



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobkyně: **Hitachi Astemo Czech s.r.o.**, IČO: 27578330,
sídlem Průmyslová zóna Triangle 60, 438 01 Velemyšleves,
zastoupená JUDr. Petrem Jindřichem Syrovátkem, LL.M., Ph.D.,
advokátem,
sídlem Hvězdova 1734/2c, 140 00 Praha 4,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2023, č. j. 19331/23/5200-11431-711360,

takto:

- I.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 6. 2023, č. j. 19331/23/5200-11431-711360, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 7 114 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 6. 2023, č. j. 19331/23/5200-11431-711360, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 10. 2021, č. j. 2146202/21/2515-50522-Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

505733, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 3. 2013 doměřena podle § 38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), z moci úřední daňová ztráta z příjmů právnických osob nižší o částku 71 391 595 Kč a současně žalobkyni vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu ve výši 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. 713 915 Kč.

Žaloba

Žalobkyně konstatovala, že za kontrolované zdaňovací období nedošlo k žádným transakcím se spojenými osobami ve smyslu smluvního vztahu, nedošlo ani k žádnému poskytování zdanitelných plnění, docházelo pouze k vynaložení nákladů spojeným s realizací nové výroby. Nákladové položky, jimiž je tvořena doměřovaná daňová ztráta, byly vynaloženy vůči nespojeným osobám, přičemž správce daně ve vztahu k těmto položkám nijak nezpochybnil jejich výši, důvodnost jejich vynaložení, jejich souvislost s činností žalobkyně a ani naplnění podmínky, že tento výdaj byl činěn za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů daňového subjektu. Doměřovaná ztráta je tak tvořena nákladovými položkami, které byly vynaloženy v souladu s § 23 odst. 7 ZDP a § 24 odst. 1 a 2 ZDP, což správce daně nikdy v průběhu daňové kontroly nerozporoval.

Konstatovala, že závěr správce daně a žalovaného vychází z předpokladu, že § 23 odst. 7 ZDP je aplikovatelný rovněž na situaci, která nesměřuje na smluvní transakci mezi dvěma spojenými osobami, ale je představována tzv. příkazem mateřské společnosti. Žalobkyně uvedla, že pro aplikaci doměření daňové povinnosti pro porušení § 23 odst. 7 ZDP je vyžadována existence smluvní transakce, a to mezi spojenými osobami. V předmětném případě správce daně a žalovaný postihují jako onu „transakci“ příkaz mateřské společnosti ohledně rozhodnutí předchozího vlastníka o změně výroby, který by měl nést počáteční náklady spojené se strategickým rozhodnutím. Dle žalobkyně je zřejmé, že hypotéza § 23 odst. 7 ZDP je podmíněna existencí smlouvy zakládající oboustranné plnění spočívající v závazku jedné strany dodat zboží nebo služby, a závazku druhé strany za toto plnění hradit úplatu. Pokud výše poskytnutého plnění neodpovídá výši obvyklé v místě a čase, resp. výši, která by byla sjednána mezi osobami nespojenými v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, pak může správce daně do tohoto smluvního vztahu v rámci kontrolního postupu vstoupit, a moderovat základ daně, aby tento byl nastaven v souladu se zásadou tržního odstupu. Z toho vyplývá, že kde mezi dotčenými stranami není smlouva provázená smluvní cenou, nejde o poskytnutí plnění za úplatu, do něhož by správce daně mohl vstoupit a moderovat jej s poukazem na § 23 odst. 7 ZDP. Naproti tomu daňové orgány v předmětném případě úpravou postihují rozhodnutí podnikatelského subjektu, spočívající ve změně využívání výrobních kapacit v rámci nadnárodního koncernu. Zdůraznila, že tento příkaz nejen že není transakcí v žádném slova smyslu, ale ani žádnou transakci neovlivňuje. Předmětem daňové kontroly je ztráta vykázaná daňovým subjektem, a to jako tzv. náklady na start-up fázi v rámci ukončení dosavadní výroby a přípravy na výroby novou. Poznamenala, že tato ztráta nevznikla v důsledku transakcí se spojenými osobami, ale vznikla v důsledku transakcí s nespojenými osobami, tedy dodavateli žalobkyně, které realizovaly úkony spojené se zahájením nové výroby. Tyto nákladové položky přitom nebyly zpochybněny ani v kontextu § 24 odst. 1 a 2 ZDP, ani z pohledu jejich výše. K problematice postihu příkazů mateřských společností daňovou moderací dle § 23 odst. 7 ZDP žalobkyně poukázala na závěry rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne ze dne 30. 3. 2021, č. j. 29 Af 2/2019-69.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Žalobkyně z důvodu procesní opatrnosti uvedla, že i v případě, že by na posuzovanou věc dopadal § 23 odst. 7 ZDP, správce daně by v předmětné věci neunesl důkazní břemeno nutné pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 ZDP ani břemeno tvrzení, jelikož nepostupoval dle systematiky předmětného ustanovení. Zdůraznila, že v předmětné věci selhal správce daně již při hledání „transakce“ a rovněž při detekování toho, že ceny mezi spojenými osobami neodpovídají tržním podmínkám, tedy úvaze, že nezávislé osoby by takovou transakci nepodstoupily. Konstatovala, že i nezávislý smluvní výrobce by investoval do zahájení výroby, jejíž pomocí by následně generoval příjem odpovídající zásadě tržního odstupu. Přesto je zřejmé, že správce daně selhal i při vyčíslení oné „ceny která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích“. Poukázala na to, že správce daně v předmětné věci nepředestřel, že by jakkoli zjišťoval cenu mezi nespojenými osobami. Dle žalobkyně toto ani prokázat nelze, jelikož předmětem je jakási fiktivní, v reálném světě neuskutečněná transakce, nezakládající se na ustanoveních občanského nebo korporálního práva. Právní titul pro takovou transakci tak neexistuje. Správce daně a žalovaný dovodili, že nezávislý podnik by za realizaci této investice obdržel od svého společníka rozhodujícího v rámci valné hromady kompenzaci, což je ovšem názor, který není a nebyl podložen ani právně – ustanovením účinného zákona, ani žádným odborným názorem, žádnou relevantní soudní judikaturou. Pokud jde o problematiku převodních cen, tato dle žalobkyně představuje v podstatě simulovanou cenu mezi nespojenými osobami, kterou je správce daně povinen dle jasně stanovených mechanismů, srozumitelně a přezkoumatelně stanovit, prokázat, a teprve za těchto okolností může v souladu se zákonem přistoupit k úpravě základu daně. Typickou metodou, pomocí níž správce daně dovodí tzv. referenční cenu, tedy simulovanou cenu mezi nespojenými subjekty, je metoda srovnání cen fakticky realizovaných.

Vyjádření žalovaného k žalobě

4. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Žalovaný uvedl, že správce daně dospěl v rámci daňové kontroly k závěru, že žalobkyně v pozici výrobce s omezeným funkčním a rizikovým profilem nemohla nést náklady na start-up fázi výroby automobilových součástek, neboť to nebyla ona, která učinila rozhodnutí o změně výroby. Rozhodnutí o změně výroby z LCD televizorů na výrobu součástek pro automobilový průmysl provedla řídicí společnost Hitachi Ltd. se sídlem v Japonsku, která v roce 2006 založila žalobkyni. Správce daně na základě výsledků daňové kontroly vyhodnotil, že žalobkyně měla za předmětné zdaňovací období obdržet v souladu s čl. 9 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu č. 46/1979 ze dne 18. 1. 1979 (dále jen „smlouva o zamezení dvojího zdanění“) a § 23 odst. 7 ZDP, od řídicí společnosti Hitachi Ltd. kompenzaci nákladů na zavedení výroby automobilových součástek ve výši 71 395 595 Kč. Konstatoval, že z argumentace žalobkyně vyplývá, že aplikaci § 23 odst. 7 ZDP omezuje výlučně na transakce spočívající v poskytování zboží nebo služeb, nicméně takový výklad považuje žalovaný za příliš restriktivní. Podle žalovaného je nutno veškeré přeshraniční daňové vztahy posuzovat nejen co do souladu s tuzemskými zákony, ale i se smlouvami o zamezení dvojího zdanění, přičemž mezinárodní smlouvy jsou aplikačně nadřazeny tuzemským zákonům. Poukázal na to, že § 23 odst. 7 ZDP je odrazem čl. 9 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění vydané OECD (dále jen „Modelová smlouva OECD“), který upravuje princip tržního odstupu a s jehož zněním je znění čl. 9 smlouvy o zamezení dvojího zdanění shodné. Jelikož je § 23 odst. 7 ZDP v případech, kdy spojené osoby jsou daňovými rezidenty různých států, vždy třeba vykládat v souladu s příslušnou

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

mezinárodní smlouvou, je v takových případech třeba akcentovat i smysl a účel těchto mezinárodních smluv. Podle žalovaného přitom smyslem úpravy převodních cen ve vztazích spojených osob s mezinárodním prvkem není pouze zamezit zdanění jednoho zisku v obou státech, nýbrž také zdanit zisky v té daňové jurisdikci, ve které měly být dosaženy za podmínek tržního odstupu. Podle žalovaného tedy výklad § 23 odst. 7 ZDP aplikovaný správcem daně v rámci daňové kontroly, který umožňuje aplikaci tohoto ustanovení i na „transakce“, u nichž nelze shledat přímo „ceny sjednané mezi spojenými osobami“, ale které mají povahu „podmínek uložených“ mezi spojenými podniky, proto nelze ve vztazích s mezinárodním prvkem považovat za nesprávný, jelikož tento výklad je souladný s mezinárodními smlouvami, kterými je Česká republika vázána. V tomto ohledu žalovaný odkazoval taktéž na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 398/2019-49, ve kterém Nejvyšší správní soud výslovně aproboval aplikaci § 23 odst. 7 ZDP na situaci, kdy cenou sjednanou mezi spojenými osobami byla nulová kompenzace nepřiměřených rizik nesených smluvním výrobcem s omezeným funkčním a rizikovým profilem. I v tomto případě se přitom nejednalo o nějakou konkrétní „transakci“, ale naopak o neposkytnutou kompenzaci za rizika, která smluvní výrobce v případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem nesl.

5. Zdůraznil, že po vydání žalobou napadeného rozhodnutí sice došlo k vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 162/2021-50, kterým byla kasační stížnost žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 2/2019-69 zamítnuta, nicméně žalovaný má za to, že v případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem panoval odlišný skutkový stav, a proto jeho závěry nejsou přenositelné na zde posuzovanou věc. V posuzovaném případě se nejednalo o náklady na likvidaci výroby, kterými by se mateřská společnost pouze vyhnula ztrátě, ale naopak o náklady žalobkyně na start-up fázi výroby jiného portfolia produktů, ke které byl přinucen mateřskou společností. Zatímco v případě rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 162/2021-50 se mateřská společnost nijak neobohatila na úkor ovládaného subjektu, v nyní posuzované věci mateřská společnost přímo profitovala z nákladů žalobkyně na změnu výrobního portfolia, které žalobkyně musela na její příkaz vynaložit, přičemž tyto náklady nebyly žalobkyni nijak kompenzovány v rámci následující výroby, kdy již dodávala výrobky spojeným osobám. Taktéž je nutné zdůraznit, že na rozdíl od nákladů na likvidaci, jsou náklady na start-up výroby výslovně zmíněny v čl. 1.129 směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „směrnice OECD“), přičemž jak uvádí čl. 1.130 dané směrnice, nezávislý podnik by takovou službu prováděl pouze v případě, že by byl za tuto službu dostatečně kompenzován. V daném případě žalobkyně však na příkaz mateřské společnosti vynaložila start-up náklady tak, aby se zapojila do jiné divize mateřské společnosti, ovšem tyto náklady jí v následných zdaňovacích obdobích nebyly nijak kompenzovány, a to ani poté, co správce daně upravil ceny dle § 23 odst. 7 ZDP. Žalovaný v tomto ohledu odkázal na závěry Krajského soudu v Brně v rozsudku č. j. 62 Af 18/2021-62.
6. K námitce žalobkyně, že správce daně není oprávněn dovodit nutnost nějaké kompenzace tam, kde tato nevyplývá ze soukromého práva, žalovaný konstatoval, že úprava převodních cen dle § 23 odst. 7 ZDP je činěna pouze pro úpravu základu daně a nezakládá žádné nové závazkové vztahy mezi spojenými osobami. Uvedl, že pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP není nutné, aby žalobkyni vzniklo nejprve právo na kompenzaci od mateřské společnosti dle soukromoprávních předpisů. Poukázal na to, že směrnice OECD sice start-up náklady považuje za legitimní podnikatelský důvod, nicméně tyto je nutné posoudit vždy s ohledem na postupované funkce. Žalovaný zdůraznil, že nezávislé subjekty jednající pod vlastní podnikatelskou zodpovědností by zcela logicky nepřistoupily na příkaz svého obchodního Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

partnera k zavedení zcela nové výroby, pokud by jim dané rozhodnutí nebylo kompenzováno adekvátním ekonomickým přínosem. Přestože žalobkyně danou funkci strategického rozhodování nenesla, byla nucena nést veškeré počáteční náklady spojené se zahájením výroby vynaložené za předmětné zdaňovací období, a to přestože tyto náklady nebyly žalobkyni žádným způsobem následně kompenzovány, tj. nebyly přefakturovány zákazníkovi či principálovi a rovněž jako následná kompenzace nevstoupily do výpočtu ukazatele čistého zisku, což správce daně prověřil v rámci předchozí daňové kontroly za zdaňovací období let 2013 a 2014 a v rámci postupu k odstranění pochybností za další zdaňovací období let 2014 a 2015, 2015 a 2016, 2016 a 2017 a 2017 a 2018.

Posouzení věci soudem

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

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 žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout 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.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

V projednávané věci je rozhodnou spornou otázkou, zda lze náklady na start-up fázi výroby automobilových součástek v důsledku příkazu mateřské společnosti podřadit pod § 23 odst. 7 ZDP, potažmo čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a zda byla mateřská společnost v daném případě povinna náklady spojené s rozhodnutím o změně výroby z LCD televizorů na výrobu součástek pro automobilový průmysl žalobkyni kompenzovat.

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že výroba LCD televizorů žalobkyní byla zastavena v roce 2009 a od té doby mateřská společnost hledala další využití areálu, přičemž v roce 2011 bylo rozhodnuto o tom, že žalobkyně bude vyrábět součástky pro automobilový průmysl. Toto plyne jak z účetní závěrky žalobkyně za rok 2013, tak například i z novinových článků založených ve správním spise. Žalobkyni byla v souvislosti s nastavením a rozjezdem výroby uvedených součástek Ministerstvem průmyslu a obchodu poskytnuta investiční pobídka.

Soud konstatuje, že se v řešeném případě není třeba zabývat tím, zda rozsah § 23 odst. 7 ZDP je užší, nebo širší než čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Na posuzovanou věc totiž tato citovaná ustanovení vůbec nedopadají, jak soud vysvětlí podrobně dále.

Podle § 23 odst. 7 ZDP, liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Podstatou § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2023, č. j. 10 Afs 162/2021-50, „je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda, která spočívá ve snížení daňového základu. Obchodní transakce mezi osobami blízkými totiž mohou být ovlivňovány osobním vztahem smluvních stran, a proto jejich motivem není vždy samotná snaha o získání majetkového či jiného prospěchu, jako je tomu v běžných obchodních vztazích za podmínek fungující soutěže. Ačkoliv je s ohledem na zásadu smluvní volnosti takovýto způsob jednání v občanskoprávních nebo obchodněprávních vztazích možný, z hlediska daňového práva je ve výsledku sankcionován úpravou základu daně o zjištěný rozdíl. Daňový subjekt tak musí prokázat, že odchylka od ceny obvyklé má jiný účel, než je krácení daně. Zákon o daních z příjmů proto po obchodujících osobách blízkých požaduje větší opatrnost a obezřetnost při stanovení smluvní ceny, než je tomu u osob nezávislých (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, ze dne 20. 2. 2015, čj. 5 Afs 38/2014-37, č. 3204/2015 Sb. NSS, či ze dne 10. 11. 2022, čj. 9 Afs 37/2022-37, bod 13).

Smyslem tohoto ustanovení je tedy určit a upravit pro daňové účely postup při stanovení tzv. převodních (transferových) cen u transakcí mezi spojenými osobami tak, aby v případě těchto transakcí byl zachován tzv. princip tržního odstupu (rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2022, čj. 7 Afs 398/2019-49, bod 20). NSS jistě souhlasí se stěžovatelem v tom smyslu, že § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se nevztahuje pouze na převodní ceny u kupních smluv, ale cílí na širší okruh jednání než jednoduché kupní smlouvy s určenou (sjednanou) cenou. Tzn. že sem spadají i transakce, u kterých nelze na první pohled identifikovat převodní cenu. Převodní cena může být identifikována např. při smlouvě o cash poolu (rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2022, čj. 9 Afs 37/2022-37, ze dne 27. 10. 2022, čj. 5 Afs 141/2021-37), při smlouvě o reklamě (rozsudky NSS ze dne 21. 11. 2022, čj. 4 Afs 381/2021-40, ze dne 6. 12. 2022, čj. 7 Afs 13/2021-44, ze dne 21. 12. 2022, čj. 10 Afs 2/2022-49, či ze dne 14. 11. 2022, čj. 10 Afs 309/2020-38) či poskytnutí služeb (např. rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2023, čj. 1 Afs 104/2022-44).“

Podle čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jestliže a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu, nebo 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 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.

ZDP jako domácí právní předpis ukládá povinnosti poplatníkům s daňovými povinnostmi v České republice a platí bez výjimky pro všechny subjekty splňující jeho definici. V případě transakcí s mezinárodním prvkem je však běžné, že může docházet ke dvojímu zdanění (případně dvojímu nezdanění) tím, že příjem může podléhat dani ve dvou či více státech. Účinná smlouva o zamezení dvojího zdanění je kolizní normou, která má na základě dohody států určit, který stát je pro konkrétní příjem oprávněn daň vybrat v souladu se svou domácí úpravou. Tato pravidla platí i pro případy příjmů z transakcí mezi spojenými osobami (HLAVÁČ, Jiří a kol. Zákon o daních z příjmů. Komentář. Wolters Kluwer, 2017).

Podle žalovaného je nutné § 23 odst. 7 ZDP vykládat široce, a to i ve spojení s mezinárodními závazky České republiky, konkrétně s právě citovaným čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo i se směrnicí OECD. Žalovaný je toho názoru, že při výkladu § 23 Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

odst. 7 ZDP ve spojení s čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění je možné pod toto ustanovení vztáhnout i příkaz mateřské společnosti vůči žalobkyni ke start-up fázi výroby automobilových součástek. Podle žalovaného příkaz mateřské společnosti neodpovídá podmínkám tržního odstupu, neboť podle jeho názoru v běžných smluvních vztazích by osoba, která by dala příkaz ke start-up fázi výroby automobilových součástek, kompenzovala vzniklou škodu. To se v projednávané věci nestalo.

Podle již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 162/2021-50 se § 23 odst. 7 ZDP či čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění vztahují na smluvní závazkové vztahy. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP hovoří o běžných obchodních vztazích a čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění o podmínkách při obchodních nebo finančních vztazích, které nejsou ničím jiným než smluvními závazkovými vztahy.

V projednávané věci ovšem podle názoru soudu nelze identifikovat žádné vícestranné právní jednání (obchodní nebo finanční vztah) a určenou (sjednanou) cenu nebo nestandardní podmínky u rozhodnutí mateřské společnosti ke start-up fázi výroby automobilových součástek, který byl vydán v rámci obchodního vedení žalobkyně.

Příkaz mateřské společnosti vůči žalobkyni nepředstavoval žádný smluvní závazkový vztah, neboť se jednalo pouze o rozhodnutí mateřské společnosti o obchodním vedení dceřiné společnosti – žalobkyně. Je vhodné zdůraznit, že je třeba rozlišovat mezi „*přímým nebo nepřímým podílem na vedení, kontrole nebo jmění podniku*“ jako znakem spojených osob a „*obchodním nebo finančním vztahem*“, resp. „*smluvním závazkem*“, který může představovat transakci ve smyslu relevantní právní úpravy a jenž je v takovém případě zpravidla činěn na základě rozhodnutí ovládajícího (mateřského) subjektu o obchodním vedení závislého (dceřiného) subjektu (bude se typicky např. jednat o rozhodnutí o tom, s kým a za jakých podmínek má být v budoucnu smluvní vztah uzavřen). Samo rozhodnutí o obchodním vedení společnosti zpravidla nemá bez dalšího za následek vznik, změnu či zánik smluvního závazku (transakce). Zjednodušeně řečeno, jedná se o výraz „vnitřní vůle“ daného subjektu, který se ovšem nemusí naplnit (např. se z různých důvodů nepodaří uzavřít zamýšlenou smlouvu – transakci). Rozhodnou transakci pak ani daňové orgány v této věci nespatřují v jakékoli transakci (smluvních závazcích) související s realizací výroby.

Soud podotýká, že daňové orgány spatřovaly v příkazu mateřské společnosti vůči dceřiné společnosti (žalobkyni) něco jako hypotetickou službu. Nejednalo se však o závazek ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, ale o běžné obchodní vedení společnosti (žalobkyně). Znakem spojených osob ve vztahu mateřské a dceřiné společnosti je zřejmé to, že mateřská společnost rozhoduje o výrobním směřování své dceřiné společnosti.

V projednávané věci je i z hlediska posouzení hospodářské racionality daného případu podstatné, že žalobkyně jako dceřiná společnost v roce 2009 ukončila z důvodu ztrátovosti výrobu LCD televizorů a v roce 2012 bylo rozhodnuto o nové výrobě součástek pro automobilový průmysl, a to na základě rozhodnutí (příkazu) mateřské společnosti. Soud konstatuje, že v průběhu celého řízení nikdo nezpochybňoval racionalitu rozhodnutí mateřské společnosti, které vydala v rámci obchodního vedení žalobkyně. Pouze podle názoru daňových orgánů byla mateřská společnost povinna kompenzovat žalobkyni vzniklou škodu, neboť svým postupem získala mateřská společnost zisk.

Vždy je nezbytné pečlivě a objektivně vážit okolnosti toho kterého konkrétního případu. V této věci není zpochybněno, že v důsledku rozhodnutí (příkazu) o ukončení výroby LCD televizorů se mateřská společnost pouze vyhnula negativním důsledkům, které by byly spojeny s pokračováním v prodělečné výrobě. Tyto negativní důsledky (narůstající ztrátu)

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

by přitom v prvé řadě postihly právě přímo žalobkyni. Následně mateřská společnost po ukončení výroby LCD televizorů hledala nové využití areálu a hlavní činnost žalobkyně, která by přinášela zisk. Mateřská společnost poté v roce 2012 rozhodla o tom, že žalobkyně bude vyrábět součástky pro automobilový průmysl. Mateřská společnost přitom jen na základě rozhodnutí o nové výrobní činnosti žalobkyně neobdržela žádný přímý zisk. Doposud nic ani nenasvědčuje tomu, že by nyní posuzované jednání mateřské společnosti představovalo jednání, jímž by bez dalšího způsobila žalobkyni škodu.

V posuzovaném případě dále nelze bez dalšího dosud ani dovodit, že by se mateřská společnost, potažmo žalobkyně např. snažila (neoprávněně) snižovat svůj daňový základ. Jak příhodně poznamenala žalobkyně, nákladové položky, jimiž je tvořena doměřovaná daňová ztráta a které byly vynaloženy v souvislosti se spuštěním nové výroby, byly vynaloženy vůči nespojeným osobám, kdy správce daně ve vztahu k těmto položkám nijak nezpochybil jejich výši, důvodnost jejich vynaložení, jejich souvislost s činností žalobkyně a ani naplnění podmínky, že tento výdaj byl činěn za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů daňového subjektu. Již na základě této skutečnosti lze předpokládat, že tyto náklady nebyly vynaloženy pouze za účelem snížení daňové povinnosti. V této souvislosti nutno zopakovat, že je zcela legitimní podnikatelský úsudek, pokud mateřská společnost v rámci svého obchodního vedení v minulosti zastaví nerentabilní výrobu u své dceřiné společnosti a rozhodne o spuštění zcela odlišného druhu produkce. Přitom se spuštěním zcela jiné výroby jsou přirozeně spojené náklady související právě s touto novou výrobou. Mateřská společnost tedy v projednávané věci jen učinila racionální rozhodnutí, které by pravděpodobně učinil jakýkoli jiný podnikatel včetně žalobkyně.

Soud dále upozorňuje na to, že žalovaný zaměňuje význam pojmů škoda (a s ní související pojem kompenzace, tj. náhrada škody), ztráta a zisk. V projednávané věci je nesporné, že mateřská společnost (a potažmo žalobkyně) se rozhodnutím o nové výrobě pouze snažila nastavit podnikatelský projekt, jenž v budoucnu bude generovat zisk, jak běžně činí i jiní podnikatelé, kteří nejsou spojenými osobami. V důsledku svého rozhodnutí (příkazu) mateřská společnost neobdržela žádný přímý neoprávněný zisk, ale vyhnula se pouze negativním důsledkům, které souvisely s dlouhodobým nevyužitím výrobních hal žalobkyně.

Soud tak souhlasí se žalobkyní v tom, že její ztráta jako člena skupiny má být kompenzována nikoliv za zdaňovací období startovací fáze nové výroby, ale výhradně za období následující, v nichž již dochází k prodeji spojeným osobám, a následné výnosy lze v kontextu čl. 9 smlouvy o zamezení dvojího zdanění a § 23 odst. 7 ZDP upravit. Tak ostatně bylo ve věci žalobkyně postupováno, jak vyplývá z odst. 1 napadeného rozhodnutí, neboť dle zjištění daňových orgánů byly ve zdaňovacím období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 tlumiče prodávány mateřské společnosti Hitachi Automotive Systems Europe GmbH, sídlící v Německu a také společnosti Hitachi Automotive Systems UK Ltd. sídlící v Anglii; čerpadla byla prodávána pouze mateřské společnosti. Správce daně tedy v následujícím zdaňovacím období, než které je předmětem tohoto soudního řízení, dospěl k závěru, že žalobkyně byla v postavení smluvního výrobce, kterému by měla být garantována stabilní ziskovost, kterou správce daně pro dané zdaňovací období spatřoval ve srovnatelné ziskové přírážce k provozním nákladům souvisejících s výrobní činností ve výši 1,99 %, tj. shodně na úrovni minimální hodnoty mezikvartilového rozpětí v benchmarkové studii žalobkyně. Správce daně pak po proběhlé daňové kontrole vydal dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 ze dne 3. 10. 2018, kterým byla doměřena daňová ztráta

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

z příjmů právnických osob nižší o částku 96 271 287 Kč a proti němuž žalobkyně nepodala odvolání (srov. odst. 4 napadeného rozhodnutí).

K poukazu žalovaného na rozsudek ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 398/2019-49, v němž se Nejvyšší správní soud v podobné (nikoli stejné) věci ztotožnil se závěry rozsudku zdejšího soudu ze dne 30. 10. 2019, č. j. 15 Af 105/2015-80, soud podotýká, že zdejší soud a následně též Nejvyšší správní soud dovodil, že je „*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. Žalovaný si tedy v projednávané věci stanovil premisu, že cena sjednaná mezi žalobkyní a spojenými osobami (konkrétně nulová kompenzace nepřiměřených rizik nesených žalobkyní) se 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.*“

Z této citace je zřejmý zásadní rozdíl mezi věcí nyní projednávanou a věcí projednávanou Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 7 Afs 398/2019. Ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem vznikla daná disproporce tím, že žalobkyně byla v důsledku jednání své mateřské společnosti a sesterských společností nucena prodávat své výrobky „pod cenou“, aniž by popsané transakce a smluvní ujednání mohla svým jednáním ovlivnit. V důsledku toho nedosáhla ani minimální ziskovosti. Kompenzace pak představovala dle závěrů uvedeného rozsudku částku odpovídající minimální provozní ziskovosti alespoň 1,26 %.

Nynější věc je však jiná. V této věci nejsou posuzována žádná smluvní ujednání, smluvní závazky, nákup či prodej. Předmětem hodnocení tak, jak jej vymezily daňové orgány, je toliko rozhodnutí (příkaz) mateřské společnosti o zahájení nové výroby. Nejedná se tedy o žádný smluvní závazek (transakci), ale o rozhodnutí o obchodním vedení společnosti. Odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 398/2019-49 z těchto důvodů není v dané věci relevantní.

Soud shrnuje, že závěr daňových orgánů, že lze náklady na start-up fázi výroby automobilových součástek v důsledku příkazu mateřské společnosti podřadit pod § 23 odst. 7 ZDP, potažmo čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a že byla mateřská společnost v daném případě povinna náklady spojené s rozhodnutím o změně výroby z LCD televizorů na výrobu součástek pro automobilový průmysl žalobkyni kompenzovat, proto není správný.

Za dané situace bylo bezpředmětné, aby se soud zabýval dalšími námitkami žalobkyně.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Soud s ohledem na výše uvedené shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku.

Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit žalobkyni do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v částce 7 114 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3 000 Kč a z odměny za zastupování žalobkyně. Odměna za jeden úkon právní služby činí 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Odměna za jeden úkon právní služby spočívající toliko v převzetí a přípravě zastoupení podle § 11 písm. a) advokátního tarifu je v tomto případě 3 100 Kč. Právnímu zástupci žalobce dále náleží částka 300 Kč jako náhrada hotových výdajů advokáta za jeden úkon právní služby podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu. Jelikož je právní zástupce žalobce plátcem DPH, zvyšuje se jeho odměna o částku 714 Kč představující 21 % DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Ústí nad Labem 10. července 2024

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.