



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., v právní věci

žalobce: **Inventec (Czech), s. r. o.**, IČO 26919389
sídlem Evropská 863, 664 42 Modřice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2019, č. j. 34458/19/5200-11431-711360

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 8. 2019, č. j. 34458/19/5200-11431-711360, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen zaplatit** žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr ze dne 21. 8. 2018, č. j. 137312/18/4230-23791-711223, kterým Specializovaný finanční úřad (dále též „správce daně“) doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 68 744 660 Kč a uložil mu povinnost zaplatit penále ve výši 13 748 932 Kč. Předmětem sporu byla aplikace právní úpravy převodních cen na daný případ.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě žalobce v první řadě uvedl, že nastavení převodních cen ve zdaňovacím období roku 2013 je popsáno v dokumentaci převodních cen ze dne 21. 4. 2013, připravené společností PricewaterhouseCoopers Česká republika, s. r. o. Volba ukazatele ziskovosti, tedy nástroje pro zjištění, zda jsou transferové ceny mezi žalobcem a mateřskou společností správně nastavené, je odvislá od funkčního a rizikového profilu zkoumané strany transakce. Přílohou této dokumentace je srovnávací studie, která uvádí, že pro analýzu transferových cen u žalobce je vhodné použít ukazatel ziskovosti zahrnující návratnost nákladů z přidané hodnoty (*Return on Value Added Costs*, dále jen „ROVAC“), a to vzhledem k jeho vykonávaným funkcím a neseným rizikům, nikoliv ukazatel zohledňující návratnost celkových nákladů (*Return on Total Costs*, dále jen „ROTC“), který je na případ žalobce nepřiléhavý. Oba ukazatele ROVAC i ROTC vyjadřují poměr dosaženého zisku k nákladům, avšak využitím ROTC se poměruje zisk k celkovým nákladům podniku, oproti tomu ukazatel ROVAC jej poměruje pouze k takovým nákladům, ke kterým daný podnik přispěl vlastní přidanou hodnotou. Správce daně dospěl k závěru, že vhodným ukazatelem je ROTC, zatímco žalobce je přesvědčen, že jeho funkčnímu a rizikovému profilu více odpovídá ukazatel ROVAC. Nejpodstatnějším rozdílem mezi oběma ukazateli je skutečnost, že ukazatel ROVAC nezahrnuje do jmenovatele náklady na materiál, tedy platí zjednodušené vzorcové vyjádření: $ROVAC = \text{zisk} / \text{celkové náklady} - \text{materiál}$; $ROTC = \text{zisk} / \text{celkové náklady}$. V posuzované věci vzniká při aplikaci ukazatelů ROVAC a ROTC v požadované ziskovosti podstatný rozdíl, neboť v roce 2013 představovaly náklady na materiál 91 % celkových nákladů žalobce. Žalobce uvedl, že Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „směrnice OECD“) připouští, že určité náklady mohou být stranou transakce pouze přefakturovány, aniž by na ně byla aplikována zisková přírážka. Určení toho, jaké náklady by měly být zahrnuty do nákladové základny, by mělo vycházet z pečlivého zhodnocení skutečností daného případu. Je třeba zkoumat, v jakém rozsahu by se nezávislá strana dobrovolně vzdala přírážky u části svých nákladů, to vše s porovnáním významných rozdílů mezi posuzovanými společnostmi.
3. Ohledně provozu podniku žalobce uvedl, že mateřská společnost Inventec Corporation, sídlem Tchaj-pej, Tchaj-wan (dále též „Inventec Corp.“ nebo „mateřská společnost“), mu zajišťuje materiál od dodavatelů, který žalobce využívá pro kompletaci serverů, přičemž žalobce si obstarává pouze obalový materiál. Při přijetí materiálu vykoná zaměstnanec žalobce kontrolu, zda množství a označení dodaného materiálu odpovídá objednávce, a to porovnáním průvodních dokladů a přijatých balení materiálu. Zprvu provede vizuální kontrolu, a pokud je poškozen obal, žalobce informuje mateřskou společnost, která s externím dodavatelem sjedná kompenzaci. Pokud žalobce dojde k závěru, že materiál je nepoužitelný, vyžádá si souhlas s jeho likvidací od mateřské společnosti, následně dojde k likvidaci a náklady jsou v plné výši přefakturovány mateřské společnosti. Pokud materiál nevykazuje evidentní vady, je naskladněn do interního skladu žalobce a na základě výrobního plánu vstupuje do výrobního procesu. Zaměstnanci žalobce manipulují s tímto materiálem tak, že podle předepsaného postupu, který určuje mateřská společnost, zakládají komponenty do serverové skříně. Poté testují funkčnost sestaveného produktu. Pokud produkt není funkční, žalobce určí, zda je schopen provést opravu. Je-li tomu tak, produkt opraví a v případě, kdy není schopen provést opravu, produkt je zlikvidován. Náklady na opravu i likvidaci jsou v obou případech fakturovány mateřské společnosti. Funkční servery skladuje žalobce ve svých či pronajatých prostorách a následně je odebírá

zákazník – společnost Hewlett-Packard Company, sídlem Palo Alto, USA (dále též „HP“, „zákazník“ nebo „odběratel“). Ceny, za které žalobce výrobky prodává, vyjednává mateřská společnost včetně podmínek prodeje. Dodání zákazníkovi se řídí dodacími podmínkami dohodnutými mezi mateřskou společností a společností HP. Plán dodávek výrobků na každý rok určuje zákazník HP společně s mateřskou společností. Dle takto sjednaného plánu dodávek výrobků dodává mateřská společnost žalobci materiál. Žalobce tak pouze zajišťuje, aby montáž serverů proběhla dle nastaveného montážního postupu a aby byly zachovány vlastnosti jednotlivých komponentů z hlediska kvality a funkčnosti.

4. V odvětví výroby serverů je uplatňován obchodní model, který se vyznačuje výrobou ve velkých objemech, avšak s nízkými dosahovanými maržemi. Ziskovost žalobce a přímých konkurentů (dle žalobcem doloženého přehledu) nedosahovala v roce 2013 úroveň, kterou požaduje správce daně a žalovaný. Tato skutečnost není zohledněna ve srovnávací studii správce daně jako významná ekonomická okolnost transakce.
5. Funkce, které žalobce v oblasti nakládání s materiálem vykonává, zahrnují vizuální kontrolu, provádění likvidací poškozeného materiálu, skladování, manipulaci, zakládání materiálu dle předepsaného postupu do serverové skříně a testování funkčnosti. Předmětem činnosti tedy není opracovávání a přeměna materiálu, které by vedly ke změnám mechanických, fyzikálních, chemických a technologických vlastností. Mateřská společnost vykonává funkce nákupu materiálu včetně vyjednávání s dodavateli, strategického rozhodování o výši zásob, velikosti skladů, nastavení a řízení materiálových toků, sjednávání pojištění a rozhodování o likvidaci. Žalobce neneser riziko změny ceny materiálu, poškození, riziko spojené se skladováním a s kvalitou materiálu. To vše je přeneseno na mateřskou společnost. Žalovaný dokládá svůj závěr o nesených rizicích na formálně právním stavu – znění smlouvy *Contract Assembly Agreement* a na skutečnosti, že žalobce nabývá materiál do svého vlastnictví. Nesení rizik žalovaný dále vyvozuje ze skutečnosti, že účtuje o opravných položkách k zásobám, což žalobce považuje jako povinnost spojenou s vlastnictvím materiálu. Mateřská společnost rovněž svým jménem a na svůj účet sjednává pojištění materiálu při přepravě a skladování. Přístup, při kterém jsou při výpočtu materiálové náklady vyňaty, není ojedinělý ani pro smluvní výrobce, který nabývá materiál do svého vlastnictví. Důvodem je právě absence tvorby přidané hodnoty na materiál ze strany výrobce.
6. Další žalobcova námitka směřuje proti způsobu, jakým správce daně provedl srovnávací studii za účelem určení referenčního rozpětí tržních hodnot sledovaného ukazatele. Žalobce tvrdil, že finanční data srovnatelných společností se do databází dostávají se zpožděním. Typicky poté, co dané společnosti připravily své finanční výkazy, a poskytovatel databáze údaje zpřístupnil. Doba zpoždění je typicky 1,5 až 2 roky. Správce daně zvolil dle názoru žalobce nesprávnou verzi databáze evropských společností AMADEUS. Srovnávací studie vypracovaná žalobcem je založena na finančních datech srovnatelných společností z let 2008 až 2010. Tuto studii správce daně vyhodnotil jako nesprávnou a považoval data z let 2011 až 2013 za vhodnější. Žalobce je přesvědčen, že údaje z roku 2013 byly do databáze zpřístupňovány až v roce 2014 či 2015 a v době přípravy daňového priznání je žalobce neměl k dispozici. V době podání daňového priznání za zdaňovací období rok 2013 byla neaktuálnější verze databáze AMADEUS z března 2014. Rok 2013 nebylo možné zahrnout do srovnávací studie, neboť finanční data z tohoto roku nebyla u většiny společností dostupná.

7. Žalobce navíc tvrdil, že srovnávané společnosti by měly mít podobný funkčně-rizikový profil. Je třeba posoudit, zda mají zjištěné rozdíly mezi společnostmi významný vliv na tvorbu zisku. Srovnávací studie správce daně obsahuje rozdíly mezi společnostmi natolik významné, že vylučují srovnání zisku v poměru k celkovým nákladům (ROTC), neboť podíl na materiál dosáhl u posuzovaných společností pouze 51,6 % a obrat těchto společností je mnohem menší než u žalobce. Společnosti Cyklos, Choltice a Emko, které správce daně zařadil do referenčního vzorku, prezentují svůj výrobní proces zcela odlišně od žalobce – přidávají k materiálu vlastní hodnotu a zajišťují si materiál mnohdy samy. Srovnatelnost žalovaný zakládá na skutečnosti, že žalobce se pohybuje na stejném trhu jako společnosti identifikované ve vzorku ze srovnávací studie, přestože trh informačních a komunikačních technologií není vystaven stejným tržním vlivům. Žádná z nalezených společností se nezabývá montáží serverů.
8. Na základě uvedeného žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Ve vyjádření k žalobě ze dne 19. 3. 2020 žalovaný předně odkázal na závěry uvedené v napadeném rozhodnutí. K funkčně-rizikovému profilu dodal, že výrobce ve mzdě nenese téměř žádné riziko, oproti tomu smluvní výrobce vlastní a skladuje zásoby materiálu pro výrobu, přičemž nese s tím související rizika. Žalobcovo postavení smluvního výrobce lze dovodit nejen formálně ze smluv, ale rovněž ze skutečného chování. Žalobce přebírá materiál do svého vlastnictví a o veškerém materiálu účtuje. Dle smlouvy *Contract Assembly Agreement* přechází výrobní riziko a riziko poškození na žalobce. Žalobce má nadto skladovací prostory pro high-value materiál, nese tedy funkce spojené s dodáním, vstupní kontrolou a následnou manipulací s materiálem a zároveň se aktivně snaží eliminovat rizika poškození při nakládání s materiálem.
10. Žalobce disponuje pracovníky logistiky a pracovníky zodpovědnými za vstupní kontrolu kvality, přičemž s mateřskou společností spolupracoval na vytváření metod k eliminaci rizik poškození materiálu. Žalobce zajišťoval mnohé operativní funkce, jako např. dodání, vstupní kontrolu a manipulaci. Žalobce podává objednávky a kontroluje zboží, případně navrhuje další postup oprav a likvidace. Na žalobce dle smlouvy *Contract Assembly Agreement* přechází výrobní riziko, přičemž rizika jsou eliminována pojištěním ze strany mateřské společnosti pouze částečně.
11. Aplikace přírážky na veškeré materiálové náklady, tedy použití ukazatele ROTC, je odůvodněné. Ačkoliv žalobce namítá, že při aplikaci výsledků srovnávací studie je nutno vzít v úvahu, že jeho výrobní aktivita představuje standardizovanou operaci bez nutnosti přizpůsobit jednotlivé kusy požadavkům zákazníka (výroba je založena na sériové kompletaci), žalovaný má za prokázané, že žalobce zajišťoval množství operativních funkcí spojených s dodáním, vstupní kontrolou a manipulací s materiálem, které tak přímo souvisely s plněním funkce výroby. Přestože žalobce neprovádí žádné fyzické úpravy užívaných komponent, jejich vhodným a technologicky správným sestavením a následnou softwarovou konfigurací vytváří z materiálu funkční zařízení, což je přidanou hodnotou jeho výrobní činnosti.
12. Pokud správce daně z důvodu zjištěných rozporů ve srovnávací analýze žalobce provedl vlastní analýzu dle údajů z roku 2011 až 2013, jednal tak, aby tato úplná data zajistila věrohodnost a správnost nastavení převodních cen. Správce daně při výběru společností do

referenčního vzorku plně respektoval postup žalobce, který byl využit v předložené dokumentaci ke způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami ze dne 20. 5. 2013. Na základě správcem daně provedené srovnávací analýzy byly zvoleny takové společnosti, které nejen vykonávaly činnosti podle NACE kódů zvolených žalobcem, ale především jejich výrobky byly umístovány na trh informačních a komunikačních technologií, stejně jako výrobky žalobce, a na dotčené srovnatelné společnosti tak působily stejné tržní vlivy. Pokud jsou aplikovány vhodné metody včetně využití mezikvartilového rozpětí, jsou zmírněny nepřesnosti a extrémní hodnoty, neboť není možné, aby byly srovnávané společnosti totožné s žalobcem ve všech směrech.

13. Na základě uvedeného žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Další úkony účastníků řízení

– *doplnění žaloby ze dne 18. 5. 2020*

14. Žalobce uvedl, že v rámci svých výrobních aktivit postupně přechází na model poskytování práce ve mzdě. Model práce ve mzdě se vyznačuje tím, že zadavatel výroby (zde Inventec Corp.) vlastní materiál, zásoby rozpracované výroby i hotové výrobky. V důsledku toho nebude žalobce již ani formálním vlastníkem materiálu ani hotových výrobků a bude pouze poskytovat výrobní službu na cizím materiálu (tj. materiálu ve vlastnictví Inventec Corp.). Model práce ve mzdě je od přelomu roku 2019 a 2020 aplikován na výrobu pro nového zákazníka Fujitsu, do konce roku 2020 je pak plánován přechod i u výroby pro zákazníka HP. Podstatné přitom je, že v rámci výše uvedené změny modelu v roce 2020 nedochází k žádným změnám ve vykonávaných funkcích a nesených rizicích, s výjimkou administrativního nastavení materiálových a fakturačních toků tak, aby odpovídaly modelu práce ve mzdě.
15. Správce daně v napadeném rozhodnutí dospěl při použití ukazatele ROTC k závěru, že daňový subjekt měl v roce 2013 dosáhnout ROTC nejméně 2,04 %, což odpovídá 374 679 282 Kč. Takový závěr je však zcela mimo ekonomickou realitu reálného trhu a naprosto neodpovídá hodnotě, kterou daňový subjekt svou činností vytváří. Žalobce dále uvedl, že zisk připadající na jednoho zaměstnance požadovaný správcem daně převyšuje hodnotu horního kvartilu u zkoumaných společností cca 7,2 krát.

– *replika žalobce ze dne 7. 7. 2020*

16. Žalobce dále zásadně nesouhlasil se závěrem žalovaného, že je v pozici smluvního výrobce a trvá na tom, že jeho funkční a rizikový profil odpovídal zčásti výrobcí ve mzdě. Výrobce ve mzdě znamená, že daný podnik má nižší úroveň funkcí a rizik, přičemž služba zahrnuje nejen výrobní proces, ale i kontrolu kvality. Žalobce nesouhlasil s tvrzením, že v nákladové základně smluvního výrobce je zahrnuta hodnota materiálu za účelem aplikace přírážky. V praxi je obtížné najít smluvního výrobce, který by cenu definoval jako náklad plus přírážka. Transakce by měla být posouzena v celé své šíři, nikoliv pouze z pohledu přechodu vlastnictví. Transakce má být analyzována z pohledu smluvní transakce, funkcí vykonávaných stranami, vlastností majetku, ekonomických okolností a podnikatelské strategie. Konkrétní transakce má být posuzována podle reálného chování stran. Skutečnost, že s mateřskou společností spolupracoval na implementaci opatření omezujících rizika v podobě poškození či ztrát materiálu, žádným způsobem nedokládá, že žalobce tato rizika nesl. Tvorba ceny je komplexní proces a nelze vymezovat pouze dvě kategorie výrobců bez hodnocení ostatních okolností.

– *doplnění žaloby ze dne 12. 10. 2020 a ze dne 11. 5. 2021*

17. Žalobce předložil *Memorandum o porozumění* mezi ním a mateřskou společností, které strany připravily v reakci na nesprávné hodnocení správce daně. Dále předložil části *pojistné smlouvy* a příklady *faktur prokazujících přefakturaci škod vzniklých v průběhu výroby*. V doplnění žaloby ze dne 11. 5. 2021 pak předložil písemnost *Interní kalkulace cen a expertní stanovisko společnosti KPMG*. Žalobce odkázal na smlouvu *Purchase and Distribution Agreement* mezi mateřskou společností a zákazníkem, která je založena ve správním spise a ze které vyplývá, že zákazník uplatňuje kontrolu výrobních nákladů. Zajištění materiálu zákazník sám zprostředkovává a sleduje jeho ceny. Je nemyslitelné, že by nezávislý podnik uplatňoval aplikaci přírážky k nákladům na materiál (nadto 2,04 % jak požaduje správce daně) a zákazník to akceptoval.

– *doplnění vyjádření žalovaného ze dne 15. 11. 2021*

18. Žalovaný konstatoval, že žalobce staví svou argumentaci na vybraných číslech, nicméně hodnoty o počtu zaměstnanců evidované v databázi nemusí zcela odpovídat skutečnosti. Položka „*number of employees*“ může být pouhým odhadem a nezohledňovat agenturní zaměstnance. Žalobce nově poměřuje zisk společnosti oproti nákladům na zaměstnance, přičemž existuje řada proměnných ovlivňujících tento výsledek, např. rozdílná mzdová hladina napříč zeměmi EU.
19. Žalobce také v rámci doplnění žaloby doložil nový důkazní prostředek *Memorandum o porozumění* a vybrané části pojistných smluv. Žalovaný setrval na svém názoru, že část rizik je sice spojena s mateřskou společností, to však neznamená, že by žalobce neměl být odměněn přírážkou k vlastním materiálovým nákladům, ze kterého kompletuje výrobky. *Memorandum*, které údajně upravuje skutečné chování stran, bylo uzavřeno až na základě úvahy správce daně v rámci daňové kontroly, což se jeví jako nedůvěryhodné. Žalobce navíc dle důkazních prostředků a zjištění správce daně (prohlídka provozních prostor) v předmětném zdaňovacím období 2013 postupoval tak, aby dostal dikci ujednání obsaženého v bodu 4.4 *Smlouvy o poskytování montážních služeb* (tedy vynakládání přiměřené péče při skladování materiálů a výrobků, výroba na vlastní riziko). Na základě výsledků ROTC byla dokonce zvyšována ziskovost žalobce – formou kompenzace od mateřské společnosti Inventec Corp. Argumentaci žalobce je tudíž nutno označit za zcela zavádějící.

– *doplnění žaloby ze dne 16. 11. 2021*

20. Žalobce v návaznosti na žalobní bod o nepřiměřenosti zvolené referenční ceny přiložil dosavadní výsledek kontrolního zjištění správce daně ze dne 19. 8. 2021, č. j. 134528/21/4200-30762-050404, ve věci daňové kontroly za zdaňovací období rok 2015 (dále jen „*dosavadní výsledek kontrolního zjištění za zdaňovací období roku 2015*“) a za rok 2016 s č. j. 43677/21/4200-30762-050404. Předmětem této daňové kontroly bylo rovněž nastavení převodních cen. Obě daňové kontroly vycházejí ze stejného základu ohledně otázky kalkulace ziskové přírážky. V rámci daňové kontroly za zdaňovací období roku 2015 učinil správce daně hodnocení výsledku dvou svědků, a rozhodl se upravit postup kalkulace ziskové přírážky ROTC výši 24,62 % z hodnot tržního rozpětí zjištěného u nezávislých subjektů. Žalobce k této otázce poukázal na obecně platnou zásadu, že u daňových řízení se stejným skutkovým základem může správce daně přijmout odchylné právní závěry pouze tehdy, jsou-li tyto odůvodněny závažnými skutkovými zjištěními.

– replika ze dne 25. 1. 2022 k doplnění vyjádření žalovaného

21. K tvrzení žalovaného, že počet zaměstnanců uváděný v databázi nemusí být přesný, žalobce uvedl, že žádná ze společností, které správce daně zahrnul do srovnávací studie, nedosáhla výše zisku připadajícího na jednoho zaměstnance, kterou správce daně požaduje u žalobce. Uvedl, že nesrovnalosti mají významný vliv na srovnatelnost žalobce se společnostmi zejména při použití ROTC. Ukazatel ROTC plně promítá rozdíly v charakteru činnosti, funkcích a rizicích. Kromě toho je třeba opravit tvrzení žalovaného, neboť na základě výsledků ROTC nedošlo ke zvýšení ziskovosti, jak žalovaný uvedl. Daňový subjekt nikdy od mateřské společnosti kompenzaci z titulu výsledků ROTC neobdržel. Za zdaňovací období roku 2013 pouze došlo ke zvýšení základu daně v daňovém přiznání tak, aby kromě primárního ukazatele ROVAC vykázaný základ daně odpovídal i výsledkům analýzy dle ROTC. Později daňový subjekt i od tohoto ověřování upustil. Náklady na sjednané pojištění nese také mateřská společnost a nedochází v žádné formě k jejich přenesení na daňový subjekt. Je parné, že je to mateřská společnost, kdo prostřednictvím pojištění eliminuje svá rizika.

– vyjádření žalovaného ze dne 22. 2. 2022

22. Žalovaný uvedl, že krajský soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a je vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě. Tyto žalobní body lze rozšířit ve lhůtě pro podání žaloby. Žalobci byl poskytnut prostor k prokázání svých tvrzení a předmětné písemnosti (interní kalkulace převodních cen, smlouva mezi mateřskou společností a zákazníkem, expertní stanovisko KPMG, a memorandum o porozumění) nebyly správci daně ani žalovanému předloženy. Co se týče doměřovacího řízení za zdaňovací období 2015 a 2016, žalobce byl prokazatelně vyzván k doložení zjištěného rozdílu v převodních cenách v průběhu daňové kontroly. Žalovaný provedl změnu v přístupu ke stanovení přírážky pro materiálové náklady na základě provedených výsledků dvou svědků – zaměstnanců žalobce. V nyní posuzované věci tyto výsledky provedeny nebyly a žalobce je ani nenavrhl.

– vyjádření žalobce ze dne 11. 7. 2022

23. K nově doloženým důkazům žalobce uvedl, že se týkají žalobního bodu ohledně nepřiměřenosti doměřené daně. Nejedná se tak o argumentaci nad rámec žalobních bodů, která by byla nepřipustná. Žalovaný tedy vykládá zásadu koncentrace řízení nesprávně způsobem, že se jedná o obecnou nemožnost předložit ke správní žalobě důkazy, které vznikly až po vydání napadeného rozhodnutí. Důkaz lze provést, pokud se týká skutečnosti relevantní ve vztahu k napadenému rozhodnutí. Žalobce poukázal na dosavadní výsledek kontrolního zjištění za zdaňovací období roku 2015 a 2016 a rovněž jej považuje za přípustný jako doplnění žalobního bodu. Žalobce přiložil protokoly o výsledcích svědků M. A. a J. H. coby zaměstnanců žalobce. Dodal, že výsledky těchto svědků byly provedeny též v rámci řízení týkajícího se zdaňovacího období roku 2014.

– doplnění žaloby ze dne 11. 10. 2022

24. Žalobce předložil přípis žalovaného ze dne 23. 8. 2022, č.j. 31445/22/5200-11431-711360 – seznámení žalobce s průběhem odvolacího daňového řízení za zdaňovací období 2014, vydané v rámci odvolacího řízení dle § 115 daňového řádu. Plyne z něj, že po provedeném odvolacím řízení byl správcem daně zjištěný rozdíl v oblasti převodních cen dle § 23 odst.

7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve výši 532 578 889 Kč redukován na částku 119 247 807 Kč. I žalovaný tedy pro analýzu převodních cen mezi žalobcem a jeho spojenými osobami uplatňuje nižší ziskovou přírážku na materiálové náklady, což má za následek významné snížení doměřené daňové povinnosti. Výše úpravy převodních cen z řízených transakcí u žalobce je toliko za zdaňovací období roku 2013 stanovena zcela odlišně a naprosto nepřiměřeně v neprospěch žalobce. To navzdory tomu, že aktivity žalobce a podstata řízených transakcí zůstávaly stejné, přičemž žalovaný ani netvrdí opak, a dosažené tržby převážně rostly.

V. Jednání konané dne 19. 10. 2022

25. Při jednání účastníci setrvali na již dříve písemně uplatněné argumentaci. Žalobce podrobně zopakoval podstatu věci a poukázal na změnu přístupu orgánů finanční správy ohledně následných zdaňovacích období, aniž by došlo k jakýmkoli změnám na straně žalobce. K tomu doložil rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2022, č. j. 37615/22/5200-11431-711360, jímž došlo ke snížení doměřené daně za zdaňovací období roku 2014. Žalovaný zdůraznil, že rozhodující je právní a skutkový stav v době rozhodování žalovaného, k následným rozhodnutím nelze přihlížet.
26. Soud podrobně konstatoval obsah soudního a správního spisu. K důkazu četl listiny předložené žalobcem a týkající se následných zdaňovacích období. Neprováděl dokazování listinami navrženými žalobcem k důkazu, které již byly součástí správního spisu, neboť jeho obsahem se dokazování neprovádí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS; rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Ostatní důkazní návrhy žalobce (interní kalkulace cen, memorandum o porozumění a protokol o likvidaci zásob ze dne 18. 12. 2013) pak zamítl, neboť žalobce je mohl uplatnit již v průběhu daňového řízení. Expertní stanovisko společnosti KPMG Česká republika, s. r. o., soud vyhodnotil jako doplnění žalobcovy právní argumentace, nikoliv jako důkaz.

VI. Posouzení věci

27. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejích vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.
28. Z daňového řízení vyplynulo, že žalobce je dceřinou společností tchajwanské společnosti Inventec Corp., která vlastní 100% podíl žalobce a představuje tak osobu spojenou ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobce nakupoval v roce 2013 materiál od mateřské společnosti a z něj vyráběl serverové skříně, které následně prodával nespojené osobě společnosti HP. Prodej výrobků a jeho podmínky zajišťovala mateřská společnost Inventec Corp. po dohodě se společností HP.
29. Obchodní transakce mezi žalobcem a Inventec Corp. byly předmětem daňové kontroly zahájené dne 19. 9. 2016 v rozsahu prověření správnosti nastavení převodních cen mezi spojenými osobami za materiál nakoupený žalobcem od společnosti Inventec Corp. ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013. Žalovaný začal prověřovat, zda převodní ceny mezi spojenými osobami byly stanoveny v souladu s principem tržního odstupu (*arm's length principle*). Žalobce provedl za účelem zhodnocení vnitroskupinových transakcí vlastní srovnávací analýzu ze dne 20. 5. 2013 (*ex ante*), ve které použil ukazatel ziskovosti ROVAC jako hlavní ukazatel ziskovosti a jako doplňující ukazatel použil ukazatel ROTC.

Žalobce vybral 4 společnosti, o kterých byl přesvědčen, že splňují kritéria pro srovnání referenční ziskovosti podobných nezávislých společností a ziskovost žalobce, který byl posuzovanou osobou v závislé transakci. Dospěl k výsledku, že hodnota dolního kvartilu ukazatele ROVAC za hodnocené roky 2008 až 2010 činí u referenčních společností 0,15 % a medián 6,85 %. Dále ze srovnávací studie plyne, že dolní kvartil ukazatele ROTC má hodnotu 0,07 % a medián 3,28 %.

30. Správce daně nesouhlasil s výsledky zjištěnými žalobcem a provedl vlastní srovnávací studii s použitím aplikace TP Catalyst (release 57 – December 2014), přičemž data ověřil v komerční databázi Amadeus ve verzi 273 ze dne 9. 6. 2017. Správce daně porovnal ziskovost 9 společností za období 2011 až 2013 a dospěl k závěru, že hodnota dolního kvartilu ukazatele ziskovosti ROTC dosahuje výše 2,04 % a medián 3,44 % v obdobných vztazích za stejných či obdobných podmínek. Správce daně uzavřel, že žalobce nevysvětlil rozdíl mezi sjednanou a referenční hodnotou a neprokázal dodržení principu tržního odstupu. Správce daně proto podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů změnil základ daně na částku 361 813 700 Kč, přičemž správce daně požadoval, aby minimální přírážka k nákladům, která by měla zaručit žalobci dosažení obvyklé tržní ziskovosti, představovala hodnotu 2,04 % ukazatele ROTC.
31. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) specifikované níže plyne, že aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů probíhá ve třech krocích. Správce daně musí nejprve prokázat, že předmětná transakce proběhla mezi spojenými osobami. Dále prokazuje, že se sjednaná cena lišila od řádně stanovené běžné ceny. Posléze přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který má možnost vysvětlit rozdíl v cenách. Znamená to, že správce daně musí zjistit cenu sjednanou mezi spojenými osobami a cenu referenční, aby mohl provést srovnání (viz např. rozsudek ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, věc *FISH MARKET*, a rozsudek ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, věc *1. Českolipská*). V nyní projednávaném případě není sporu o tom, že je mezi žalobcem a společností Inventec Corp. závislý vztah ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť to vyplývá již ze samotné skutečnosti, že Inventec Corp. je jediným společníkem žalobce. Žalobce však namítá chybně zvolenou metodu pro výpočet referenční ziskovosti a ziskovosti žalobce ze strany správce daně. Účastníci se sice shodli na použití transakční metody čistého rozpětí zisku, žalobce však nesouhlasí se způsobem výpočtu, respektive s výběrem ukazatele ROTC, který oproti ukazateli ROVAC ve jmenovateli vzorce uplatňuje přírážku ke všem nákladům žalobce, včetně nákladů na žalobcem pořizovaný materiál.
32. K posouzení postupu správce daně ve vztahu ke správní praxi a volbě metod při výpočtu referenčních a stanovených cen nutno uvést, že není úkolem soudu detailně posuzovat postup výpočtu a odborné posouzení. Je totiž na správním uvážení správce daně, jakou metodu pro svůj výpočet zvolí a jaká kritéria při výběru uplatní. Toto správní uvážení při výběru vhodné metody, jakož i další postup správce daně musí být takový, aby výsledek srovnávací analýzy byl srozumitelný, spravedlivý a založený na objektivních kritériích. Tedy při soudním přezkumu soud uváží, zda se postup správce daně nevymyká právě z výše uvedených mantinelů. Na žalovaného jsou kladeny takové požadavky, aby zvýšení daňové povinnosti bylo zákonné a spravedlivé a jeho rozhodnutí přezkoumatelné (viz rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS).
33. V rozsudku ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2001-53, NSS dále uvedl, že „*není-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je*

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

34. V rozsudku ve věci 1. Českolipská NSS dospěl k závěru, že „referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější.“ Zákon tedy přímo neurčuje, jakou metodu má správce daně použít při zjišťování referenční ceny, to ovšem neznamená, že tento postup je podřízen libovůli správce daně. Především platí, že pokud se ekonomické okolnosti závislé a nezávislé transakce liší, je správce daně povinen provést patřičnou korekci, pokud lze předpokládat, že tyto okolnosti jsou natolik významné, že mohou zapříčinit zkreslení posuzovaných hodnot. Dále lze konstatovat, že správce daně zjišťuje okolnosti uzavřené transakce a pokud se projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet ze skutkových závěrů výhodných pro daňový subjekt.
35. Žalobce v průběhu daňového řízení před správcem daně tvrdil, že činnost, kterou vykonává, není slučitelná s výpočtem pomocí ukazatele ROTC. Uváděl, že jeho funkční a rizikový profil je zcela odlišný, než jak si jej představuje správce daně, neboť nenese žádná rizika spojená s nakoupeným materiálem. Soud z napadeného rozhodnutí zjistil, že orgány finanční správy jsou přesvědčeny, že žalobce nesl rizika spojená s materiálem, tudíž je spravedlivé uplatnit přírážku k nákladům na materiál. Soud má však za to, že výběr ukazatele ROTC není vzhledem k okolnostem spolehlivě žalovaným odůvodněn. Společnosti, které správce daně srovnával ve své studii, nesou rizika spojená s materiálem, přičemž z tvrzení žalobce plyne, že jeho obchodní model je zcela odlišný. Žalobce doložil písemnosti (viz protokol o likvidaci zásob č. SE0-20130150 a č. SE0-20130140 a přefakturaci likvidace ze dne 21. 11. 2013, jež jsou založené ve správním spise, č. l. 46 CD), ze kterých plyne, že pokud je žalobcem nalezen defekt na materiálu, Inventec Corp. kompenzuje náklady spojené s likvidací, případně opravou. Skutečnost, že zaměstnanci žalobce provádějí vstupní kontrolu výrobku dodaného mateřskou společností, automaticky neznamená, že žalobce má rozhodovací funkce a odpovědnost za jeho poškození, neboť se jedná spíše o nutnost při fungování podniku. Dále ze skutkového stavu vyplynulo, že materiál žalobce neopravovává ani nemění jeho vlastnosti, tudíž lze předpokládat, že přidaná hodnota žalobce na materiálu je menší než u společnosti, které jej opravovávají. Rozhodovací činnost ve vztahu k materiálu náleží rovněž Inventec Corp., která také

sjednává pojištění materiálu (viz pojistná smlouva Marine Cargo Open Policy uzavřená s pojišťovnou Taiwan Fire & Marine Insurance Co., Ltd.). Dále vyšlo najevo, že rozhodovací funkce ve vztahu k dodávkám a ceně, za kterou materiál žalobce prodává, náleží také Inventec Corp (viz smlouva *Purchase and Distribution Agreement between Compaq Computer Corporation (ISSG) and Inventec Corporation*, ze které plynou podmínky výroby, nákupu, prodeje a distribuce výrobků). Rovněž skutečnost, že žalobce nabývá materiál do svého vlastnictví a účtuje o zásobách, v sobě automaticky neimplikuje fakt, že žalobce nese rizika spojená s materiálem, ale je třeba uvážit celkový kontext a obchodní model žalobce. Dle názoru soudu platí, že rozhodný je při posuzování funkčního a rizikového profilu posuzované osoby skutečný stav, nikoliv formální. V tomto ohledu srov. odstavec 1.48 Směrnice OECD a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice, ze dne 16. 3. 2016, č. j. 52 Af 34/2014-269: *„K tomu, zda žalobce byl smluvním či plnohodnotným výrobcem krajský soud uvádí, že nezpochybňuje význam rizikových a funkčních analýz zpracovaných žalobcem i žalovaným (správcem daně), nicméně je třeba si uvědomit, že rozdělení funkcí a rizik mezi smluvního a plnohodnotného výrobce tak, jak je popisuje odborná literatura, je modelové. Jde o jakési „mezí hodnoty“, mezi kterými se pohybují skutečné vazby na trhu. Je obvyklé, že v obchodních podmínkách v rámci skupin spojených osob dochází k přesunu jednotlivých funkcí a rizik podle toho, jak mají tyto skupiny nastaveny vlastní obchodní politiku. Spolehlivější je dle názoru krajského soudu analyzovat chování subjektů, neboť chování stran by se mělo obecně brát jako nejlepší důkaz potvrzující skutečné rozložení rizik“*. Trvání na kategorizaci žalobce do modelového typu podniku není příliš rozhodující, neboť každý posuzovaný případ nebude odpovídat ve všech směrech vybranému modelu. Navíc, ze samotného vlastnictví materiálu a s tím spojeným účtováním o zásobách, nelze spolehlivě vzhledem k okolnostem případu, jež nasvědčují jinému obchodnímu modelu, rizikový a funkční profil spolehlivě dovodit.

36. Je přitom na správci daně, aby doložil, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně musí zjistit cenu sjednanou a cenu referenční, přičemž je povinen unést břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům při zjišťování těchto cen (viz rozsudek NSS ve věci *1. Českolipská*). Nutno konstatovat, že při srovnávací analýze cen mezi spojenými a nezávislými subjekty, musí správce daně zkoumat jednotlivé faktory (kritéria) určující srovnatelnost. Tedy je povinen přihlížet ke všem skutečnostem, které by mohly mít z ekonomického hlediska významný vliv na vypočtené hodnoty a potažmo srovnatelnost subjektů. Těmito faktory jsou dle směrnice OECD a výše specifikované judikatury NSS: 1. vlastnosti majetku a služeb, 2. vykonávané funkce, 3. smluvní podmínky, 4. ekonomické okolnosti a 5. podnikatelská strategie. Z výše zmíněného rozhodnutí plyne, že důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou rozhodné pro prokázání, že se stanovené ceny liší od cen mezi nezávislými subjekty, nese správce daně, přičemž pokud se podmínky obchodních vztahů liší, je povinen učinit případnou korekci.
37. V napadeném rozhodnutí dále není zohledněno, jak ovlivňuje výsledek hodnoty ukazatele referenčního zisku skutečnost, že náklady na materiál jsou u porovnávaných společností výrazně nižší než u žalobce a fakt, že žalobce má značně vyšší obrát než posuzované společnosti. Nejenom rizikový a funkční profil žalobce, ale i tyto skutečnosti považuje krajský soud za relevantní pro spravedlivé srovnání. Tvrzení žalovaného (bod 113 napadeného rozhodnutí), že tyto rozdíly kompenzuje fakt, že vyrábí podobné výrobky na stejném trhu, není přesvědčivé. Je pochopitelné, že stoprocentně srovnatelné společnosti,

kteře by plně vyhovovaly obchodnímu modelu žalobce, není vždy možné. Avšak správce daně je povinen učinit vhodnou korekci při zjištění ekonomických rozdílů, které by mohly mít vliv na posuzované hodnoty. Navíc u transakční ziskové metody je třeba věnovat zvýšenou opatrnost tomu, aby nevedly k zatěžování podniků nadměrnými daněmi především z toho důvodu, že realizují nižší než průměrné zisky, nebo k nedostatečnému zdanění podniků, které realizují vyšší než průměrné zisky. Proto je třeba věnovat náležitou pozornost správnému vypočtení hodnot vzhledem ke všem relevantním okolnostem případu a výpočty na základě objektivních kritérií odůvodnit. Při posuzování referenční ceny nejde o exaktní vědu, ale o úsudek, jehož správnost musí být spolehlivě odůvodněna.

38. Musí být tedy prokázáno, zda je, či není nutné aplikovat přírážku na náklady na materiál ve stejné míře jako u společností, které materiál přímo zpracovávají a mění jejich vlastnosti. Ostatně tento názor zčásti přijímá i správce daně v jiném daňovém řízení, které se týká rovněž žalobce. V dosavadním výsledku kontrolního zjištění za zdaňovací období 2015 správce daně dospěl k názoru, že žalobce by měl být odměněn přírážkou k materiálovým nákladům alespoň zčásti a tedy vnímá, že žalobce v roce 2015 vykonával omezené funkce spojené s rizikem a odpovědností v souvislosti s vlastněným materiálem. Správce daně považoval za zřejmé, že ziskovost neodpovídá celé neupravené procentuální hodnotě přírážky ROTC. Správce daně v tomto daňovém řízení provedl analýzu, jejíž výsledkem je kvantifikace podílu funkce a rizik, které žalobce nese za účelem zrealizování odměny žalobce. S tímto postupem se krajský soud ztotožnil a je přesvědčen, že tento přístup více odpovídá skutečnosti, že rizikový a funkční profil žalobce neodpovídá plně profilu smluvního výrobce, naproti tomu z důvodu velmi omezené odpovědnosti neodpovídá ani modelovému výrobcovi ve mzdě. Soud zdůrazňuje, že modelové typy smluvní výrobce a výrobce ve mzdě nemusí mít přesný odraz ve skutečnosti, ale jsou to pouze mezní hodnoty, mezi kterými se subjekty na trhu pohybují, a není tedy přespříliš důležité vést dalekosáhlé diskuze o tom, zda je žalobce plnohodnotný smluvní výrobce nebo výrobce ve mzdě. Z dosavadního kontrolního zjištění za zdaňovací období roku 2015 plyne, že správce daně nepovažoval rizikový a funkční profil v roce 2015 za odlišný oproti roku 2013 (viz např. str. 8). Skutečnost, že byla situace v roce 2013 a v dalších letech obdobná potvrzují i výslechy svědků J. H. (quality supervisor) a M. A. (personální manažer), kteří uvedli, že jejich výpovědi ohledně fungování žalobce platí i pro rok 2013 (viz např. str. 7 protokolu o výslechu svědka ze dne 12. 5. 2022, č. j. 86265/22/4200-30762-711761). Tvrzení žalovaného, že procentuální krácení v nyní posuzovaném zdaňovacím období roku 2013 do výpočtu nepromítl z důvodu neprovedení svědeckých výsledků, tedy pasivity ze strany žalobce, je dle přesvědčení soudu příliš formalistické v situaci, kdy zaměstnanci žalobce coby svědci toliko potvrdili dřívější tvrzení žalobce, a neodpovídá spravedlivému a objektivnímu zhodnocení konzistentnímu tvrzení žalobce ohledně jeho funkcí a rizik v celém průběhu daňového řízení.
39. Naopak co se týče referenčního období, soud přisvědčil názoru žalovaného, že období 2008 až 2010 není pro srovnání zcela vyhovující. Z pohledu zachování časové blízkosti je vhodné posuzovat referenční hodnoty za stejné období, případně za dvě předcházející minulá období za účelem zachování minimálního zkreslení hodnot. V případě, kdy srovnávací studie žalobce byla v tomto směru nepřesná, neboť zahrnovala údaje z let, kdy ekonomická situace byla odlišná oproti roku 2013, správce daně postupoval správně, pokud posuzoval údaje za bližší zdaňovací období, přestože v době, kdy žalobce svoji studii vypracovával, některé údaje za rok 2013 nebyly zveřejněny. To však neznamená, že

srovnávací studie správce daně je z tohoto důvodu nepřesná, naopak přesněji odráží skutečné hodnoty ukazatele za posuzované období.

VII. Závěr a náklady řízení

40. Soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.), a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
41. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Ze spisu vyplývá, že žalobci vznikly toliko náklady na zaplacení soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení vůči žalovanému v této výši se zaplacením v přiměřené lhůtě.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 19. října 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu