orgány opakovaně vyzývaly k prokázání předmětných skutečností, přenášely tak na ni důkazní břemeno v rozporu se zákonem. Podle žalobkyně nebylo možné na základě dvou poskytnutých smluv o provizích a e-mailové komunikace usuzovat, že prodejní politiku řídila mateřská společnost a že se na ní žalobkyně nepodílela.

Vyjádření žalovaného k doplnění žaloby

12. V reakci na doplnění žaloby žalovaný především poukázal na skutečnost, že námitky obsažené v tomto doplnění nebyly uplatněny v zákonné dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby uvedené v § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Žalovaný dále zdůraznil odlišnosti projednávané věci oproti případu řešenému Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 30 Af 122/2013. Zopakoval, že vycházel právě z původní zprávy o převodních cenách předložené samotnou žalobkyní.

Posouzení věci soudem

13. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobkyně s tímto postupem výslovně souhlasila a žalovaný nesdělil soudu do dvou týdnů od doručení příslušné výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

14. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
15. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
16. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že se daňové orgány bez racionálního zdůvodnění blíže nevěnovaly novým skutečnostem a důkazům uvedeným v aktualizované zprávě o převodních cenách a dopadům nepredikovatelných vlivů. Takové nedostatky odůvodnění ovšem soud nezjistil. Po podrobném prostudování napadeného rozhodnutí soud shledal, že žalovaný na jeho straně 28 vysvětlil, z jakého důvodu nebral v potaz údaje plynoucí z aktualizované zprávy o převodních cenách, tudíž není pravdou, že by se těmito skutečnostmi nevěnoval bez zdůvodnění. Zda je toto zdůvodnění racionální, resp. správné, není otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, nýbrž jeho věcné správnosti, která bude posuzována v další části odůvodnění tohoto rozsudku.
17. Žalobkyně dále namítala, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá, jakou službu, již žalobkyně měla poskytovat skupině Aisan JP a která měla být titulem pro zvýšení výnosů žalobkyně, měl žalovaný na mysli, kdo měl být jejím příjemcem, jaká byla žalobkyní účtovaná cena této služby a jaká měla podle žalovaného být její tržně obvyklá cena. Soud především zdůrazňuje, že žalovaný zdůvodňoval doměřenou daň tím, že žalobkyně prodejem výrobků spřízněným i nespřízněným osobám za ceny stanovené společnostmi ACA, ACE a Aisan JP nedosáhla ani minimální úrovně provozní ziskovosti, kdy nastavení podmínek, za nichž docházelo k transakcím se žalobkyní, neodpovídalo podmínkám, za nichž by byl ochoten tyto transakce uskutečňovat nezávislý subjekt, neboť žalobkyně byla ochotna dlouhodobě nést rizika, která by nezávislý subjekt v obdobném postavení netoleroval. Pokud žalovaný již ve svém rozhodnutí (a nikoli poprvé až ve vyjádření k žalobě, jak tvrdila žalobkyně) argumentoval službou, za kterou žalobkyně nebyla kompenzována, vycházela tato argumentace ze směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, podle níž jeden ze členů nadnárodní skupiny podniků může dosahovat neustálých ztrát, protože vyrábí ztrátové produkty, zatímco ostatní členové vyrábějí produkty ziskové; nezávislý podnik by takovou službu prováděl, pouze pokud by byl úhradou za tuto službu dostatečně kompenzován; jedním ze způsobů jak přistupovat k tomuto typu problému převodních cen by bylo předpokládat, že ztrátový podnik dostává stejný typ úhrady za služby, který by dostával nezávislý podnik na základě principu tržního odstupu. Soud proto shledal, že žalovaný nehovořil o žádné konkrétní službě poskytované žalobkyní skupině Aisan JP, nýbrž o hypotetické službě spočívající v realizaci ztrátové výroby ve prospěch nadnárodní skupiny, za kterou by Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nezávislý podnik musel být dostatečně kompenzován. Žalovaný dále konstatoval, že žalobkyně nedostávala od skupiny Aisan JP odpovídající kompenzaci za to, že nesla rizika, která jí na základě analýzy funkcí nepříslušela, a dosáhla tak záporné ziskové přírážky - 3,27 %. Podle žalovaného měla být tato ztráta kompenzována o úhradu za služby, kterou by dostával nezávislý podnik na základě principu tržního odstupu, aby předmětná ztráta byla upravena; konkrétně měla žalobkyně obdržet od skupiny Aisan JP úhradu 61 080 700 Kč tak, aby dosáhla provozní ziskovosti 1,26 % (minimální hodnota ze ziskového rozpětí srovnatelných subjektů). Na základě těchto zjištění dospěl soud k závěru, že výše citovaná námitka není důvodná, a napadené rozhodnutí vyhodnotil v tomto směru jako dostatečně odůvodněné a plně srozumitelné.

18. Podle žalobkyně dále z napadeného rozhodnutí není zřejmé, z čeho žalovaný dovodil, že by k úpravě cen (resp. ke kompenzaci za údajnou službu) mělo dojít ze strany mateřské společnosti Aisan JP. Ve vztahu k této námitce soud především podotýká, že není vůbec podstatné, která ze spřízněných osob měla žalobkyni poskytnout kompenzaci rizik, která by nezávislý subjekt netoleroval. Podstatné je výhradně to, že žalobkyně podle žalovaného taková rizika nesla ve prospěch skupiny Aisan JP a neobdržela za to odpovídající kompenzaci v takovém rozsahu, aby dosáhla alespoň minimální provozní ziskovosti. Právě o tuto chybějící kompenzaci ve výši 61 080 700 Kč pak správce daně zvýšil žalobkyni základ daně z příjmů právnických osob. Soud proto shledal, že žalovaný nebyl povinen v napadeném rozhodnutí zdůvodnit, proč mělo ke zmíněné kompenzaci dojít ze strany mateřské společnosti, a plně postačovalo, že vysvětlil, že důvodem záporné hodnoty ziskové přírážky ve výši - 3,27 % bylo nesení rizik žalobkyní, která tato nemohla ovlivnit a která naopak ovlivňovala mateřská společnost Aisan JP a sesterské společnosti ACE a ACA, přičemž nezávislý podnik by taková rizika podstoupil pouze za podmínky, že by mu byla dostatečně kompenzována. I v tomto ohledu shledal soud napadené rozhodnutí náležitě odůvodněným.
19. K námitce nepřehledného a nepřezkoumatelného popisu nashromážděných podkladů ve zprávě o daňové kontrole soud poukazuje na to, že v napadeném rozhodnutí byly jednotlivé podklady popsány přehledně a přezkoumatelně, čímž byl domnělý nedostatek zprávy o daňové kontrole napraven. Vzhledem k tomu, že žalovaný přiměřeně reagoval na všechny odvolací námitky a své závěry dostatečně a srozumitelně odůvodnil, soud vyhodnotil napadené rozhodnutí jako přezkoumatelné.
20. Před vypořádáním dalších žalobních námitek soud zdůrazňuje, že předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí žalovaného, nikoli jemu předcházející dodatečný platební výměr správce daně ze dne 21. 7. 2014. Soud dále připomíná, že žalovaný je v odvolacím řízení, resp. ve svém rozhodnutí, oprávněn a současně též povinen napravit případná pochybení, jichž se dopustil správce daně. Soud proto považuje za nadbytečné zabývat se námitkami napadajícími závěry správce daně, které žalovaný nepřevzal nebo dokonce výslovně označil za nesprávné. Soud proto nebude reagovat na argumentaci žalobkyně poukazující na to, že správce daně chybně aplikoval § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů.
21. V projednávané věci byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob na základě čl. 9 smlouvy s Japonskem, který stanoví: „*Jestliže*
a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu, nebo

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

b) tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu,

a jestliže v jednom i v druhém případě byly mezi oběma podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích sjednány nebo jim uloženy podmínky, které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi podniky nezávislými, může být zisk, který by byl bez těchto podmínek docílen jedním z podniků, který však vzhledem k těmto podmínkám docílen nebyl, včleněn do zisku tohoto podniku a zdaněn.“

22. Současně byl v daném případě aplikován i § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle jehož první věty platí, že *„[l]iší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.“*
23. Výkladem citovaného ustanovení se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. V rozsudku ze dne 27. 6. 2007, č. j. 1 Afs 60/2006-94, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud vyslovil, že správce daně je oprávněn podle tohoto ustanovení postupovat za situace, kdy jsou kumulativně splněny tři podmínky: *„Musí být především prokázána existence smluvního vztahu mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami (podmínka první), ceny mezi nimi sjednané musí být rozdílné od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (podmínka druhá), přičemž současně tento rozdíl nebyl poplatníkem uspokojivě doložen (podmínka třetí).“* V rozsudku ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012-52, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že *„[p]rávě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů brání tomu, aby spojené osoby pomocí smluvních nástrojů zkreslovaly výsledky svého hospodaření a tím v rozporu se zákonem snižovaly svoji daňovou povinnost. Je nepochybné, že při kalkulaci ceny je třeba vycházet z nákupní ceny, přímých a režijních nákladů prodeje, stejně jako přiměřené marže.“* Konstantní judikatura soudů rozhodujících ve správním soudnictví přitom jednoznačně trvá na závěru, že *„[d]ůkazní břemeno ohledně zjištění existence rozdílu mezi cenou sjednanou mezi konkrétním poplatníkem a s ním ekonomicky nebo personálně spojenou osobou a cenou na trhu obvyklou nese ... správce daně (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2006, č. j. 9 Ca 32/2015-85, publ. pod č. 1410/2007 Sb. NSS, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 12. 2003, č. j. 30 Ca 93/2001-79, publ. pod č. 587/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS, všechny dostupné na www.nssoud.cz).“*
24. V naposledy zmíněném rozsudku č. j. 7 Afs 74/2010-81 Nejvyšší správní soud vysvětlil, že *„[k] prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční ceny), musí správce daně na základě zjištění výše obou těchto cen provést mezi nimi srovnání. Důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou pro to rozhodné, nese správce daně (§ 23 odst. 7 ... o daních z příjmů). Referenční cenu může správce daně určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty nebo (zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách) jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.*

situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci (§ 23 odst. 7 ... o daních z příjmů).“

25. Pro posouzení důvodnosti žaloby v projednávané věci je přitom naprosto zásadní přesné vymezení toho, které obchodní transakce byly, resp. měly být poměřovány optikou citovaného § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jehož smyslem je pro daňové účely narovnávat zkreslené vztahy mezi spojenými osobami tak, aby se maximálně přiblížily vztahům mezi nezávislými subjekty. Žalovaný za takto zkreslené považoval vztahy mezi žalobkyní, její mateřskou společností a sesterskými společnostmi ACE a ACA, neboť zjistil (správnost těchto zjištění bude hodnocena v další části rozsudku), že žalobkyně fungovala ve vztahu k uvedeným společnostem jako smluvní výrobce a nesla nepřiměřeně vysoká rizika, která jí nebyla adekvátně kompenzována. Jinými slovy, žalobkyně podle žalovaného vyráběla a prodávala své výrobky s tím, že nemohla ovlivnit výběr a konečné schválení dodavatelů materiálu, dodací podmínky, cenové vyjednávání i vyjednávání s koncovými zákazníky o dodacích podmínkách, neboť o tom všem rozhodovala mateřská společnost a společnosti ACE a ACA. Tím vznikla disproporce mezi riziky nesenými žalobkyní a její odměnou. Tato disproporce by v případě nezávislé (nespojené) osoby musela být kompenzována, jinak by se taková osoba obdobné obchodní transakce vůbec neúčastnila.
26. Žalovaný si tedy v projednávané věci stanovil premisu, že cena sjednaná mezi žalobkyní a spojenými osobami (konkrétně nulová kompenzace nepřiměřených rizik nesených žalobkyní) liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek (výše kompenzace nezbytná k tomu, aby nespojená osoba nesla obdobná rizika smluvního výrobce jako žalobkyně). Tuto premisu pak byl žalovaný v souladu s výše citovanou judikaturou povinen prokázat.
27. Na tomto místě soud poznamenává, že mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že žalobkyně, společnost Aisan JP a společnosti ACE a ACA jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Sama žalobkyně ostatně označuje společnost Aisan JP za svou mateřskou společnost držící 95 % podíl na žalobkyni (např. na straně 2 žaloby), přičemž z obou zpráv o převodních cenách současně vyplývá, že společnost Aisan JP drží 100 % podíl na společnostech ACE a ACA. Propojenost všech uvedených osob potvrzuje i zpráva o vztazích, kterou žalobkyně předložila správci daně dne 10. 3. 2014. Sporný tak byl mezi účastníky řízení toliko obsah vzájemných vztahů těchto propojených osob, resp. to, zda žalobkyně byla v postavení smluvního výrobce, či nikoli.
28. Za klíčový důkaz v tomto směru soud považuje zprávu o převodních cenách za roky 2010 a 2011, kterou pro žalobkyni v lednu 2013 zpracovala společnost KPMG. Podle této zprávy spočívá výrobní činnost žalobkyně v nákupu materiálu a dalších vstupů, jejich zpracování a prodeji výrobků. Materiál je dodáván zejména od společnosti Aisan JP a nákupní ceny materiálu a komponentů jsou vždy schvalovány kompetentními osobami společnosti Aisan JP, které podepisují schvalovací cenový dokument. Z analýzy funkcí a rizik (srov. strany 26 a 27 předmětné zprávy) vyplynulo, že funkcí společnosti Aisan JP bylo rozhodování o typu vyráběných produktů; výběr, konečné schválení dodavatelů

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

materiálu, stanovení dodacích podmínek, cenové vyjednávání; stanovení konkrétní metody výroby (společně se žalobkyní); výzkum a vývoj; rozhodování související s investicemi (nákup prostor, strojního zařízení atd.); odpovědnost za vady (společně se žalobkyní); vyjednávání s koncovými zákazníky o dodacích podmínkách a cenová vyjednávání (společně s ACE a ACA); marketing – koncepce, strategie; operativní marketing, uvádění nových produktů na trh (společně s ACE a ACA); stanovení bonusů pro zaměstnance prodeje (společně s ACE a ACA); průzkum trhu, vyhledávání potenciálních zákazníků (společně s ACE a ACA); identifikace potřebných úprav produktů (společně s ACE a ACA). Z tohoto výčtu podle názoru soudu jednoznačně vyplývá, že žalobkyně neměla vliv na ceny vstupů a jejich dodací podmínky, ani na cenová vyjednávání s koncovými zákazníky a dodací podmínky – o těchto zásadních parametrech ovlivňujících výši zisku žalobkyně rozhodovala mateřská společnost Aisan JP, resp. sesterské společnosti ACE a ACA. Z přehledu rizik (srov. stranu 28 předmětné zprávy) soud zjistil, že žalobkyně nesla riziko zásob materiálu i výrobků (ztráta, poškození), ztrátu z nadbytečných zásob materiálu, ztrátu z nadvýroby, cenové riziko ve vztahu k materiálu, dalším vstupům (lidské zdroje) i výrobkům, riziko nedobytných pohledávek, riziko kvality, riziko záruk, měnové riziko na vstupu i na výstupu (dopad směnného kurzu vyčíslila společnost KPMG na 33 031 000 Kč), riziko pozdního dodání a ekologické výrobní riziko. Naopak společnost Aisan JP nesla kapacitní riziko – ztráty výrobní kapacity, riziko selhání podnikání, riziko výzkumu a vývoje, riziko nevhodné marketingové strategie, konkurenční riziko, riziko závislosti na klíčových dodavatelích a investiční riziko; společně se společnostmi ACE a ACA pak nesla riziko závislosti na klíčových zákaznících. S ohledem na provedenou funkční a rizikovou analýzu společnost KPMG shrnula, že vztah mezi žalobkyní a společností Aisan JP může být považován za vztah principála (Aisan JP) a smluvního výrobce (žalobkyně), který vykonává pouze omezené funkce a primárně nese pouze rizika odpovídající jeho výrobní činnosti. Soud zdůrazňuje, že popsané rozdělení funkcí a rizik společnost KPMG zpracovala na základě rozhovoru se zástupci žalobkyně, přičemž na straně 6 předmětné zprávy je uvedeno, že byla zpracována za spolupráce se žalobkyní a odsouhlasena jejími zástupci. Z předmětné zprávy dále vyplynulo, že společností vykonávající srovnatelné výrobní činnosti dosáhly v roce 2011 podle databáze AMADEUS minimální čisté ziskové přírážky 1,26 %.

29. Vycházejí z citované zprávy, s jejímž obsahem korespondují i dohody o provizích uzavřené mezi žalobkyní a společnostmi ACE a ACA a e-mailová komunikace mezi ACE a odběratelem Renault ohledně cílů Renaultu pro rok 2011 a mezi ACE a společností Toyota Motor Europe NV/SA o úpravách cen pro rok 2011, soud dospěl k závěru, že žalovaný prokázal, že byly naplněny podmínky § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť žalobkyně v pozici smluvního výrobce nesla rizika (riziko ztráty a poškození materiálu i zásob, ztráty z nadbytečných zásob, ztráty z nadvýroby, cenové riziko u materiálu, vstupů i výrobků a měnové riziko na vstupu i na výstupu), která ze své podřízené pozice v rámci skupiny Aisan JP nebyla schopna ovlivnit, resp. promítnout do sjednáváných cen, neboť o cenách a dodacích podmínkách materiálu i výrobků žalobkyně nerozhodovala (to příslušelo mateřské společnosti Aisan JP a sesterským společnostem ACE a ACA). Obdobná rizika za stejných podmínek by nezávislý subjekt byl ochoten podstoupit pouze za předpokladu, že by obdržel odpovídající kompenzaci vzniklé ztráty. Nesení předmětných rizik ze strany žalobkyně proto lze považovat za hypotetickou službu poskytovanou skupině Aisan JP, jejíž cena (nulová kompenzace rizik) se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými (nespojenými) osobami v běžných Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

obchodních vztazích za obdobných podmínek, neboť nezávislý subjekt by za takovou službu vyžadoval kompenzaci minimálně ve výši pokrývající ztrátu z toho plynoucí. Výši této kompenzace žalovaný logicky stanovil s využitím minimální ziskové přírážky 1,26 %, které v roce 2011 podle citované zprávy o převodních cenách z ledna 2013 dosahovaly společnosti vykonávající srovnatelné výrobní činnosti.

30. Žalobkyně se mylí, pokud se domnívá, že měl žalovaný rozlišovat její obchodní transakce podle toho, zda se jednalo o prodej výrobků spojeným osobám, či nespojeným osobám. Za situace, kdy se výše popsaná rizika, která žalobkyně v pozici smluvního výrobce nemohla ovlivnit, neboť nerozhodovala o cenách ani dodacích podmínkách vstupů ani svých výrobků, vztahovala ke všem jejím výrobkům bez ohledu na to, zda byly následně prodány spojeným osobám, či nikoli, nebylo podle názoru soudu třeba rozlišovat transakce podle toho, kdo výrobky od žalobkyně koupil. Stejně tak nepovažoval soud za potřebné, aby žalovaný dokazoval referenční ceny a porovnával je s cenami jednotlivých prodejů výrobků spojeným osobám. Takové dokazování a porovnávání by totiž nic nezměnilo na tom, že žalobkyně v důsledku nesení nepřiměřených rizik utrpěla ztrátu, která jí ze strany skupiny Aisan JP nebyla kompenzována. Obdobně postupovaly daňové orgány i v případě řešeném žalobkyní zmiňovaným rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 17. 12. 2015, č. j. 30 Af 122/2013-73, dostupným na www.nssoud.cz, kde byla pod § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů podřazena transakce spočívající v poskytnutí hypotetické služby ze strany daňového subjektu vůči nadnárodní skupině spojených osob, a to v podobě prodeje vlastních výrobků nezávislé osobě za ceny nižší, než činily výrobní náklady na výrobu těchto výrobků. Krajský soud v Brně přitom přisvědčil závěru žalovaného, že v takovém případě měl daňový subjekt obdržet od mateřské společnosti úhradu, která by takto vzniklou ztrátu kompenzovala.
31. Vzhledem k tomu, že výše popsaný stav, kdy o cenách a dodacích podmínkách vstupů i výrobků rozhodovaly společnosti Aisan JP, ACE a ACA, nikoli žalobkyně, se vztahoval ke všem jejím výrobkům, shledal soud naprosto irelevantním, že žalobkyně v roce 2011 dosáhla z prodeje výrobků spojeným osobám provozního zisku 0,16 % a že její provozní ztráta v tomto roce byla primárně způsobena transakcemi s nespojenými osobami. Žalobkyně by si měla uvědomit, že i tyto transakce s nespojenými osobami byly zatíženy tím, že žalobkyně nesla výše popsaná rizika, která nemohla ovlivnit, neboť nerozhodovala o cenách těchto výrobků ani o cenách vstupů. Soud proto shrnuje, že žalovaný zcela oprávněně aplikoval § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů na všechny transakce uskutečněné žalobkyní, nikoli jen na prodej jejích výrobků spojeným osobám, neboť všechny tyto transakce byly ve srovnání s běžnými obchodními vztahy zkresleny tím, že namísto žalobkyně rozhodovaly o jejich klíčových parametrech osoby se žalobkyní spojené a žalobkyně fungovala jako pouhá výrobní nesoucí tomu zcela nepřiměřená rizika.
32. Vzhledem k tomu, že žalovaný své důkazní břemeno unesl ohledně naplnění podmínek § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, bylo následně na žalobkyni, aby popsaný rozdíl cen uspokojivě doložila, případně aby dalšími důkazními návrhy závěry žalovaného vyvrátila. Soud tedy neshledal, že by žalovaný důkazní břemeno na žalobkyni přenášel v rozporu se zákonem. Žalobkyně se pokusila vyvrátit závěry daňových orgánů, když po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, které se uskutečnilo dne 14. 10. 2013 a ve kterém správce daně na základě zprávy o převodních cenách z ledna 2013 konstatoval, že žalobkyně vlivem mateřské společnosti nedosáhla ani minimální úrovně provozní ziskovosti 1,26 % dosažené v daném zdaňovacím období nezávislou společností, předložila správci daně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

aktualizovanou zprávu o převodních cenách za roky 2010 a 2011, kterou pro žalobkyni v prosinci 2013 zpracovala společnost KPMG. Tato aktualizovaná zpráva o převodních cenách se od původní zprávy v podstatných ohledech odlišuje, neboť žalobkyni připisuje větší rozsah funkcí a označuje ji za licencovaného smluvního výrobce, který se svým funkčním a rizikovým profilem blíží více plnohodnotnému výrobcí než smluvnímu výrobcí, ačkoli původní zpráva ji označovala za smluvního výrobce s omezenými funkcemi. V aktualizované zprávě přitom nejsou uvedeny žádné důvody, proč se od té původní liší. V reakci na zjištěné zásadní rozdíly mezi původní a aktualizovanou zprávou o převodních cenách správce daně vydal dne 31. 1. 2014 výzvu k prokázání skutečností a doložení důkazních prostředků, v níž poukázal na jednotlivé rozdíly a na to, že obě zprávy vycházely ze stejných zdrojů informací, a požadoval, aby žalobkyně předložila důkazní prostředky, které by prokázaly jí tvrzené skutečnosti uvedené v jejím vyjádření ze dne 9. 12. 2013 včetně příloh, tj. včetně aktualizované zprávy o převodních cenách. Na tuto výzvu reagovala žalobkyně podáním ze dne 7. 3. 2014, v němž vysvětlila, že nová zpráva byla vypracována při zapojení širšího okruhu osob, které poskytly detailnější informace o celkovém dodavatelsko-odběratelském řetězci, tudíž v této aktualizované zprávě bylo postavení žalobkyně vyhodnoceno na základě ucelenějších informací a dokumentů, což vedlo k odlišným závěrům ohledně funkcí a rizik.

33. Toto zdůvodnění zmíněných zásadních rozdílů mezi původní a aktualizovanou zprávou o převodních cenách, ani navazující argumentaci zabývající se jednotlivými rozdíly nepovažuje soud za dostatečné a náležitě důkazně podložené. Soud proto vyhodnotil aktualizovanou zprávu o převodních cenách jako účelový důkazní prostředek vytvořený s cílem zabránit doměření daně tak, jak bylo žalobkyni nastíněno při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Soud zároveň přisvědčuje závěru žalovaného, že žalobkyně nepředložila důkazy, na základě kterých byla v rámci rizikové a funkční analýzy hodnocena jinak než v původní zprávě, ačkoli obě zprávy vycházely ze stejných zdrojů informací a již ta první byla zpracována ve spolupráci s žalobkyní a odsouhlasena jejími zástupci. Soud dodává, že pokud by funkční a rizikový profil žalobkyně popsany v původní zprávě o převodních cenách z ledna 2013 neodpovídal skutečnosti, jistě by její zástupci tuto zprávu neodsouhlasili. To, že následně odsouhlasili i aktualizovanou zprávu o převodních cenách z prosince 2013 obsahující diametrálně odlišné údaje bez jakéhokoli vysvětlení těchto odlišností, pak podle názoru soudu jen potvrzuje závěr o účelovosti vypracování této aktualizace. Soud proto uzavírá, že žalovaný zcela správně a naprosto oprávněně vycházel ze skutečností uvedených v původní zprávě o převodních cenách z ledna 2013.
34. S ohledem na uvedené závěry soud podotýká, že se žalobkyně mýlí, pokud se domnívá, že se daňové orgány bez racionálního zdůvodnění blíže nevěnovaly novým skutečnostem a důkazům uvedeným v aktualizované zprávě o převodních cenách a dopadům nepredikovatelných vlivů (zemětřesení, tsunami, vývoj směnných kurzů) a že se účelově odmítly zabývat důkazními prostředky, které by mohly působit v její prospěch. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neupřesnila, jakými důkazními prostředky se daňové orgány podle ní odmítly zabývat, soud předpokládá, že se jedná o opakovaně zmiňovanou aktualizovanou zprávu o převodních cenách z prosince 2013. Tuto zprávu však soud již výše vyhodnotil jako účelovou a přisvědčil žalovanému, že nebyly prokázány důvody odlišností aktualizované zprávy oproti té původní. Podle názoru soudu tak měl žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

racionální (a v napadeném rozhodnutí jednoznačně vyjevený) důvod, proč k obsahu aktualizované zprávy nepřihlížel.

35. K námitce žalobkyně, že daňové orgány bez jakéhokoli dokazování pouze na základě zprávy o převodních cenách z ledna 2013 dospěly k závěru, že žalobkyně byla smluvním výrobcem s omezenými funkcemi a riziky, soud připomíná, že podle § 93 odst. 1 daňového řádu platí, že „[j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.“ Daňové orgány tedy podle názoru soudu plně v souladu se zákonem vyhodnotily zprávu o převodních cenách z ledna 2013, kterou předložila sama žalobkyně a jejíž obsah byl odsouhlasen jejími zástupci, jako relevantní důkazní prostředek. Soud zdůrazňuje, že tato zpráva nebyla získána v rozporu s právním předpisem (žalobkyně ji předložila dobrovolně), lze z ní zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, tudíž naplňuje zákonnou definici důkazního prostředku. Daňové orgány následně tento důkaz v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotily, což znamená, že závěr o tom, že žalobkyně byla smluvním výrobcem s omezenými funkcemi a riziky učinily na základě provedeného dokazování, nikoli bez dokazování, jak se mylně domnívala žalobkyně. Soud dodává, že není podstatné, že klíčový důkaz svědčící v neprospěch žalobkyně předložila ona sama. Podstatné je naopak to, že na základě provedeného dokazování včetně předmětné zprávy o převodních cenách lze dospět k jednoznačnému závěru, že žalovaný své důkazní břemeno unesl. Žalobkyni upomínaná skutečnost, že předmětná zpráva byla aktualizována, přitom nehraje žádnou roli, neboť žalobkyně neprokázala důvody pro provedení této aktualizace, kterou soud již výše shledal účelovou. V této souvislosti soud odmítá tvrzení žalobkyně, že by závěr žalovaného, že prodejní politiku řídily spojené osoby, nikoli žalobkyně, vycházel jen z předložených smluv o provizích a z e-mailové komunikace; naopak klíčovým důkazem, který žalobkyně opakovaně bezdůvodně opomíjí, byla zpráva o převodních cenách z ledna 2013.
36. Na rozdíl od žalobkyně má soud za to, že žalovaný vztahy mezi žalobkyní a spojenými osobami i z toho vyplývající rozložení funkcí a rizik zkoumal naprosto dodatečně a řádně prokázal i ovlivňování veškerých prodejů žalobkyně ze strany spojených osob. Jak již bylo uvedeno výše, ze zprávy o převodních cenách z ledna 2013 jednoznačně vyplývá, že o cenách výrobků žalobkyně i o dodacích podmínkách rozhodovaly osoby spojené se žalobkyní, nikoli žalobkyně sama, tudíž tyto osoby prostřednictvím stanovení ceny a dodacích podmínek ovlivňovaly veškeré její prodeje. Soud nesdílí ani přesvědčení žalobkyně, že správce daně či žalovaný rezignovali na zjišťování skutkového stavu, a že tudíž daňový spis neobsahuje žádné důkazní prostředky pro závěr, že žalobkyně vystupovala jako smluvní výrobce s omezenými funkcemi a nesla rizika, která jí nepříslušela.
37. Domněnka žalobkyně, že daňové orgány byly povinny uvést, v čem konkrétně shledaly porušení pravidel převodních cen, se stejně jako její požadavek, aby daňové orgány připravily tržní srovnání (srovnávací analýzu) a stanovily referenční cenu pro jednotlivé nakupované vstupy a žalobkyni prodávané výrobky, míjí s podstatou toho, na základě jakých skutečností byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob. Podstatné totiž není stanovení cen jednotlivých výrobků, nýbrž celkové nastavení fungování žalobkyně v rámci skupiny Aisan JP v pozici smluvního výrobce nesoucího nepřiměřená Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rizika, která nebyla kompenzována. Právě absence kompenzace rizik ze strany skupiny Aisan JP (zejména ze strany mateřské společnosti) přitom způsobila, že na rozdíl od nezávislých subjektů vykonávajících srovnatelné výrobní činnosti, které dosáhly ziskové přírážky ve výši nejméně 1,26 %, žalobkyně vykazala ziskovost - 3,27 %. Při provozních nákladech žalobkyně za rok 2011 ve výši 1 348 235 000 Kč a minimální ziskovosti 1,26 % by její provozní výnosy činily 1 365 222 700 Kč, reálně však vykazala provozní výnosy jen 1 304 142 000 Kč, tj. o 61 080 700 Kč nižší. Právě tuto částku pak daňové orgány připočetly do základu daně jako kompenzaci rizik nesených žalobkyní, která nemohla ovlivnit, neboť je určovaly spojené osoby.

38. Popsaný postup spočívající ve stanovení minimálních dodatečných výnosů, o které žalobkyně v důsledku svého zapojení do skupiny Aisan JP bez možnosti ovlivnit cenu svých výrobků i cenu vstupů přišla, považuje soud za plně odpovídající skutkovým okolnostem daného případu, ve kterém by nebylo vhodné užít metodu srovnatelné nezávislé transakce (CUP), neboť nebylo namístě samostatně analyzovat jednotlivé transakce, když – jak ostatně soud vysvětlil výše – zapojením žalobkyně do skupiny Aisan JP byly zkresleny (zasaženy) veškeré prodeje jejích výrobků spojeným i nespojeným osobám. Soud dále zdůrazňuje, že daňové orgány zvolily minimální výši ziskové přírážky k provozním nákladům, byť srovnatelné subjekty dosahovaly v roce 2011 ziskové přírážky až 47,19 %. V tomto ohledu je napadené rozhodnutí ve vztahu k žalobkyni velmi příznivé.
39. Argumentaci žalobkyně týkající se odměňování a rizik společností ACE a ACA včetně toho, že nebyla zpochybněna přiměřenost sjednané provize a že využití služeb těchto společností významně šetří náklady, považuje soud ve vztahu k předmětu tohoto řízení za irelevantní. Tato tvrzení totiž nemohou nic změnit na tom, že žalobkyně byla podle zprávy o převodních cenách z ledna 2013, kterou sama odsouhlasila a předložila, smluvním výrobcem s omezenými funkcemi a nesla nepřiměřená rizika, která nemohla ovlivnit, když jí nepřislušelo rozhodovat o cenách a dodacích podmínkách vstupů i výrobků.
40. K námitce žalobkyně, že postup žalovaného, který na základě odlišného hmotněprávního podkladu potvrdil výši doměrku, aniž provedl dokazování nezbytné pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, byl překvapivý, soud připomíná, že žalovaný v průběhu odvolacího řízení přípisem ze dne 17. 7. 2015, č. j. 23189/15/5200-11431-711360, seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. V tomto přípisu žalovaný informoval žalobkyni o tom, že správce daně na tuto věc nesprávně aplikoval § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, ačkoli měl postupovat podle odstavce 7 téhož ustanovení. Žalovaný dále popsal svá zjištění učiněná v odvolacím řízení a konstatoval, že žalobkyně od nadnárodní skupiny nedostávala odpovídající kompenzaci, když nesla rizika, která jí na základě analýzy funkcí nepřislušela, a dosáhla tak záporné ziskové přírážky - 3,27 %, přičemž tato ztráta měla být kompenzována o úhradu za služby, kterou by dostával nezávislý podnik na základě principu tržního odstupu. Podle žalovaného tak měla žalobkyně od skupiny Aisan JP obdržet úhradu 61 080 700 Kč, tj. ve výši rozdílu mezi jejími provozními výnosy a provozními výnosy, které by dosáhla při provozní ziskovosti 1,26 %. Soud má za to, že žalovaný tímto přípisem žalobkyni řádně seznámil s tím, jaký právní názor hodlá v dané věci zaujmout. Vzhledem k tomu, že tento právní názor žalovaný skutečně v napadeném rozhodnutí zaujal, postupoval naprosto předvídatelně, a nikoli překvapivě, jak se mylně domnívala žalobkyně.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

41. Soud nepřisvědčil ani názoru žalobkyně, že žalovaný nepřihlédl k podkladům předloženým v odvolacím řízení. Žalovaný se totiž podklady nově předloženými v odvolacím řízení zabýval na straně 24 napadeného rozhodnutí (přílohy k podání ze dne 1. 9. 2015), na stranách 31, 33 a 34 (některé přílohy vlastního odvolání) a rovněž na straně 36 napadeného rozhodnutí, kde shrnul, že se nejednalo o nové skutečnosti, jež by přinesly nová zjištění, přičemž nepovažoval za účelné seznamovat žalobkyni se stanoviskem ke každé jednotlivé listině a opakovaně je se žalobkyní projednávat, pokud šlo o listiny, které byly předloženy již v rámci daňové kontroly. S těmito závěry žalovaného se soud ztotožňuje a dodává, že ani důkazy předložené v průběhu odvolacího řízení nebyly způsobilé nic změnit na výše uvedených závěrech.
42. Žalobkyně má pravdu v tom, že žalovaný nezohlednil její ziskovost v pozdějších letech při stejně nastavených podmínkách, nicméně podle názoru soudu k tomu nebyl povinen. Žalovaný v této souvislosti na straně 24 napadeného rozhodnutí zcela správně poznamenal, že předmětem daňové kontroly bylo zdaňovací období roku 2011 a daňovým orgánům nepřislušelo odhadovat, na základě jakých podkladů a skutečností byl stanoven výsledek hospodaření a co jej ovlivnilo. Soud ve shodě se žalovaným dodává, že případný příznivý vývoj v následujících obdobích nelze přijmout jako důvod pro akceptování záporné provozní ziskovosti žalobkyně v roce 2011, která byla prokazatelně způsobena tím, že žalobkyně nesla rizika, která nemohla ovlivnit, aniž jí to bylo kompenzováno.
43. Soud dále nezjistil, že by se daňové orgány dopustily žalobkyní tvrzeného nesprávného, neúplného či selektivního hodnocení důkazních prostředků. Daňové orgány naopak postupovaly v souladu s § 8 daňového řádu a v jejich postupu nelze spatřovat ani domnělou nepřipustnou libovůli. Podle názoru soudu tedy byla žalobkyni daň z příjmů právnických osob doměřena plně v souladu se zákonem i s výše citovanou mezinárodní smlouvou s Japonskem.
44. Žalobkyní navržený důkaz znaleckým posudkem pro určení jejího funkčního a rizikového profilu soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovedl, neboť považoval za zcela dostačující to, jak byl funkční a rizikový profil žalobkyně určen na základě zprávy o převodních cenách z ledna 2013, kterou jako důkaz předložila sama žalobkyně již v průběhu daňové kontroly. Právě s ohledem na tuto zprávu se soud ztotožnil i se závěrem žalovaného, který pokládal za nadbytečné určovat funkční a rizikový profil žalobkyně nezávislým znaleckým posudkem a návrhu na provedení tohoto důkazu nevyhověl.
45. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
46. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-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.

Ústí nad Labem 30. října 2019

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)