



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Ondřeje Bartoše ve věci

žalobce: **Futaba Czech, s.r.o.**, IČO: 267 43 892
se sídlem Baštinov 130, Mírovka, 580 01 Havlíčkův Brod
zastoupena JUDr. Janou Fuksovou, LL.M., advokátkou ev. č. ČAK
18409
vykonávající advokacii jako samostatný advokát trvale spolupracující
s KPMG Legal s.r.o., advokátní kancelář, IČ: 247 33 598, se sídlem
Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha 8

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. prosince 2023, č.j. 39499/23/5200-11431-702498

takto:

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

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr č.j.

159944/21/4227-21793-603568, který byl vydán Specializovaným finančním úřadem, jakožto správcem daně dne 13. října 2021.

I. Vymezení věci

2. Žalobce je českou obchodní společností, která v České republice působí od roku 2005 jako výrobce a dodavatel součástí pro automobilový průmysl. Od svého vzniku žalobce vystupoval jako klíčový dodavatel pro společnost Toyota Peugeot Citroën Automobile s.r.o. (dále jen „TPCA“) se sídlem v Kolíně. Žalobce je součástí nadnárodní skupiny Futaba s mateřskou společností Futaba Industrial Co., Ltd., se sídlem Okazaki, Aichi 1, Ochaya, Aza, Hashime-cho, Japonsko, JP 1803-01-001916 (dále jen „mateřská společnost“ nebo „Futaba Japan“). Ta v žalobci vlastní 85% podíl. Minoritními vlastníky jsou dále společnosti Toyota Tsusho Europe S.A. a Toyota Tsusho Corporation. Skupina Futaba se zaměřuje na výrobu dílů pro automobily a jiná vozidla, pro kancelářskou techniku a pro svářečské nástroje.
3. Některé materiály žalobce odebíral také od společnosti Futaba Japan. V období 2016/2017 žalobce s mateřskou společností vstoupil do následujících transakcí:
 - nákup materiálu za cca. 2,5 mil. Kč (náklad),
 - platba licenčních poplatků za cca. 76 mil. Kč (náklad),
 - služby mezinárodního pronájmu pracovní síly a služby technické podpory za cca. 30 mil. Kč (náklad),
4. Správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za období 2016/2017 vyšší o částku 16 870 290 Kč, neboť mezi žalobcem a jeho mateřskou společností identifikoval fiktivní (hypotetickou) transakci, spočívající v komplexní výrobní činnosti žalobce pro mateřskou společnost. Mateřskou společnost pak správce daně považoval za odpovědnou za ztráty vzniklé žalobci v období 2016/2017 z jeho výrobní činnosti.
5. Podstatou sporu je tak otázka, zda finanční orgány správně aplikovaly pravidla převodních cen dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) na případ žalobce.
6. Sporný je mezi stranami také funkční a rizikový profil žalobce (dále jen „FaR profil“), který je stěžejní pro oprávněnost identifikace fiktivní transakce, stejně jako pro stanovení obvyklého rozpětí ziskovosti, ve kterém se má pohybovat tržní ziskovost žalobce. FaR profil podle žalovaného také ovlivnil, do jaké míry může být žalobce odpovědný za vzniklé ztráty z výroby.
7. Sporné je rovněž rozdělení funkcí, rizik a aktiv mezi žalobce a mateřskou společností (tzv. analýza hodnotového řetězce). Odlišné rozdělení funkcí a rizik mezi žalobce a jeho mateřskou společností správcem daně, resp. žalovaným, se projevilo především ve zpochybnění dosažení ztráty žalobce způsobené mimořádnými vlivy (např. z důvodu nevyužití kapacity, problémy s kvalitou či zvýšenými mzdovými náklady) a při následné úpravě ziskovosti žalobce. Ztrátu vyplývající z mimořádných vlivů je totiž podle žalovaného nutné poměrně alokovat mezi žalobce a jeho mateřskou společností podle výsledků správcem daně upravené analýzy rozdělení funkcí a rizik. Žalovaný proto uznal vliv mimořádných vlivů pouze v poměrné výši. Některé mimořádné vlivy, které vedly v období 2016/2017 k vykázaní nižší ziskovosti (jako např. vícenáklady vzniklé při problémech s kvalitou výrobků způsobených větší fluktuací zaměstnanců) pak správce daně i žalovaný neakceptovali vůbec, s čímž žalobce nesouhlasí.

8. Mezi žalobcem a žalovaným je v neposlední řadě sporný také způsob výpočtu rozpětí, v rámci něhož by se výsledná ziskovost měla nacházet ve vazbě na provedenou srovnávací analýzu a ziskovost dosaženou srovnatelnými společnostmi. Podle žalobce není správný způsob použití statistických metod (určení výsledného rozpětí cílové obvyklé ziskovosti), kterými žalovaný rozpětí zjištěných ziskovostí zužuje.

II. Žalobní tvrzení

9. Žalobce uvedl, že judikatura Nejvyššího správního soudu připustila, že jednou z transakcí, v níž může dojít k narušení pravidel pro stanovení převodních cen, je tzv. příkaz mateřské společnosti. Takovou situaci popsal Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č. j. 7 Afs 398/2019 – 49 nebo č. j. 7 Afs 358/2021 – 34, kde mimo jiné uvedl „Pod § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, resp. čl. 9 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, byla podřazena transakce, kterou daňové orgány obou stupňů spatřovaly v poskytnutí služby ze strany žalobce vůči jeho mateřské společnosti SEWP, tj. osobě spojené, a to v podobě výroby a prodeje řeziva. Vzhledem k tomu, že žalobce na základě příkazu mateřské společnosti prodával své výrobky pod úrovní provozních nákladů a přicházel tak o zisk, měl žalobce podle daňových orgánů obdržet od mateřské společnosti úhradu, která by takto vzniklou ztrátu (rozdíl mezi jeho ziskovostí a ziskovostí u nezávislých srovnatelných subjektů) kompenzovala.“
10. Vzhledem k tomu, že dceřiné společnosti v případě příkazu nemohou ovlivnit ztrátu z ovlivněných zakázek, musí být kompenzovány mateřskou společností, aby z řízených obchodů měly přiměřený zisk, který je v obdobném případě obvyklý u nezávislých subjektů. Nesouhlasí-li správce daně s aplikovanou převodní cenou, je to právě on, kdo musí podle judikatury tvrdit a prokázat, že se ceny sjednané u konkrétní transakce liší od obvyklých cen. Dále musí tvrdit a prokázat referenční cenu, která je pro danou transakci obvyklou cenou. Přitom nestačí, aby správce daně určil jednu cenu, ale zpravidla bude nutné vycházet z určitého cenového rozpětí. V případě doměření daně z titulu tzv. příkazu mateřské společnosti je to správce daně, kdo musí prokázat existenci tohoto příkazu, tj. existenci „hypotetické transakce“ a jejího obsahu.
11. Důležitým faktorem pro určení referenční ceny je volba metody pro její stanovení. Směrnice OECD obecně rozeznává tradiční transakční metody (metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP), metoda ceny při opětovném prodeji a metoda nákladů a přírážky) a transakční ziskové metody (transakční metoda čistého rozpětí a transakční metoda rozdělení zisku). Vliv na volbu vhodné metody či více metod pro určení referenční ceny má funkční a rizikový profil daňového subjektu, který je důležitý například „pro výběr testované strany, výběr vhodné metody stanovení převodních cen, výběr ukazatele ziskovosti a srovnatelných subjektů.“ Pokud správce daně zvolí pro určení referenční ceny transakční metodu čistého rozpětí, je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu povinen zdůvodnit jak výběr právě této metody, tak výběr srovnatelných společností. Navíc musí uvést důvody pro případné úpravy rozsahu zjištěných ziskovostí (zejména pro použití statistických metod), neboť jimi ovlivnil výpočet referenční ceny. Na základě důkladné analýzy referenční ceny může správce daně dospět k odlišnosti sjednané ceny od ceny obvyklé, která, nebude-li daňovým subjektem vysvětlena, má být zohledněna při úpravě základu daně daňového subjektu.

Nepřezkoumatelnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí

12. Žalobce uvedl, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný v odvolacím řízení souhlasil s postupem a rozhodnutím správce daně, to ovšem nebylo dle žalobce přezkoumatelně zdůvodněno.
13. Jedná se o závěry žalovaného vztahující se k

- Charakteru funkčního a rizikového profilu žalobce jakožto výrobce s omezenými funkcemi a riziky, které správce daně a žalovaný vystavely pouze na nepodložených domněnkách;
- Jednotlivým úpravám provedeným správcem daně v předloženém rozdělení funkcí a rizik mezi žalobce a mateřskou společností (tzn. úpravy v předložené analýze hodnotového řetězce), ty žalovaný aproboval;
- Referenční ceně, zejména ke kritériu zvoleného referenčního období;
- Uznání mimořádných vlivů pouze v poměrné výši, a to právě ve výši zjištěné v upravené analýze hodnotového řetězce;
- Posouzení pouze celkové ziskovosti žalobce a aplikace doměrku na tuto celkovou ziskovost, při naprostém abstrahování od posouzení jednotlivých skupinových transakcí samostatně, když byly jednotlivé transakce takto posuzovány i v rámci dokumentace převodních cen; tzn. přednost agregovaného přístupu před přístupem transakčním;
- Přednosti transakční metody čistého rozpětí před ostatními metodami, včetně metody srovnatelných cen, použitými žalobcem u jednotlivých transakcí;
- Volbě užšího, tj. mezikvartilového, rozpětí pro určení obvyklé ziskovosti použité pro doměření daně.

Hmotněprávní námitky

14. Žalobce měl za to, že žalovaný předně neprokázal existenci fiktivní transakce (tj. transakce mezi spojenými osobami, na kterou by měla být aplikována pravidla převodních cen). Navíc žalovaný své závěry ohledně hypotetické služby, spočívající v tom, že mateřská společnost má žalobce ovládat a fakticky řídit, založil na celé řadě chybných východisek a nesprávném hodnocení skutkového stavu.

Existence transakce mezi spojenými osobami

15. Žalobce byl přesvědčen, že v rámci řízení o daňové kontrole ani následném odvolacím řízení daňové orgány neunesly své důkazní břemeno, neboť neprokázaly existenci transakce řízené mateřskou společností. Žalovaný tak neidentifikoval žádný příkaz, jímž mateřská společnost ovlivnila cenu výrobků žalobce dodávaných nespojeným osobám. Žalovaný ani jinak konkrétně nedoložil, že mateřská společnost žalobce ovládala a fakticky řídila prostřednictvím jí dosazených osob, ani jak mu způsobila ztrátu, za což by měla zaplatit kompenzaci.

Funkční a rizikový profil žalobce

16. I pokud by bylo možné na základě nepřímých znaků dovodit u žalobce existenci řízené transakce s jeho mateřskou společností, napadené rozhodnutí by neobstálo ani z hlediska podmínek, které má žalovaný splnit, aby mohl daň dle § 23 odst. 7 ZDP doměřit. Žalovaný zejména nesprávně hodnotí skutkový stav ve vztahu k FaR profilu žalobce. Naopak v průběhu daňové kontroly žalobce prokázal, že je výrobcem se smíšeným profilem (konkrétně licencovaný výrobce), která plně odpovídá za operativní řízení i vztahy se zákazníky (vč. cenotvorby). Mohl tak nést ztráty ze svého podnikání.

Stanovení vah u funkční a rizikové analýzy, analýza hodnotového řetězce

17. Zcela nesprávně žalovaný dle žalobce postupoval v případě úpravy vah u funkční a rizikové analýzy. Jeho závěry jsou nejen nepřezkoumatelné a zcela nesprávné. Správce daně učinil celou řadu závěrů o vlivu jednotlivých funkcí na tvorbu hodnoty v hodnotovém řetězci, a to bez odborných znalostí podnikání žalobce a jakýchkoliv důkazů. Chybný postup žalovaného je zřejmý především z velikosti podílu, který v hodnotovém řetězci přikládá funkci výzkumu a vývoje (50 %). V celkovém kontextu nemá tato funkce pro žalobce ani skupinu Futaba v žádném případě vyšší váhu, než funkce výroby. Výrobě přitom žalovaný přiděluje jen 7,5% podíl na hodnotovém řetězci. Výroba žalobce (zejména nosné konstrukce, karosérie) je z hlediska potřeby inovací mnohem méně náročná než je obvyklé u řady jiných výrobců dílů v automobilovém průmyslu. Skupina Futaba se prezentuje především jako dynamický výrobce karosérních automobilových dílů a na funkční a kvalitní výrobě je postavena celková úspěšnost celé skupiny.

Metoda stanovení převodní ceny

18. Žalovaný dle žalobce také nesprávně zvolil metodu pro stanovení převodní ceny, neboť se při jejím stanovení neřídil doporučeními Směrnice OECD. Žalovaný chybně upřednostnil posouzení celkové ziskovosti žalobce (tedy agregovaný přístup pomocí transakční metody čistého rozpětí (dále jen „TNMM“), před posuzováním jednotlivých transakcí (transakční přístup). Přitom žalobce ve své TP dokumentaci na transakční bázi (tj. odděleně) posoudil skupinové transakce, kde to bylo možné a účelné (především objemově významné). Správce daně přitom ziskovost u těchto transakcí nijak nezpochyboval. Agregovaný přístup pak použil daňový subjekt pouze podpůrně pro ostatní méně významné transakce. Nadto žalovaný aplikoval transakční metodu TNMM nesprávně, když nepoužil celé zjištěné rozpětí ziskovostí. Neřídil se tak přístupem patrným z judikatury a současně porušil zásady správy daní, neboť v pochybnostech o přesné ceně nezvolil pro žalobce nejvýhodnější zjištěnou cenu, a to v situaci, kdy alespoň v jednom roce z referenčního období ztrátu utrhla celá třetina srovnatelných společností (4 z 12), které žalovaný jako srovnatelné akceptoval.

Mimořádné vlivy

19. V neposlední řadě žalovaný dle žalobce nesprávně zhodnotil dopad mimořádných vlivů na provozní výsledek hospodaření žalobce. V kontrolovaném období na žalobce v souladu s jeho FaR profilem působila celá řada vlivů, které ovlivnily jeho ziskovost. Žalobce již v rámci TP Dokumentace vyčíslil některé z mimořádných vlivů a přepočtl dopad těchto vlivů na svou ziskovost s cílem prokázat, že kdyby nebyl vystaven těmito mimořádnými vlivy, byla by jeho činnost zisková. Žalobce byl vystaven především následujícím vlivům:
- Nevyužitá kapacita;
 - Dlouhodobé kontrakty;
 - Vlivy související s nízkou hladinou nezaměstnanosti v ČR a vysokou fluktuací zaměstnanců (zvýšené náklady na mzdy, vyšší zmetkovitost výrobků, náklady na šrot a třídění).
- Z těchto vlivů žalovaný část úplně odmítl (dlouhodobé kontrakty, vícenáklady v oblasti kvality vyplývající z vyšší fluktuace zaměstnanců). Část vlivů potom žalovaný akceptoval (nevyužitá kapacita, zvýšené náklady na mzdy), avšak souhlasil se správcem daně, že je třeba jejich dopad na provozní výsledek žalobce poměrně zkrátit. Ani pro odmítnutí, ani pro zkrácení vlivu na ziskovost žalobce, neuvedl žalovaný racionální důvody.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

Stanovení referenční ceny

20. Žalobce měl za to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vychází z nepřezkoumatelných závěrů správce daně, které nemá podložené racionálními důvody ani důkazy. Hlavním důvodem je zcela nepřezkoumatelný postup při určení referenční ceny, který nenaplnuje požadavky judikatury správních soudů. Kromě zjištění ceny sjednané mezi spojenými osobami správce daně tíží důkazní břemeno také k určení referenční ceny. Tu musí správce daně stanovit přezkoumatelně. Ke skutečnostem, ke kterým správce daně tíží důkazní břemeno, a musí je tak přezkoumatelně hodnotit, Nejvyšší správní soud v rozsudku 2 Afs 66/2021 – 51 ze dne 19. prosince 2022 (dále jen „Rozsudek ARGO-HYTOS“) uvádí „*bude úkolem správce daně, aby učinil analýzu referenčních cen tak, aby byla přezkoumatelná, zejména aby přezkoumatelně, tj. s oporou o racionální důvody: - zvolil metodu pro určení (či odhad) referenčních cen, - určil kritéria pro zařazení společností do analyzovaného vzorku, - stanovil období, za něž budou referenční ceny analyzovány, - stanovil počet období, v nichž*

musí společnost splňovat kritéria pro zařazení do analýzy, a - vybral statistické postupy a úsudky, na jejichž základě hodlá referenční ceny stanovovat, a ozřejmil odborná kritéria pro jejich výběr. Nejvyšší správní soud si je přitom vědom skutečnosti, že taková analýza vyžaduje odborný aparát, kterým správce daně nemusí nutně disponovat... Tím zdrženlivější by však měl správce daně být, pokud chce takové odborné otázky sám posuzovat, a vyhodnotí-li, že k tomu není odborně způsobilý, měl by využít prostředků, které mu daňový řád k hodnocení odborných otázek poskytuje, zejména znalecký posudek podle § 95 daňového řádu. V nyní projednávané věci však správce daně namísto toho převzal do své vlastní analýzy referenčních cen metodu použitou stěžovatelkou, aniž by bylo patrné, proč tak učinil a zda statistické postupy a úsudky jím užití odpovídají odborným standardům.“

Referenční období 2014 – 2016

21. Správce daně vyšel při určení referenční ceny z analýzy žalobce uvedené v TP Dokumentaci, aniž by blíže uvedl důvody, pro které jednotlivá kritéria kvantitativní analýzy považuje za vhodně zvolená. Tyto pouze „odsouhlasil“. Z jeho odůvodnění tak zejména nevyplývá, proč považuje za vhodné zjišťovat ziskovost srovnatelných společností právě v období let 2014 – 2016 a ne z období delšího či naopak kratšího. Přitom žalobce v průběhu řízení argumentoval několika vlivy, které se projevíly či gradovaly až v období 16/17, např. nepříznivou situací na trhu práce v ČR. Zároveň žalobce v daňovém řízení opakovaně upozornil na skutečnost, že je vázán dlouhodobými kontrakty se zákazníky. Ty žalovaný i správce daně označili za běžnou praxi v automobilovém průmyslu. V takové situaci je potom jistě vhodné preferovat spíše delší referenční období (či alespoň tuto variantu zvážit a posoudit Použitím delšího časového úseku lze eliminovat či zmírnit vliv rozdílného ekonomického cyklu na ziskovost vybraných společností a žalobce. V neposlední řadě je teoreticky možné zvolit i pouze jedno období shodné s kontrolovaným obdobím. U toho lze předpokládat, že ekonomické podmínky všech společností byly nejpodobnější právě v tomto období. Nic takového však žalovaný při volbě období nezvažovali, resp. své případné úvahy nepromítli do odůvodnění svých rozhodnutí. Správce daně naopak jako jedinou vhodnou metodu pro určení referenční ceny zvolil agregovaný přístup s metodou TNMM a touto testoval nastavení převodní ceny v rámci jím dovozené hypotetické transakce.

Úprava intervalu ziskovosti

22. V rámci kvalitativní analýzy správce daně vybral dvanáct společností, které jsou podle něj srovnatelné s žalobcem. Na tento soubor následně aplikoval „statistické metody“, kterými zjištěné rozpětí ziskovosti srovnatelných společností výrazně zúžil. Nejprve hodnoty dosažených ziskovostí za období let 2014 – 2016 zprůměroval (vážený průměr), následně u takto zúženého vzorku ziskovostí aplikoval „mezikvartilové rozpětí“. Žalovaný tento postup aproboval. Takové odůvodnění však žalobce nepovažuje za přezkoumatelné, neboť není založené na racionálním zhodnocení a statistickém zkoumání zjištěných hodnot ziskovostí či jejich vlastností, ale spíše na dojmech žalovaného. Žalovaný totiž nijak neanalyzuje, jaké je rozložení hodnot ve vzorku a zda se v něm skutečně nacházejí nějaké extrémní hodnoty, případně které to jsou. Bez takové analýzy nelze uzavřít, že zrovna tři krajní hodnoty intervalu zjištěných hodnot jsou extrémní a hodnoty uprostřed jsou typické. Obecný odkaz na velký rozsah zjištěného intervalu ziskovostí o neobvyklosti krajních hodnot nemá žádnou vypovídající hodnotu. Zároveň velký rozptyl hodnot nijak nezodpovídá použití „mezikvartilového rozpětí“ jako jediného či nejlepšího nástroje pro eliminaci extrémů. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, proč právě tato metoda zúžení

výsledného vzorku ziskovostí odstraňuje pouze a právě jen extrémní hodnoty. Naopak jak vyplývá z rozsudku ARGO-HYTOS, mezikvartilové rozpětí se k odstranění extrémních hodnot nehodí vždy. NSS konkrétně uvádí: „Statistika IQR však sama o sobě o těchto hodnotách a jejich „typičnosti“ nic nevypovídá – primárně se IQR používá buď k analýze distribuce hodnot okolo průměru, anebo k identifikaci odlehlých hodnot (outlierů). Tyto odlehlé hodnoty by přitom bylo možno nazvat „extrémny“, v žádném případě však nestačí pouze uvést, že odlehlé hodnoty jsou reprezentovány prvními a posledními 25 % hodnot vzorku. Např. za situace, kdy by se ve vzorku nacházelo 10 společností, z nichž by každá měla právě jednu hodnotu provozního zisku představovanou celočíselnými procentními hodnotami od 1 % do 10 %, není možno mluvit o typičnosti hodnot, když každá ze společností má právě jednu hodnotu a jednotlivé hodnoty dělí od sebe rovnoměrné odstupy.“ Vhodnost a způsob použití mezikvartilového rozpětí tak musí být vždy vyhodnoceny s ohledem na konkrétní vzorek dat. Ten však žalovaný daně dostatečně neanalyzovali.

23. Výsledkem tohoto nepřezkoumatelného postupu dle žalobce je, že správce daně porovnal dosaženou provozní ziskovost žalobce pomocí metody čistého rozpětí na extrémně zúženém rozsahu ziskovostí. Absolutní rozdíl nejvyšší a nejnižší hodnoty zjištěné ziskovosti (váženého průměru) je bezmála 21 procentních bodů (Společnosti ERNST KLIMMER GMBH STANZ- UND UMFORMTECHNIK má průměr ziskovostí 0,33 %, naopak Správcem daně do vzorku doplněná společnost S. I. L. D. V. B. COM SA dosáhla průměr ziskovostí 21,16 %). Správcem daně určený a žalovaným akceptovaný interval obvyklých ziskovostí má rozdíl nejvyšší a nejnižší hodnoty ziskovostí pouhých 1,81 procentních bodů <2,82 % ; 4,63 %>.16 Žalovaným akceptovaná ziskovost se tak radikálně zmenšila, neboť rozdíl nejvyšší a nejnižší hodnoty klesl více než desetkrát, a to zásadně navýšilo referenční ziskovost, které měl žalobce dle správce daně dosáhnout. Jeví se, že použití „mezikvartilového rozpětí“ je u tohoto menšího vzorku dat zcela nelogické, neboť vyloučí celou polovinu hodnot (šest z dvanácti) zjištěných ziskovostí jako extrémy a zároveň výrazně zúží rozptyl původních hodnot. Proč je celá polovina hodnot ziskovostí zjištěných správcem daně považovaná za extrémní, z napadeného rozhodnutí není patrné. Pro takové razantní zmenšení intervalu obvyklých ziskovostí srovnatelných subjektů tak musí žalovaný uvést velmi dobré důvody, neboť tímto postupem významně mění hodnotu požadované minimální ziskovosti, a tím i konečnou doměřovanou daňovou povinnost žalobce. Z postupu žalovaného ani správce daně však nijak konkrétně nevyplývá, proč právě takto zúžené rozpětí obvyklé ziskovosti má lepší vypovídací schopnost než původní vzorek, ani proč jimi vybraná metoda zajistí, že ve výsledném intervalu jsou eliminovány jen extrémní hodnoty, resp. zůstaly jen hodnoty obvyklé.
24. Přitom správce daně i žalovaný mohli zúžit vzorek dat i jinými, podle žalobce přílehavějšími, způsoby. Lze vyjít například z histogramu, který celé rozpětí ziskovostí dělí na čtyři stejné části a ukazuje, kolik společností spadne do každého z těchto stejně velkých intervalů. Z dat potom vyplývá, že nejčastěji dosahované (typické) hodnoty ziskovosti vybraných společností leží mezi hodnotou ziskovosti 0,33 % a 5,54 % (viz histogram níže). Konkrétně do tohoto rozmezí spadají ziskovosti hned deseti z dvanácti Správcem daně vybraných společností. I tento způsob dělí soubor společností na 4 části, stejně jako „mezikvartilové rozpětí“ zvolené žalovaným a přitom lépe popisuje soubor nejtypičtějších hodnot ziskovostí u vybraných srovnatelných společností. Ziskovosti dosahované ostatními společnostmi by potom bylo možné považovat za okrajové. Zjištěné rozmezí zároveň není příliš úzké, protože zmenšuje původní absolutní rozdíl minima a maxima na jednu čtvrtinu (oproti jedné desetíně u postupu podle žalovaného). Ostatně je

příznačné, že žalovaný sice poukázal na široký rozptyl původních hodnot, nad minimálním rozdílem výsledných hodnot po aplikaci „mezikvartilového rozpětí“ se však nijak nepozastavil.

25. Z histogramu žalobce dovedl, že distribuce hodnot ve vzorku zjevně není normální, neboť se většina hodnot nenachází ve středu histogramu, ale na jeho levém kraji. Použití kvartilů pro identifikaci a vyloučení extrémů proto podle žalobce nedává věcný smysl. Racionálním důvodem pro výběr metody „mezikvartilového rozpětí“ dozajista dle žalobce není, že jde o běžnou praxi. Takové tvrzení totiž vhodnost použití právě této metody nijak racionálně nezdůvodňuje. Pokud se žalovaný domníval, že celé rozpětí není obvyklou ziskovostí dosahovanou nezávislými subjekty, měl vybraný datový soubor zanalyzovat, přezkoumatelně zdůvodnit, proč je vhodné zjištěný interval obvyklých ziskovostí dále omezit a následně vybrat co nejlepší omezující kritérium pro určení referenční ceny. Tento výběr měl konkrétně zdůvodnit.

Stanovení vah u funkční a rizikové analýzy (analýza hodnotového řetězce)

26. Žalobce také považoval za nepřezkoumatelné přerozdělení vah u jednotlivých funkcí a rizik, jak je správce daně určil v jím prezentované analýze hodnotového řetězce a žalovaný beze změny převzal. Výsledky analýzy hodnotového řetězce mají zásadní dopad na určení FaR profilu, neboť ukazují, v jakém poměru odpovídá každá ze spojených osob za jednotlivé podnikatelské funkce, jaká aktiva vlastní a jaká rizika nese. Funkční a riziková analýza je základním krokem pro stanovení vhodné metody pro určení referenční ceny. Žalobce má proto za to, že je to správce daně, který musí (nesouhlasí-li s funkční a rizikovou analýzou, resp. analýzou hodnotového řetězce předloženou žalobcem) odůvodnit, jak určil konkrétní (od žalobce odlišné) váhy, které jednotlivým funkcím a rizikům přiřazuje. Způsob, jakým analýzu provede, je tak zcela na něm, musí však být patrné, jak ke svým závěrům dospěl. Ačkoliv správce daně zdůvodnil, proč považuje rozdělení funkcí a rizik provedené žalobcem za nesprávné, nijak nezodpověděl, z jakého důvodu je naopak jím provedené rozdělení dílčích funkcí a rizik (a tedy provedené změny) správné. Tuto vadu nijak nezohlednil ani hodnocení žalovaného, které provedl v bodě 94-96 napadeného rozhodnutí. K tomu žalobce připomenul, že žalovaný nedisponuje odbornou znalostí trhu výrobců karosářských dílů pro výrobce aut. Pokud se žalovaný chtěl odchýlit od hodnot, které uvedl žalobce, měl zadat znalecký posudek, který váhy odborně stanoví.

Věcná nesprávnost napadeného rozhodnutí

Neexistence transakce mezi spojenými osobami

27. Žalobce uvedl, že v případech, o kterých hovoří judikatura Nejvyššího správního soudu, bylo vždy prokázáno, že daňový subjekt neměl vliv na cenová vyjednávání a plně se při prodeji výrobků řídil příkazy mateřské společnosti, což případ žalobce není. Pro zajištění veškerých funkcí souvisejících s obstaráním nových zákazníků i dodavatelů měl žalobce dostatečné pravomoci i personální kapacity. V průběhu daňového řízení nebylo nijak prokázáno, že je žalobce omezen ve výběru a cenových jednáních s dodavateli či zákazníky, a musí se tak spoléhat pouze na jednání, která za něj vede mateřská společnost. Z průběhu daňové kontroly také nevyplývá, že by bylo vedení žalobce jakkoliv vázáno příkazy mateřské společnosti. Žalobce nebyl povinen uzavřít pro něj nevýhodné kontrakty na příkaz mateřské společnosti a nebylo mu zakázáno vyrábět pro jiné, než mateřskou společnost schválené zákazníky. Žalobce také nebyl (a ani nemohl být) v pozici plně závislé entity, jak ho prezentuje žalovaný, neboť sám aktivně vyhledával obchodní příležitosti a měnil cenové podmínky, aby dosáhl co nejlepšího výsledku. To žalobce konkrétně doložil na několika příkladech (odklad slev, vyjednávání o cenách se zákazníky atd.), jejichž věrohodnost žalovaný důvodně nezpochybnil, ba naopak. Je to tak žalovaný, jenž údajnou závislost, a tím i vznik fiktivní transakce, dovozuje pouze z nepřímých důkazů.
28. Žalovaný navíc v této souvislosti zcela odhlédl od posuzování jednotlivých transakcí se spojenými osobami separátně, jak to udělal žalobce v rámci předložené TP Dokumentace, a zaměřil se pouze na posouzení celkové ziskovosti žalobce, aniž by jakkoliv zpochybnil správnost nastavení převodních cen v jednotlivých transakcích. Žádným způsobem tak nezohledňuje, že zákazníci žalobce byly po značnou část období 16/17 nespojené osoby, které s žalobcem (z definice) obchodovaly za tržních podmínek.

Neexistence ceny

29. Již ze samotného jazykového výkladu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP vyplývá, že hypotézou jeho aplikace je existence sjednané ceny mezi spojenými osobami. Není-li žádná cena sjednána (resp. je-li nulová), toto ustanovení nelze aplikovat. To ostatně potvrzuje rovněž příspěvek koordinačního výboru Komory daňových poradců a zástupců Generálního finančního ředitelství. V rámci tohoto příspěvku Generální finanční ředitelství souhlasilo se závěry předkladatelů, že v případě, kdy je cena mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob rovna nule, ustanovení § 23 odst. 7 ZDP se nepoužije. Žalovaný v posuzovaném případě označil za řízenou transakci „hypotetickou“ službu mezi žalobcem a mateřskou společností spočívající v komplexní výrobní činnosti žalobce. Za tuto údajnou hypotetickou službu žalovaný neidentifikoval žádnou sjednanou odměnu (cenu). Ze strany žalovaného tak nedošlo k prokázání naplnění hypotézy ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, neboť neprokázal existenci ceny sjednané mezi spojenými osobami, která by mohla být upravována podle tohoto ustanovení, resp. neprokázal (ba dokonce ani netvrdil), že tato cena není nulová. Jakákoli úprava z titulu tvrzené aplikace § 23 odst. 7 ZDP je tedy nezákonná.

Funkční a rizikový profil žalobce

FaR profil dle žalobce

30. Přestože v oblasti převodních cen tížilo důkazní břemeno stran FaR profilu orgány daňové správy, žalobce zdůraznil, že v rámci daňového řízení předložil množství důkazních prostředků. V této souvislosti se zaměřil jednak na stránku prodeje, kde doložil svou nezávislost při vyjednávání se zákazníky. Žalobce však také doložil svoji nezávislost, co se interních procesů týče, například ve vztahu k zaměstnancům společnosti. Předložené důkazy obsahovaly zejména nominační dopisy s podpisem prezidenta žalobce, schvalovací dokumenty k investicím, které jsou podepsané prezidentem žalobce, nebo činnost oddělení žalobce zaměřené na vyjednávání se zákazníky – Customer support. Odpověď č. 15 k výzvě správce daně z 1. 6. 2020 dále obsahovala popis funkce prezidenta a viceprezidenta dokládající odpovědnost těchto osob za řízení žalobce. Předložené listinné důkazy dále obsahují interní i externí dokumentaci o obchodním vedení žalobce prezidentem. Jedná se o kolektivní smlouvu s odborovou organizací KOVO Futaba Czech ze dne 31. 3. 2016, v níž se žalobce reprezentovaný prezidentem (viz čl. 1 kolektivní smlouvy) zavázal k plnění sjednaných závazků vůči zaměstnancům, a další interní politiky v personální oblasti (KPI and Document Classification: KPMG Confidential 18 Department Policy (2016), Risk Management (2016), Company Policy (2016)), to vše podepsané prezidentem, apod. V odvolacím řízení žalobce dále odkázal na dokumentaci zachycující cenová vyjednávání prezidenta žalobce a dalších zaměstnanců žalobce z oddělení Customer Support se zákazníky – koncernem PSA a společnostmi TME. Tito jednali o odkladu aplikace slev na výrobky žalobce dodávané těmto zákazníkům. Zároveň žalobce konkrétně prokázal existenci dalších jednání, kterých se aktivně účastnil jak prezident žalobce, tak tým z oddělení Customer Support. Jde například o e-mailovou komunikaci s odběratelem TME, s nímž žalobce diskutoval možnost změny dohodnuté ceny za odebírané výrobky.
31. Všechny dokumenty dle žalobce jednoznačně prokazují, že tehdejší prezident žalobce a další jeho vrcholový management, činil klíčová obchodní rozhodnutí a vykonával operativní řízení. Žalobce tak sám vykonával rozhodující nebo spolurozhodující roli v řadě klíčových funkcí a měl buď plnou nebo alespoň sdílenou kontrolu nad veškerými podnikatelskými riziky, která s jeho podnikáním souvisí. Vedení žalobce mělo plné

oprávnění o těchto rizicích rozhodovat a vhodně na ně reagovat. Ostatně jen takový postup je v souladu s ustanovením § 195 odst. 1 ZOK, podle kterého náleží obchodní vedení Futaba Czech, s.r.o. výhradně jednatelům. V souladu s tím také bylo vykonáváno přímo jednateli žalobce, na jejich osobní odpovědnost, na základě jejich vůle a v rámci všech povinností aplikovatelných na statutární orgány dle právních předpisů České republiky.

32. Příkladem reakce na existující rizika ze strany vedení je dle žalobce postupná diverzifikace zákazníků, neboť se dřívější orientace na jednoho velkého zákazníka (TPCA) ukázala jako neefektivní z hlediska využití kapacit. Z vlastní iniciativy žalobce (jeho statutárního orgánu) došlo k řadě jednání s novými zákazníky a následnému rozšíření počtu zákazníků, a tím i snížení rizika nevyužitých kapacit. To se projevilo pozitivně i na hospodářských výsledcích. Žalobce tak v průběhu řízení tvrdil a prokázal, že je výrobcem se smíšeným profilem, který vykonává nebo se významně podílí na řadě klíčových funkcí typických pro obchodní činnost dodavatele v automobilovém průmyslu. Vyjma výzkumu a vývoje žalobce vykonává nebo se podílí v zásadě na všech funkcích, které ovlivňují tvorbu hodnoty v hodnotovém řetězci a výslednou ziskovost výrobní společnosti.
33. Žalovaný a správce daně roli žalobce v hodnotovém řetězci dle jeho názoru zcela upozaďují a jeho FaR profil degradují na smluvního výrobce, který vykonává pouze velmi omezené funkce. Žalovaný však neprokázal, že mezi žalobcem a jeho mateřskou společností existoval jakýkoliv vztah závislosti, podřízenosti či ovládnutí. Podle žalobce totiž správce daně vliv skupinové strategie na tvorbu hodnoty v hodnotovém řetězci přecenil. Kvůli funkci strategického řízení tak přiřazuje mateřské společnosti mnohem větší podíl na vykonávaných funkcích a nesených rizicích, než jí náleží.
34. Žalobce odkázal na Směrnici OECD, konkrétně z bodu 1.76 Směrnice, který se věnuje strategickým funkcím a rizikům v rámci transakcí spojených podniků. Dle tohoto bodu: *„Kontrola specifického rizika v rámci transakce se zaměřuje na rozhodování stran transakce ve vztahu k danému riziku, které v rámci dané transakce vzniká. Tím však není řečeno, že v rámci skupiny nadnárodních podniků nemohou mít jiné strany transakce účast na stanovování obecných strategií, které jsou podstatné pro převzetí a kontrolu specifických, v rámci transakce identifikovaných, rizik, aniž by takovéto stanovování strategií samo o sobě představovalo rozhodovací proces. Správní rada a výkonné výbory skupiny mohou např. stanovit míru rizika, kterou je skupina jako celek připravena akceptovat s cílem dosáhnout obchodních cílů a dále stanovit určitý regulační rámec pro kontrolu a nahlášení rizik vzniklých činností společnosti“.* Bod 1.66 Směrnice OECD dále uvádí, že *„Pouhá formalizace výsledku rozhodování, například ve formě schůzí pořádaných k formálnímu odsouhlasení rozhodnutí provedených v jiných místech, zápisů ze zasedání představenstva a podpisu dokumentů týkajících se těchto rozhodnutí, ani nastavení podnikové politiky, která je pro dané riziko relevantní (viz bod 1.76 Směrnice výše), se nepovažují za provádění rozhodovací funkce dostatečně postačující k prokázání kontroly nad rizikem“.*
35. Žalovaný dle žalobce účelově dovozuje ovlivňování ekonomické činnosti žalobce ze strany mateřské společnosti prostřednictvím tehdejšího vrcholného managementu žalobce, neboť tyto osoby byly zaměstnanci mateřské společnosti vyslaní k žalobci. Žalovaný však žádným způsobem neprokázal, že vyjednávání se zákazníky, nákup, operativní či investiční rozhodování, tedy klíčové funkce pro podnikání žalobce, za něj činila mateřská společnost. Žalobce nijak nezastírá, že v jeho vedení pracovali zaměstnanci mateřské společnosti přidělení na základě smluvního vztahu mezi ní a žalobcem, to však samo o

osobě nedokládá, že tyto osoby jednaly podle pokynů mateřské společnosti nebo na ní byly jakkoliv závislé. Naopak mezi jednateli a žalobcem vznikl vztah odpovídající vztahu mezi právnickou osobou a členy jejího statutárního orgánu, a to na základě jmenování příslušných osob valnou hromadou. Tyto závěry se analogicky projevují např. v nedávné judikatuře Nejvyššího soudu ohledně tzv. souběhu, kdy je co do úpravy vztahu mezi právnickou osobou a jejím statutárním orgánem využito smlouvy uzavřené dle pracovněprávních předpisů. Ve smyslu judikatury Nejvyššího soudu se v takovém případě neuplatní ustanovení smlouvy, jež odporují kogentním ustanovením ZOK. Chtěl-li v této souvislosti žalovaný činit jakékoliv závěry o závislosti vedení žalobce na mateřské společnosti, měl označit konkrétní pokyny udělené mateřskou společností nebo konkrétní kroky vedení žalobce, které tuto závislost prokazují. Pokud tak neučinil, neunesl své důkazní břemeno, které jej v případě přehodnocení funkčního a rizikového profilu žalobce tíží.

36. Nakonec je podle žalobce nepřipadná i poznámka žalovaného o koncernovém řízení. Skupina Futaba totiž koncern není. Koncernové řízení pak nelze dovodit ani z jednání žalobce, jeho zástupců či mateřské společnosti. Nepříznivé provozní výsledky žalobce nelze automaticky považovat za újmu způsobenou jí mateřskou společností či skupinou. Žalobce totiž nikdy neobdržel od mateřské společnosti konkrétní pokyn (například příkaz dodávat zákazníkovi za nevýhodné ceny, nebo přestat s dodávkami a přeměrovat je do skupiny), který by takovou újmu způsobil. Žalovaný tak nikdy přímo netvrdil, že je žalobce součástí koncernu nebo jakým způsobem měla mateřská společnost újmu žalobci způsobit, a proto ani neunesl své důkazní břemeno ohledně tvrzeného koncernového řízení. Nemohl tak na základě těchto skutečností konstatovat závislost žalobce na mateřské společnosti, ani určit referenční cenu pro tento model.
37. Žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, že nemohl nést odpovídající rizika, neboť je nebyl schopen bez podpory mateřské společnosti financovat. Ani dlouhodobé dosahování ztrát nevypovídá nic o schopnosti žalobce generovat dostatečné cash-flow na to, aby bez problémů hradil své závazky. Cash-flow žalobce však žalovaný nijak nezkoumá. Navíc zdůraznil, že své závazky vůči bankovním institucím vždy řádně plnil, a tudíž garance mateřské společnosti nikdy nevyužil.
38. Důkazní nouze je evidentní i z vyjádření žalovaného, které uvádí „Odvolatel nedoložil žádnými relevantními důkazy, že by bez poskytnutí záruky mateřskou společností (případně „skupinové záruky“) získal bankovní úvěr či si zajistil potřebné finanční prostředky z jiných zdrojů, když dlouhodobě negeneroval potřebné finanční zdroje na další financování své výrobní činnosti.“ Jakým způsobem žalovaný posuzoval, zda žalobce generuje či negeneruje potřebné finanční zdroje, když analyzoval pouze vývoj ztrát, není z napadeného rozhodnutí zřejmé. V rámci daňové kontroly žalobce podrobně popsal způsob, jak je zajišťována funkce financování. Do kompetencí žalobce patří sjednávání podmínek s jednotlivými bankami, žalobce si samostatně zajišťuje finanční agendu a rozhoduje např. i o čerpání úvěru v rámci sjednaného úvěrového rámce. Do kompetence mateřské společnosti náleží pouze kroky strategického charakteru, jako je schválení navýšení úvěrového rámce nebo sjednání nového úvěru. Žalovaný, zakládá finanční závislost na domněnce, že žalobce by žádný úvěr od banky bez záruky mateřské společnosti neobdržel. K tomuto závěru ovšem opět nepředložil jediný důkaz (např. posouzení nezávislou bankou). Žalobce několikrát zdůraznil, že poskytování bankovních záruk je v rámci nadnárodních skupin zcela běžné a v souladu se směrnicí OECD.

Stanovení vah u funkční a rizikové analýzy (analýzy hodnotového řetězce)

39. Žalobce uvedl, že v průběhu daňové kontroly předložil na žádost správce daně analýzu hodnotového řetězce s přidělením vah dle jejich významnosti a to v odpovědi na Výzvu ze dne 12. 3. 2021. Vzhledem k většímu množství vykonávaných funkcí a nesených rizik byly za účelem přehlednění analýzy některé funkce a rizika, které byly použity v rámci dokumentace převodních cen, sloučeny. Funkce a rizika byly dle svého charakteru dále rozděleny do více kategorií (1. výroba; 2. strategie, prodej a marketing; a 3. výzkum a vývoj). Váha tak byla přiřazena jak dané kategorii, tak i jednotlivým funkcím/rizikům v dané kategorii (kromě funkce R&D, kde nefiguruje tolik podřazených funkcí, a složené vážení tedy nebylo potřeba). Použité dvojí vážení tak umožnilo dostatečně odlišit významnost jednotlivých funkcí a rizik. Bez tohoto rozdělení a dvojího vážení by byly rozdíl mezi jednotlivými funkcemi vzhledem k jejich množství minimální. Výsledkem analýzy podle žalobce bylo rozdělení funkcí jednotlivých kategoriích v poměru 50 %:35 %:15 %, kdy nejvyšší váha byla přiřazena agregované funkci výroby, naopak nejmenší váha byla přidělena funkci výzkumu a vývoje.
40. Správce daně upravil analýzu hodnotového řetězce předloženou žalobcem, nejen co se týče přesunu většiny funkcí a rizik na mateřskou společnost, ale také zásadně změnil celkové rozdělení vah mezi agregovanou funkci výroby, agregovanou funkci strategie, prodeje a marketingu a funkci výzkumu a vývoje. Funkci výzkumu a vývoje přidělil celkem 50% váhu z celkové hodnoty (100 %) vykonávaných funkcí. U agregované funkce výroby (zahrnující hlavně výrobu, nákup, kontrolu kvality a logistiku) správce daně změnil váhu původně přidělenou žalobcem z 50 % na 15 %. Na dílčí funkci výroby tak připadlo jen 7,5 % hodnoty ze 100 možných (přičemž zbývajících 7,5 % správce daně rozdělil mezi ostatní výrobní funkce (nákup materiálu, kvalita, logistika). Tyto závěry žalovaný bez dalšího přijal.
41. Žalobce zdůraznil, že určená váha funkce výzkumu a vývoje v hodnotovém řetězci je však zcela v rozporu s obchodním modelem žalobce i celé skupiny Futaba. Žalobce nevyrobí výrobky pro koncové spotřebitele ani svým odběratelům nedodává žádnou zcela unikátní součástku, u níž by byla hodnota tvořena primárně výzkumem a vývojem. V celkovém kontextu nemá funkce výzkumu a vývoje pro žalobce ani skupinu v žádném případě vyšší váhu, než funkce výroby. Důvodem je skutečnost, že výroba žalobce – nosné konstrukce, karoserie a výfukové systémy (zpracování plechů) – je z hlediska potřeby inovací mnohem méně časově i finančně náročná ve srovnání s jinými výrobci dílů v automobilovém průmyslu (např. motor, LED světla, přístrojová deska). Skupina Futaba se prezentuje především jako dynamický výrobce automobilových dílů a na funkční a kvalitní výrobě je postavena celková úspěšnost celé skupiny. Díky výrobě a výrobním závodům, které má skupina Futaba po celém světě, zaujímá Futaba v tomto průmyslu významné místo. Je to právě výroba, která generuje veškeré výnosy skupiny. Funkce výzkumu a vývoje tak v tomto kontextu nemůže mít více než trojnásobnou váhu oproti agregované (!) funkci výroby (50 % x 15 %), jak dovedl žalovaný. K tvorbě zisku v hodnotovém řetězci žalobce takovou měrou výzkum a vývoj nepřispívá. K tomu žalovaný ve svých úvahách a stanovení vah rovněž zcela pominul skutečnost, že za funkci výzkumu a vývoje hradí žalobce samostatnou odměnu, která je tržní, což ostatně správce daně potvrdil. Nemá tak logické opodstatnění, aby celou funkci nesla jen mateřská společnost, neboť se na ní podílí (právě hrazenými licenčními poplatky) i žalobce. Přitom žalovaný ani své závěry nijak konkrétně nedokládá výpočtem či odborným posudkem. Přidělení konkrétních

procentních vah k funkcím nelze učinit na základě názoru orgánů finanční správy ohledně vlivu, jaké mají jednotlivé funkce na vytváření hodnoty v hodnotovém řetězci konkrétní společnosti/skupiny.

Referenční cena

42. Žalobce měl za to, že žalovaný při výběru referenční ceny pochybil, neboť v rozporu s metodikou vyplývající ze Směrnice OECD upřednostnil na případ žalobce nepřímou metodu určení referenční ceny, namísto toho, aby pomocí přímých metod ověřil hlavní transakce, do kterých žalobce vstupoval. Přinejmenším měl okomentovat, z jakého důvodu podle něj nelze využít preferované přímé metody (transakční přístup – tj. individuální posouzení každé transakce jednotlivě), které žalobce jako vhodnější použil k obhájení převodní ceny v TP Dokumentaci (konkrétně v případě prodeje výrobků, licenčních poplatků a globálních služeb) a je podle něho vhodnější použít nepřímou metodu (tzv. agregovaný přístup, kdy je posuzována celková ziskovost společnosti namísto jednotlivých transakcí). Správce daně uvádí, že agregovaný přístup zvolil v souladu s metodou obhájení převodních cen, jakou si určil sám žalobce. Žalovaný se k tomuto přístupu více nevyjádřil.
43. Tvrzení správce daně, že při aplikaci agregovaného přístupu a TNMM metody vyšel ze způsobu určení převodní ceny využitého v TP Dokumentaci žalobce, je proto zavádějící, neboť se rozhodně nejedná o jedinou či hlavní metodu, kterou žalobce pro obhájení převodních cen použil. Naopak použil jich více, jak ostatně předpokládá i judikatura NSS, na kterou Žalobce odkazuje v kap. 3 této žaloby. Při použití metody srovnatelné nezávislé ceny žalobce prokázal, že prodejní ceny sjednané mezi ním a s ním spojenými osobami byly tržně obvyklé. Zároveň v Kapitole 10.3 a 10.4 TP Dokumentace byla samostatně posouzena sjednaná cena rovněž u transakcí vztahujících se k licenčním poplatkům a službám globální podpory prodeje, kde rovněž nebyl shledán rozpor s principem tržního odstupu. Co se týká stanovené ceny u licenčních poplatků, tu správce daně dokonce považoval za tržně obvyklou. Je tak s podivem, zejména s ohledem na jeho závěry učiněné ve vztahu k funkci výzkumu a vývoje v rámci funkční a rizikové analýzy, že následně tyto své poznatky nijak nepromítl.
44. Fiktivní transakce vycházející z celkové ziskovosti žalobce tak, jak ji definoval žalovaný a Správce daně, zcela jistě zahrnuje jak transakci prodeje výrobků odběratelům, tak platbu licenčních poplatků a služby globální podpory prodeje. Vzhledem k tomu, že u těchto transakcí žalobce prokázal, že v nich sjednané ceny byly tržně obvyklé, měl žalovaný přinejmenším zhodnotit, zda je aplikace agregovaného přístupu a metody TNMM vhodná a jediná možná. Pokud totiž vedle této metody existují ještě jiné metody, které mají jiný (mírnější) dopad na daňovou povinnost žalobce, měl by žalovaný pro určení referenční ceny zvolit tyto metody nebo je s metodou TNMM zkombinovat. Mohl také tyto metody jako nevhodné vyloučit. Takové zhodnocení však z napadeného rozhodnutí není patrné.
45. Žalovaný dále dle žalobce chyboval při aplikaci výsledků srovnávací analýzy na případ žalobce. Za účelem aplikace metody TNMM nejprve správce daně upravil srovnávací analýzu, na základě které porovnával provozní ziskovost žalobce s provozní ziskovostí dosahovanou srovnatelnými společnostmi zahrnutými do srovnávací analýzy. Žalovaným určená referenční cena však nesplňuje požadavky judikatury NSS, neboť spodní kvartil vážených průměrů ziskovostí, který žalovaný označil za referenční cenu, nepředstavuje nejnížší a pro žalobce nejpriznivější hodnotou zjištěného cenového rozpětí. Tuto hodnotu představovala v rámci provedené srovnávací analýzy nejnížší hodnota provozní ziskovosti

dosažená srovnatelným nezávislým subjektem. Při aplikaci této hodnoty je na první pohled patrné, že ziskovost žalobce byla vyšší, tudíž nelze uzavřít, že byla sjednaná cena, resp. celková dosažená ziskovost žalobce, netržní. Žalobce přitom odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 10 Afs 104/2018 – 40, cit.: „NSS především odmítá, že by závěry správce daně byly vnitřně rozporné. Správce daně prováděl dokazování skutečně komplexně, a to důkazy k nájemnému u nemovitostí dle něho srovnatelných, ale též znaleckým posudkem znalce Ing. L. a stanoviskem Mgr. B., jehož oborem činnosti je od roku 1991 realitní činnost, správa a údržba nemovitostí. Dle znalce bylo obvyklé tržní nájemné 650 Kč za 1 m²/rok, dle Mgr. B. v rozmezí od 450 do 600 Kč za 1 m²/rok. Na základě údajů z nájmu dle správce daně srovnatelných nemovitostí se cena v rozhodném období pohybovala v rozmezí od 320 Kč za 1 m²/rok do 1060 Kč za 1 m²/rok. Správce daně proto stanovil cenu na dolní hranici cenového rozpětí, tedy ve výši 320 Kč za 1 m²/rok bez DPH, coby cenu sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. To ostatně krajský soud rekapituluje a vysvětluje na s. 11 až 13 rozsudku. NSS zdůrazňuje, že správce daně postupoval správně, neboť z velmi variabilních údajů o obvyklé ceně nájemného v daném místě a čase vzal v potaz údaj pro stěžovatele naprosto nejvštrícnější...“ Obdobné závěry vyplývají z rozsudku NSS č.j. 5 Afs 194/2015-34, z něhož lze také dovozovat, že při stanovení obvyklé ceny je třeba brát v úvahu celkové zjištěné cenové rozpětí vymezené nejvyšší a nejnižší srovnatelnou cenou. V předmětném rozsudku NSS potvrdil přístup, kdy „výše obvyklé ceny byla následně upravena s ohledem na zjištěné cenové rozpětí a doměřená daň a daňová ztráta byla upravena za použití nejnižší zjištěné ziskové přírážky“ a „bylo přitom přihlédnuto k mezní hodnotě, která byla pro stěžovatele nejvýhodnější, neboť pokud by stěžovatel stanovil převodní cenu se ziskovou přírážkou na této nejnižší možné hranici, splnil by podmínku srovnatelnosti cen stanovených mezi spojenými subjekty a subjekty nezávislými.“

46. Aplikací přístupu pro daňový subjekt nejvýhodnější hodnoty lze dospět k závěru, že spodní hranici rozpětí tržní provozní ziskovosti může být minimum víceletých průměrů a není bez dalšího zdůvodnění ani vyloučeno, aby jí bylo dokonce i minimum dosažené kteroukoliv z vybraných srovnatelných společností v některé části referenčního období (Žalovaným stanovené roky 2014 – 2016).
47. Na stejnou hodnotu NCPM jako dosáhl žalobce (upravená NCPM ve výši -0,35 %) nedosáhla ziskovost hned tří z dvanácti správcem daně vybraných srovnatelných společností. Konkrétně společnost ZAKLADY METALOWE POSTEP S.A. má v roce 2015 ziskovost -4,17 % a společnosti MANUFACTURAS CRUCE SA, resp. FRATELLI MARTINELLI S.P.A., mají v roce 2014 ziskovost -0,50 %, resp. -6,73 %. Jedna společnost pak měla v roce 2016 podobnou ziskovost jako žalobce. Jde o společnost HERMANOS JIMENEZ GOMEZ SL, která má v roce 2016 ziskovost -0,34 %.
48. Skutečnost, že nejnižší hodnota provozní ziskovosti dosažená srovnatelným nezávislým subjektem v roce 2016 je podobná se ziskovostí žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období 2016 (-0,35 %) a v referenčním období 2014-2016 dosahují nižší ziskovosti hned tři další společnosti, prokazuje, že ziskovost žalobce v období 16/17 nijak nevybočuje z obvyklého tržního rozpětí. Ceny sjednané mezi spojenými osobami se tak v nyní posuzovaném případě neliší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami za obdobných, či stejných podmínek v běžných obchodních vztazích.

Mimořádné vlivy

49. Žalobce vyslovil přesvědčení, že v průběhu daňového řízení prokázal existenci mimořádných vlivů, které ovlivňovaly jeho provozní výsledek hospodaření, a proto měl žalovaný tento vliv promítnout do svého výsledného hodnocení, a to v plné výši. Směrnice OECD přitom doporučuje, aby v těch případech, kdy je to možné a jsou k dispozici potřebné informace, byly provedeny úpravy, díky kterým bude dosaženo větší srovnatelnosti cen ve sledované a nezávislé transakci. Kromě zohlednění distribuce funkcí a rizik by podle Směrnice OECD měly být výsledky očištěny například také o významné nesrovnatelné transakce.
50. Ziskovost žalobce v období 16/17 ovlivňovalo více mimořádných vlivů. Žalobce v daňovém řízení pět z nich označil a vyčíslil jejich dopad na svoji ziskovost. Tím prokázal důvody, pro které nedosáhl stejné ziskovosti jako některé nezávislé společnosti akceptované žalovaným.

Nesprávné posouzení dopadu akceptovaných vlivů na ztrátu žalobce

51. Mezi vlivy, jejichž existenci žalovaný akceptoval, avšak zmenšil jejich dopad na ztrátu žalobce, je vliv nevyužité kapacity ve výši 77 791 tis. Kč a vliv zvýšených mzdových nákladů ve výši 8 325 tis. Kč (respektive 8 085 tis. Kč). Mezi stranami je sporný pouze dopad těchto vlivů (jeho výše), nikoliv skutečnost, že na výsledek hospodaření žalobce tyto mimořádné vlivy působily.
52. Žalobce uvedl, že vykonával většinu funkcí jako nezávislý podnik, anebo se na jejich výkonu zásadně podílel, a proto mohl nést všechna rizika spojená se svým podnikáním. Z tohoto důvodu také mohl plně nést rizika spojená s mimořádnými vlivy, které na jeho podnikání v období 16/17 působily. Důvody pro poměrné krácení dopadů z mimořádných vlivů dle výsledků analýzy hodnotového řetězce nejsou podle žalobce správné. Žalobce požaduje daný postup za nelogický. Není totiž racionální, aby žalovaný upravoval dopad vícenákladů vzniklých ve výrobní oblasti podle výsledků celé analýzy hodnotového řetězce – tj. při zohlednění prodejní činnosti či činnosti výzkumu a vývoje. Žalovaný měl u obou mimořádných vlivů akceptovat dopad na výsledek hospodaření v žalobcem uvedené (plné) výši. Napadené rozhodnutí by mu z tohoto důvodu mělo být vráceno k dalšímu řízení, aby své rozhodnutí v této části doplnil.
53. Žalovaný zcela odmítl zohlednit dopad dalších vlivů, které žalobce prokázal a vyčíslil, a to vliv dlouhodobých kontraktů a vlivy zvýšených nákladů na třídění a šrotování, jež souvisí s bezprecedentní situací na trhu práce, která v období 16/17 nastala. Zákazníky žalobce jsou automobilky, které mají při uzavírání smluv velmi silnou vyjednávací pozici. Při cenovém jednání si tak vybrané automobilky mimo jiné vymohly některé dodatečné slevy, které snižují prodejní cenu žalobce v průběhu životního cyklu výrobku. Poskytnutí slev je v každém případě individuální a závisí především na vyjednávací pozici konkrétního dodavatele vůči konkrétnímu zákazníkovi i typu výrobků a jejich objemech, které žalobce automobilce dodává. Žalobce má z tohoto důvodu za to, že vliv slev nelze zobecnit (nepůsobí na všechny dodavatele automobilek stejně), a proto je nutné jej v rámci snahy o co nejpřesnějšího porovnání ziskovosti dosažené žalobcem a vybraným vzorkem referenčních společností ziskovost žalobce eliminovat. Vzhledem k tomu, kolik faktorů má vliv na výslednou cenu, se jeví jako velmi nepravděpodobné, že by byly všechny společnosti zahrnuté ve srovnávací analýze ovlivněny poskytovanými slevami stejně. Samotný fakt, že žalobce o slevě věděl dopředu a mohl s ní dopředu kalkulovat, sám o sobě neznamena, že se nemůže jednat o mimořádný vliv. Mimořádnost je zde dána tím, že slevy

v určité výši nejsou poskytovány plošně, a tudíž působí na různé subjekty z automobilového průmyslu různě. Žalobce v daňovém řízení předložil důkazy dokládající, jak se skutečně poskytnuté slevy liší mezi jednotlivými odběrateli, čímž prokázal, že nelze bez dalšího předpokládat, že všechny subjekty budou dodatečné slevy poskytovat či je budou poskytovat v obdobné výši. Dále tímto důkazem žalobce doložil žalovanému, jak se mohou (i výrazně) lišit skutečné slevy od původně sjednaných. To jasně prokazuje, že hodnotu dodatečné slevy nelze jednoznačně plánovat, což indikuje její mimořádný charakter. Argumentace žalovaného, který pouze z důvodu, že vybraný vzorek referenčních společností zahrnuje dodavatele v automobilovém průmyslu, odmítl zohlednit vliv dodatečných slev, tak není správná.

54. Žalobce uvedl, že musel ve zkoumaném období 16/17 čelit nepříznivému vývoji na českém trhu práce. To ostatně potvrdil i správce daně, když za mimořádný vliv uznal vyšší mzdové náklady, které s tímto stavem také souvisely. Zvýšené mzdové náklady byly důsledkem napjaté situace na trhu práce, na kterém chyběli kvalifikovaní zaměstnanci. S touto situací pak obdobně souvisely zvýšené náklady na třídění a šrotování žalobce, protože noví a nekvalifikovaní pracovníci vyrobili větší množství zmetků, které nebylo možné dodat (ani fakturovat) zákazníkům, respektive v případě zjištěných závad je bylo nutné od zákazníků stáhnout a přetřídit. Tyto náklady tak šly plně k tíži žalobce. Směrnice OECD pamatuje na vliv takovýchto neefektivit a přímo je zmiňuje jako důvod, pro který mohou u daňového subjektu vznikat ztráty, za které je tento plně odpovědný. Nepříznivá situace na trhu práce ve svém důsledku pro žalobce znamenala zvýšený konkurenční boj o kvalitní pracovní síly s dalšími firmami v regionu Vysočina, který vyústil ve zvýšenou fluktuaci pracovníků a zapříčinil problémy s kvalitou. Žalobce předložil správci daně i řadu svých interních statistik, ze kterých plyne významný nárůst agenturních nezkušených zaměstnanců (o 31% v období 16/17 oproti minulému období), i významná fluktuace kmenových zaměstnanců. Ta se meziročně zvýšila téměř o 78 %. Stejně tak žalobce doložil důkazy, které vyčíslují vliv nepříznivé situace na trhu práce na zvýšené náklady na šrotování a třídění. Žalobce tak měl za to, že prokázal působení mimořádného vlivu na svoji ziskovost, a unesl tak své důkazní břemeno ve vztahu k rozdílům své ziskovosti a referenční ziskovosti, kterou měl podle žalovaného dosáhnout.

III. Vyjádření žalovaného

55. Žalovaný uvedl, že předmětem sporu je otázka důvodnosti a správnosti aplikace pravidla převodních cen dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Správce daně v dané kauze jednak prokázal, že mateřská společnost a žalobce představují spojené osoby ve smyslu tohoto ustanovení. Dále bylo prokázáno, že žalobce je výrobce s omezenými funkcemi a riziky, neboť zásadní funkce strategického řízení, plánování, vyjednávání se zákazníky či cenotvorba, byla vykonávána či přímo řízena mateřskou společností, a to prostřednictvím zaměstnanců vrcholového managementu (viz body [77] a násl. napadeného rozhodnutí). Tudíž nesl rizika, v tomto případě ztrátu z provozní činnosti, která mu nepříslušela. V této souvislosti žalovaný především poukazuje na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, sp. zn. 7 Afs 398/2019, ve věci Aisan Industry Czech, s.r.o., z nichž lze dovodit, že mateřská společnost, jež určuje funkce a rizika dceřiné společnosti, by také měla kompenzovat jí postupovaná rizika, a tedy za realizaci ztrátové výroby poskytnout příslušnou kompenzaci.

56. Žalovaný uvedl, že správce daně ověřil soulad obchodních transakcí žalobce s principem tržního odstupu prostřednictvím metody TNMM, s využitím (ve shodě s TP dokumentací) agregovaného přístupu, kdy se hodnotí celková ziskovost subjektu, přičemž testovací stranou byl zvolen právě žalobce (coby strana s méně komplexním a rizikovým profilem). Referenčním obdobím bylo (shodně se žalobcem) zvoleno období 2014-2016. Následně správce daně porovnal dosažený výsledek hospodaření z výrobní činnosti žalobce s tržně obvyklou hodnotou odpovídajícího zisku u srovnatelných nezávislých subjektů v rámci referenčního období (z databáze Orbis) s tím, že ziskovost z výrobní činnosti žalobce neodpovídá tržně obvyklé ziskovosti, které by dosáhly nespojené osoby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (viz bod [54] napadeného rozhodnutí). Žalovaný poukázal na body [54] a [55] napadeného rozhodnutí, kde správce daně akceptoval námitky žalobce a upravil hodnoty ziskovosti.
57. Žalovaný má za to, že v rámci daňového řízení dostatečně prokázal, a tedy unesl důkazní břemeno, ohledně naplnění podmínek pro úpravu základu daně žalobce podle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, s tím, že vzhledem k FaR profilu žalobce (výrobce s omezenými funkcemi a riziky), měl být žalobci v předmětném zdaňovacím období kompenzován mateřskou společností rozdíl mezi dosaženou a tržně obvyklou ziskovostí srovnatelných nespojených společností, a to ve výši 89.544.540 Kč.

ad B) K věcné nesprávnosti napadeného rozhodnutí

K transakci mezi spojenými osobami

58. Ze spisového materiálu dle žalovaného vyplynulo (viz bod [2] napadeného rozhodnutí), že žalobce byl v předmětném zdaňovacím období (i nadále je) součástí skupiny Futaba, jejichž subjekty vyrábí a prodávají montážní díly pro výrobu automobilů a jiných vozidel, díly kancelářské techniky a díly svářecích nástrojů, a které jsou sdruženy pod mateřskou společností (85% podíl na základním kapitálu žalobce). V tomto ohledu je tedy nesporné, že žalobce a mateřská společnost jsou spojenými osobami ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Žalobce primárně vykonává výrobní činnosti pro spojené i nespojené osoby pomocí technologie a know-how ve vlastnictví mateřské společnosti, přičemž spoléhá na její podporu v oblasti výzkumu a vývoje, rozhodování a částečnou podporu při vyjednávání s odběrateli a v oblasti marketingu. Správce daně následně správní úvahou dospěl k závěru, že mateřská společnost zajišťovala přímé strategické řízení a dlouhodobé plánování a management. O této skutečnosti svědčí především personální propojenost, tj. že pozice vrcholného managementu žalobce (mj. prezident a viceprezident) byly obsazeny japonskými pracovníky vyslanými mateřskou společností (na základě smlouvy IHOL), přičemž nad nimi již nebyla žádná pozice, ze které by mohli být ze strany daňového subjektu uvedeni japonské pracovníci reálně řízení (blíže viz Zpráva DK str. 16 a násl.). Žalovaný pro dokreslení situace poukazuje na to, že pozici prezidenta (v předmětném zdaňovacím období zastával pan H. N., který současně zastával i funkci jednatele žalobce), byla pozice nejvýše postavená v rámci zaměstnanců společnosti. S ohledem na právní formu žalobce (tj. společnost s ručením omezeným) má rozhodovací pravomoc nad pozicí prezidenta či jednatele již jen valná hromada společníků, přitom většinovým společníkem žalobce byla mateřská společnost, tedy tatáž entita, která prezidenta (a současně jednatele) spolu s dalšími pracovníky vyslala. Z uvedeného kontextu je tak dle žalovaného očividné, že mateřská společnost byla, co do kompetencí a rozhodovacích pravomocí, nadřazenou entitou žalobce (viz body [114] a [115] napadeného rozhodnutí, str. 18 Zprávy DK).

Správním úvahou pak byla transakce – výrobní činnost vykonávaná pro mateřskou společnost, coby řídicí entitu, označena za fiktivní – hypotetickou službu, ústící ve ztrátovou výrobu. V této souvislosti žalovaný poukazuje na to, že žalobce sice prodával výrobky spojeným osobám i nezávislým stranám, nicméně veškerá jím realizovaná výroba vycházela ze zakázek a objednávek obdržných na základě vyjednávání a z titulu rozhodovacích pravomocí mateřské společnosti, která vykonávala funkce strategické plánování, vyjednávání se zákazníky či cenotvorby, které měla pod svou kontrolou.

59. Žalovaný tak měl za to, že bylo relevantním způsobem prokázáno a zdůvodněno, že žalobce neměl plnou kontrolu ani rozhodovací kompetenci v otázkách strategického řízení a rozhodování, a nemohl tedy nést veškerá rizika s tím související, protože neměl v plné míře nést ztrátu (potažmo zisk), který z jím vykonávané podnikatelské činnosti za těchto podmínek vznikl.

K funkčnímu a rizikovému profilu

60. Žalovaný uvedl, že vztah mezi žalobcem a mateřskou společností (tj. spojené osoby ve skupině Futaba) lze označit jako řízenou transakci komplexní výroby prováděnou žalobcem, neboť byl fakticky ovládán a řízen mateřskou společností, a to konkrétně prostřednictvím svých zaměstnanců, jež zastávaly u žalobce vrcholové manažerské funkce. Správce daně následně z předložených podkladů vyhodnotil, že FaR žalobce neodpovídá závěrům v TP dokumentaci (tj. že žalobce by měl nést plně riziko nevyužití kapacity a cenové riziko), ale naopak je lze označit jako výrobce s omezenými funkcemi a riziky, jehož podnikatelská činnost není plnohodnotně a samostatně řízena vlastními rozhodnutími, nýbrž je zásadně ovlivněna mateřskou společností, jež vykonávala funkce strategického plánování, vyjednávání se zákazníky nebo cenotvorbu, a tyto i kontrolovala.
61. K námitce žalobce vztahující k neprokázání ovlivňování klíčových funkcí mateřskou společností, žalovaný uvedl, že žalobce neměl všechny funkce a rizika plně a výhradně pod svou kontrolou, když strategické řízení vykonávala mateřská společnost zejména přes vyslané pracovníky, a to především v otázkách strategie a rozhodování. Žalovaný pro dokreslení personální propojenosti (tj. vyslaných pracovníků) ve vazbě na přímé dlouhodobé kontroly v řízení žalobce opětovně poukazoval například na to, že někteří jednatelé žalobce zastávající řídicí vrcholové funkce zároveň zastávali i vrcholové funkce v mateřské společnosti, jakož i v jiných společnostech ve skupině Futaba, tudíž vliv mateřské společnosti vůči žalobci je více než zřejmý. K důkazním prostředkům předloženým žalobcem na podporu jeho nezávislosti na mateřské společnosti v otázce rozhodování v klíčových funkcích, jakož i kontroly nad veškerými riziky, žalovaný uvedl, že tyto důkazní prostředky de facto podpořily správním úvahou správce daně (kterou žalovaný zcela aproboval) o tom, že žalobce neměl plnou kontrolu a rozhodovací kompetenci v otázkách strategického řízení a rozhodování, a nemohl tedy nést veškerá rizika s tím související.
62. Co se týče námítky žalobce, že správce daně přecenil vliv skupinové strategie na tvorbu hodnoty v hodnotovém řetězci, žalovaný uvedl, že rozdělení funkcí a rizik bylo primárně posouzeno na základě tvrzení žalobce uvedených v TP dokumentaci, a dále schvalovacích dokumentů, nominačních dopisů, Smlouvy FGSP, z nichž vyplynulo, že žalobce vykonával v největší míře funkce v kategorii výroby, a naopak funkce strategie, prodeje a marketingu byly ve velké míře neneseny právě mateřskou společností. Funkce zařazené do kategorie výzkum a vývoj žalobce nenesl, tyto byly stejným dílem rozděleny mezi mateřskou společnost a zákazníky. Ve vztahu k předložené FaR analýze správce daně

dospěl rovněž k závěru, že není v souladu s ekonomickou podstatou transakce, aby mateřská společnost vykonávala z pohledu posuzované transakce funkce zařazené do kategorie strategie, prodeje a marketingu a současně nenesla přiměřeně související tržní a ostatní rizika.

63. Co se týče námitky žalobce ve vztahu k financování mateřskou společností, žalovaný uvedl, že žalobce dlouhodobě vykazoval v rámci své podnikatelské činnosti ztrátovost, přičemž s ohledem na strategické rozhodování mateřské společnosti v oblasti financování bylo možné konstatovat, že financování výroby žalobce bylo zajišťováno podporou mateřské společnosti (tj. poskytnutím záruk pro získání bankovního úvěru, příslibem finanční podpory apod.). Skutečnost, že žalobce záruku garance mateřské společnosti nevyužil, nemění nic na faktu, že úvěry poskytnuté žalobci u českých poboček japonských bank byly zaštiťovány právě garancí mateřské společnosti.

K stanovení vah FaR analýzy hodnotového řetězce

64. K námitce žalobce stran nesprávného přidělení vah FaR analýzy, žalovaný uvedl, že žalobce nesl v posuzované výrobní činnosti podíl 25,9 % a mateřská společnost nesla podíl 74,1 %. K námitce žalobce týkající se přidělení váhy funkce VaV žalovaný zdůraznil, že funkce VaV byla v TP dokumentaci popsána jako klíčový aspekt k úspěchu a označena jako zásadní z pohledu významnosti, což je rovněž podstatné pro samotné nastavení vah. Správce daně oprávněně vycházel z informací poskytnutých žalobcem pro alokaci váhy VaV. Žalovaný dodal, že je evidentní, že mateřská společnost poskytovala žalobci licence za účelem realizace výroby, a tudíž VaV byl součástí hodnotového řetězce, neboť bez poskytnutého know-how by byla výroba žalobce značně omezena (viz bod [96] napadeného rozhodnutí).

K referenční ceně

65. K námitce žalobce stran aplikace agregovaného přístupu k určení referenční ceny žalovaný zdůraznil, že z hlediska zvolené metody převodních cen a ukazatele ziskovosti akceptoval správce daně přístup žalobce, a tedy neměnil metodologii převodních cen, jak ji především v TP dokumentaci prezentoval žalobce. Tudíž pokud sám žalobce agregovaný přístup v TP dokumentaci použil, nelze vyčítat správci daně, že při hodnocení ziskovosti žalobce vycházel z jeho metodologie nastavené v TP dokumentaci.

K mimořádným vlivům

66. Žalovaný uvedl, že v případě vlivu v podobě dlouhodobých kontraktů (poskytnutí slev) správce daně seznal, že v oblasti automobilového průmyslu je způsob vlivu slev dopadající pro další období jevem zcela běžným a ve své podstatě i typickým. Správce daně pak na základě důkazních prostředků předložených žalobcem dospěl k závěru, že skutečně poskytnuté slevy byly nižší, než se kterými žalobce původně kalkuloval, a tedy není důvod, aby se pro účely porovnání se srovnatelnými subjekty očišťovala žalobcem dosažená ziskovost o hodnotu vyčíslenou jako dodatečné slevy poskytnuté odběratelům v kontrolovaném zdaňovacím období.
67. K otázce vlivu v podobě nezaměstnanosti v daném období žalovaný uvedl, že správce daně poukázal především na to, že míra nezaměstnanosti postihla i jiné společnosti podnikající v automobilovém průmyslu, nicméně v již v roce 2013 začala klesat. Správce daně rovněž neopomenul zohlednit i skutečnost, že jiné společnosti naopak v předmětném období generovaly nárůst ziskovosti s trvajícím poklesem zaměstnanosti. Tudíž nebyl prokázán

mimořádný dopad v otázce nezaměstnanosti. Mimořádný dopad nebyl rovněž detekován správcem daně ani v případě nákladů na šrotovné a třídění odpadu, ani na mzdové náklady a tedy v tomto ohledu tvrzené mimořádné vlivy žalobce průkazným způsobem nedoložil. K otázce vlivu v podobě nevyužité kapacity, žalovaný uvedl, že díky nastavenému modelu měla mateřská společnost kontrolu při strategickém rozhodování a řízení žalobce prostřednictvím dosazeného managementu, tudíž i riziko nevyužité kapacity měla ve výši odpovídající analýzy hodnotového řetězce nést také mateřská společnost.

ad A) K nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

68. Žalovaný uvedl, že z napadeného rozhodnutí je evidentní, že se žalovaný zabýval důkazními prostředky předloženými žalobcem v rámci odvolacího řízení, s jejichž hodnocením žalobce seznámil (viz Seznámení č. j. 31013/23/5200-11431- 702498). Poukázal i na to, že v napadeném rozhodnutí byly shrnuty nejpodstatnější úvahy správce daně v dané věci a je seznatelné, jakými správními úvahami se žalovaný řídil při vypořádávání jednotlivých odvolacích námitek, o čemž ostatně svědčí i nesouhlasná polemika žalobce se závěry uvedenými v napadeném rozhodnutí.
69. K výtce žalobce, že správce daně nepřistoupil ke stanovení referenční ceny znaleckým posudkem, ani nevyšel z výsledku FaR analýzy zvolené žalobcem, popř. nezdůvodnil všechny kroky FaR analýzy, žalovaný poukazuje na body [52] a násl. napadeného rozhodnutí, jakož i na str. 15 a násl. Zprávy o daňové kontrole, kde bylo odůvodněno, proč rozdělení rizik nekoresponduje s rozdělením funkcí v předložené FaR analýze, jakož i to, na základě jakých zjištění správce daně přehodnotil váhy funkce, aby korespondovaly se stupněm jejich významnosti.
70. K námitce žalobce týkající se zvoleného referenčního období (2014-2016), žalovaný odkazuje na str. 22 a 23 Zprávy o daňové kontrole (popř. bod [53] napadeného rozhodnutí), kde správce daně uvedl, že tržně obvyklá ziskovost byla správcem daně i žalobcem zjišťována za tříleté období 2014 až 2016. Správce daně, potažmo žalovaný, se rovněž zabývali i namítanými mimořádnými vlivy na hospodářský výsledek žalobce, tj. nezaměstnanost, dlouhodobé kontrakty apod., přičemž seznali, že uvedené okolnosti nelze považovat za mimořádné, mající vliv na ztrátu žalobce, a tedy ani na ziskovost pro získání vyšší míry srovnatelnosti. Žalovaný tak má za to, že referenční období, tak jak jej vymezil správce daně (i žalobce), jednak koresponduje s předmětným zdaňovacím obdobím (1.4.2016 – 31.3.2017), ve kterém vznikla žalobci daňová ztráta, a jednak v sobě zahrnuje i možné předchozí vlivy vyskytující se v automobilovém průmyslu, jež by mohly mít případný dopad na ziskovost žalobce.
71. K námitce žalobce vztahující se k úpravě intervalu ziskovosti, resp. zúžením vzorku ziskovosti, a souhlasu žalovaného se závěry správce daně žalovaný uvedl, že z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že se žalovaný zabýval problematikou zúžení vzorku ziskovosti, na což ostatně poukazuje i žalobce (viz bod [122] a [124] napadeného rozhodnutí). Žalovaný se neztotožnil s tabulkou žalobce označenou jako „histogram“, kterou žalobce argumentuje jako možností, jak přílehavěji zúžit vzorek dat. Žalovaný má za to, se jedná jen o obecné závěry žalobce, nadto uměle nastavené na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ARGO-HYTOS, které však bez dalšího nemají žádnou relevantní vypovídající hodnotu. Žalovaný poukazuje na to, že použití mezikvartilového rozpětí bylo plně v souladu s metodickými doporučeními OECD a EU, nadto i sám žalobce prostřednictvím mezikvartilového rozpětí ziskovosti porovnal dosaženou

ziskovost z výrobní činnosti dosahované srovnatelnými nezávislými společnostmi, a považoval je za tržně obvyklé.

IV. Replika žalobce

Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

72. Žalobce uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neakceptoval FaR profil žalobce ani srovnávací analýzu vyhotovenou žalobcem, které byly součástí dokumentace k převodním cenám. Ačkoliv žalobce se závěry žalovaného (potažmo správce daně) nesouhlasí, uznává, že je takový postup žalovaného obecně možný. Avšak v takovém případě na sebe žalovaný přebírá také veškerá rizika spojená s tím, že nově tvrzený profil i referenční cenu určí nepřezkoumatelně. U ceny určené srovnávací analýzou musí zejména prokázat důvodnost všech v analýze použitých parametrů, pomocí kterých zvolil srovnatelné společnosti, jejichž ziskovosti s žalobcem srovnává. Stejně tak musí zdůvodnit aplikovatelnost statistických metod, kterými upravuje zjištěné výsledky analýzy. Stejně tak v případě úprav vah v rámci analýzy hodnotového řetězce provedl správce daně řadu úprav, které pouze obecně okomentoval (proč změnu provedl), nicméně nijak nezdůvodnil, proč zvolil konkrétní finální hodnoty vah, které zvolil.
73. Žalovaný ve vyjádření uzavírá, že referenční cenu určil přezkoumatelně. S tím však žalobce nesouhlasil. Už skutečnost, že za zaměněného skutkového stavu (odlišný FaR profil) žalovaný v mnohém bez dalšího vychází z analýzy žalobce, je podle žalobce problematická. Srovnávací analýza je komplexní postup, který podle žalobce nelze jednoduše rozebrat na části a vybrat si jen ty, které se správci daně hodí. Proto také nemohou čtené odkazy na původní analýzu žalobce bez dalšího komentáře (správní úvahy) nahradit povinnost žalovaného přezkoumatelně zdůvodnit volbu jednotlivých parametrů své analýzy, pomocí kterých určil svou referenční cenu. Stejně tak nemohou obstát ani obecné odkazy na metodické pomůcky/pokyny v případě volby zužujících kritérií výsledného vzorku společností. Podle žalobce tak žalovaný měl vyhotovit novou celistvou srovnávací analýzu, která bude odpovídat jeho závěrům o FaR profilu žalobce a u této přezkoumatelně zdůvodnit všechna kritéria pro výběr srovnatelných společností, jakožto pro úpravy zjištěných ziskovostí.

Referenční období

74. Žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 66/2021 – 51 (dále jen „ARGO-HYTOS“) a rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „Pfeifer Holz“), které jsou dle jeho názoru na projednávanou věc plně aplikovatelné. Podle závěru soudů k přezkoumatelnosti rozhodnutí nestačí, že správce daně popsal, jak, pokud zároveň nepopsal proč, tímto způsobem postupuje. Absence jakékoliv správní úvahy ve vztahu ke zvolenému období je v případě žalobce patrná z reakce žalovaného ve vyjádření, který na jasně formulovanou námitku nepřezkoumatelnosti volby tříletého období let 2014 - 2016, podpořenou důvody, pro které je tato námitka relevantní, pouze uvádí, že je námitka bezpředmětná a podobné úvahy žalobce mají odvádět čtenáře od podstaty věci. V bodě 53 napadeného rozhodnutí nezaznává jediný důvod, pro který je právě tříleté období let 2014 – 2016 v případě žalobce vhodné, pouze se konstatuje, že je toto období vybráno s odkazem na postup žalobce, který však vyplývá z úplně jiného kontextu (jiný profil žalobce apod.).

Úprava zjištěných hodnot

75. V případě použití statistických metod je podle žalobce zároveň nutné, aby žalovaný ověřil, že je jím použitá metoda zpřesnění vzorku dat vůbec použitelná a zároveň vhodná (nejlepší z pohledu statistického zpřesnění výsledného rozpětí ziskovosti). Z napadeného rozhodnutí však kromě informace, že mezikvartilové rozpětí „doporučují“ materiály Finanční správy (Pokyn GFŘ D-34) a OECD, které však stejně tak pracují i s celým rozpětím i s dalšími percentily, nevyplývá o aplikovatelnosti tohoto nástroje ničeho, a argumentace správce daně, potažmo, žalovaného, je tak opět nedostatečná až účelová.
76. V napadeném rozhodnutí měl žalovaný dle žalobce konkrétně zdůvodnit, jak vybral pro eliminaci extrémů právě „mezikvartilové rozpětí“ a zároveň měl ověřit, zda je tento statistický nástroj vhodný pro úpravu daného vzorku dat a jeho použití výsledek nezkrusí nebo neodstraní validní výsledky analýzy. V případě žalobce sice žalovaný identifikoval, že vzorek jím vybraných společností pravděpodobně obsahuje extrémní hodnoty, přičemž svou úvahu zdůvodnil rozdíly vzdáleností hodnot od středové hodnoty, i přesto se žalobce domnívá, že jsou argumenty žalovaného spíš domněnkou, resp. subjektivním hodnocením, než statistickým výpočtem, kterým by měl být tento závěr odůvodněn.
77. Jsou-li pro to splněny podmínky zúžení rozsahu obvyklých ziskovostí na hodnoty mezi prvním a třetím kvantilem, jistě to může přispět k větší srovnatelnosti hodnot a určení přesnější referenční ceny, což shodně uvádí i Směrnice OECD a Pokyn. Ke zúžení však nemusí být přistoupeno vždy, resp. pokud k němu dojde, lze v souladu se Směrnicí OECD využít i jiného zúžení (jiných percentilů), než nabízí mezikvartilové rozpětí. To je i případ žalobce, neboť v jeho věci nejsou splněny podmínky, za kterých je zúžení na „mezikvartilové rozmezí“ nutné použít. To žalobce ostatně názorně ukázal při zanesení hodnot do histogramu. Použití mezikvartilového rozpětí může dávat smysl tam, kdy je hodnot mnoho (ne dvanáct), mají normální rozdělení (zejména pokud se většina hodnot nachází ve středu, tzn. ve druhém a třetím sloupci histogramu) a zároveň jsou ve vzorku výrazné extrémy (hodnoty s velkými odstupy), které by mohly značně zkrusit výsledné rozmezí referenční ceny (cenou příliš nízkou či příliš vysokou oproti běžným hodnotám).
78. Žalobce vyslovil přesvědčení, že žalovaný daný vzorek dat nijak statisticky nezkoumal, ani neověřil, že je jím použitý statistický nástroj vhodný pro úpravu výsledného rozpětí o extrémy (které navíc ani přesně neidentifikoval). Pokud by tak žalovaný učinil a prověřil podmínky pro použití jím vybraného statistického nástroje, nemohl by uzavřít, že extrémními hodnotami jsou právě tři nejmenší a tři největší hodnoty. Odstup těchto hodnot od těch akceptovaných do výsledného rozpětí se totiž nijak významně neliší (vyjma jedině). Žalovaný tak podle žalobce chybně (či snad účelově) vyloučil relevantní hodnoty ziskovostí (tři nejmenší), čímž významně navýšil konečný doměrek daně. Žalobce je přesvědčen, a vyplývá to ostatně i z výsledných hodnot a názorně také z histogramu, že se mezi výslednými ziskovostmi objevuje pouze jedna výrazně odlišná (extrémní) hodnota, a to ziskovost ve výši 21,16 %, která je hodnotou zjevně okrajovou a zcela odlišnou od ostatních zjištěných hodnot, když její odstup od další hodnoty je 14,5 procentních bodů, zatímco u ostatních je to 0,05 až 2,5 procentního bodu. Všech jedenáct zbývajících hodnot je tedy relativně podobných (typických), zatímco hodnota 21,16 % se zjevně odlišuje, a proto by měl být výsledný vzorek očištěn pouze o tuto jednu hodnotu, jejíž zařazení do výsledného vzorku srovnatelných společností však paradoxně prosazoval právě správce daně, resp. žalovaný, ačkoliv žalobce na odlišnost této společnosti opakovaně upozorňoval.

Znalecký posudek a dílčí závěr

79. Zcela bezpředmětná je dle žalobce i námitka žalovaného, že žalobce nevyžadoval po seznámení s výsledkem kontroly provedení znaleckého posudku jako důkazního prostředku. Bylo totiž zcela na žalovaném, aby při znalosti judikatury správních soudů zhodnotil, zda způsob, jakým správce daně určil referenční cenu, obstojí v testu přezkoumatelnosti a bude dostatečný k prokázání stanovené referenční ceny. Vzhledem k tomu, že žalovaný takto nepostupoval, byl žalobce přesvědčen, že žalovaný referenční cenu přezkoumatelně neurčil. Ani námitka, že se žalovaný zcela ztotožnil s právním posouzením prvoinstančního správce daně a odkázal proto na jeho argumenty, nezhojí vady napadeného rozhodnutí, neboť ani správce daně nepostupoval přezkoumatelně, když svůj postup a úvahy blíže nevysvětlil.

Věcná nesprávnost napadeného rozhodnutí

Rozsudek ve věci Aisan a dopad na případ žalobce

80. Žalovaný, jak žalobce uvedl, ve svém vyjádření odkazuje na rozsudek NSS č.j. 7 Afs 398/2019 – 49 (dále jen „rozsudek Aisan“), na základě kterého uzavřel, že je i v případě žalobce třeba přistoupit k doměření fiktivní transakce (ztrátové výroby). Tento případ se však v mnohém odlišuje od věci žalobce, zejména co do tvrzené míry samostatnosti jednání společnosti Aisan Industry Czech, s.r.o. a žalobce nebo rozdílnosti transakcí, do kterých každá ze společností vstupovala. Žalobce tak má za to, že rozsudek ve věci Aisan nelze na případ žalobce aplikovat tak, jak to učinil žalovaný, protože žalobce není smluvním výrobcem, jako byla společnost Aisan CZ, a jeho prodeje nejsou aktivně řízeny jinou entitou ze skupiny, nýbrž jeho vlastním statutárním orgánem.

Obchodní vedení žalobce

81. Z vyjádření žalovaného žalobce dovodil, že primárním důvodem pro překlasifikaci FaR profilu žalobce je, že nemá „vlastní“ vedení, respektive, že osoby zastávající vedoucí funkce u žalobce mají zároveň pracovní poměr s mateřskou společností skupiny Futaba. Žalovaný však žádným způsobem nedoložil, že mateřská společnost ovlivňuje fungování žalobce, resp. jej ovlivňuje do té míry, aby bylo možné žalobce klasifikovat jako smluvního výrobce. Žalovaný zejména nijak nedoložil, že mateřská společnost udílí vedení žalobce jakékoliv příkazy nebo jinak realizuje své nadřazené postavení nad těmito osobami, a tím zprostředkovaně přímo nad žalobcem. Žalovanému k překlasifikaci profilu v zásadě stačilo, že mezi mateřskou společností a manažery žalobce existuje formální vztah, aniž by zjišťoval, zda je tento v průběhu vykonávání funkce v Česku uplatňován. Naopak žalovaný zcela odhlédl od toho, že ti stejní manažeři mají vztah také s žalobcem (zejména jednatel), na základě kterého u žalobce vykonávali činnost spadající do jejich „popisu práce“ – obchodního vedení žalobce a dalších činností dle pozice. Ve svých závěrech tak žalovaný upřednostnil vztah vyslaných zaměstnanců a zaměstnavatele před vztahem statutárů a žalobce, a to aniž by uvedl, proč první z nich preferuje, a naopak druhý považuje za podřadný. Přitom jak ukazují žalobcem doložené důkazy, statutární orgán žalobce aktivně vyjednával se zákazníky, jednal se zaměstnanci a obecně samostatně určoval jeho obchodní strategii, přičemž z jediného z těchto důkazů nebylo patrné jakékoliv ovlivnění, přítomnost či schválení ze strany zástupců mateřské společnosti. Nic tak nesvědčí o tom, že by žalovaný skutečně prokázal závislost žalobce na rozhodnutí mateřské společnosti či jiné entity ze skupiny, čímž zdůvodnil svůj závěr o tom, že žalobce neměl nést svou provozní ztrátu.

82. Žalovaný dle žalobce nesprávně uzavřel, že je žalobce osobou s omezeným funkčním a rizikovým profilem, na základě čehož nepřezkoumatelným způsobem stanovil referenční cenu (ziskovost), jíž měl žalobce dosahovat. Následně také nesprávně vyhodnotil dopad mimořádných vlivů na ziskovost žalobce. Z těchto důvodů považoval napadené rozhodnutí za nesprávné a nezákonné.

V. Přezkoumání věci krajským soudem

83. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání, v souladu s ust. § 51 uvedené právní úpravy. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
84. Krajský soud předesílá, že nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Žalobce podal obsáhlou žalobu, kterou dále doplnil replikou ze dne 30. 7. 2024. Argumentace žalobce se přitom v průběhu žaloby a repliky v různých podobách opakuje. Soud proto hodlá proti námitkám žalobce spíše postavit vlastní ucelený argumentační systém, ve smyslu závěrů vyslovených v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30). Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je totiž spjat s otázkou hledání míry, respektive poměrnosti či adekvátnosti odůvodnění ve vztahu k námitkám. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Zejména u velmi obsáhlých podání (jako je i nyní posuzovaná žaloba) by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivit a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).
85. Postup správce daně a potažmo žalovaného dále hodnotil krajský soud z pohledu ust. § 23 ZDP. Vyplývá z něho, že spojenými osobami se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí i kapitálově spojené osoby vzniklé na základě přímého vlivu. Tento pojem je upraven v ust. § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 ZDP, dle kterého *„jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými.“*
86. Lze konstatovat, že při stanovení převodních cen pro daňové účely musí daňový subjekt postupovat dle ust. § 23 odst. 7 v návaznosti na ust. § 37 ZDP. Je rovněž zřejmé, že problematika převodních cen spadá do oblasti mezinárodního zdanění a zabývá se jí Výbor pro fiskální záležitosti OECD, který za účelem sjednocení a usnadnění postupů při oceňování zmíněných transferů vypracoval Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „Směrnice OECD“), která rozpracovává jednotlivé postupy a principy pro tvorbu převodních cen. Při hodnocení této otázky vycházejí finanční orgány i z Pokyn D-332 - k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny, č. j. 39/86 829/2009-393 (dále jen

„Pokyn D-332“), dle něhož členové skupiny nadnárodních podniků jsou posuzovány jako by byli samostatnými daňovými subjekty a dále že pozornost se zaměřuje na povahu transakcí mezi nimi. Novější pokyn GFR D-34 - Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny č. j. 45076/19/7100-40113-110343 ze dne 24. 5. 2019, nahrazující Pokyn D-332 byl vydán již v návaznosti na aktualizovanou verzi Směrnice OECD.

87. Krajský soud dále uvádí, že ust. § 23 odst. 7 ZDP má za účel zamezení krácení daně zneužíváním vztahů mezi stranami určitého kontraktu v případech, kdy nejde o nezávislé osoby, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 80/2007-105 ze dne 31. 3. 2009, dle něhož *„obchodní transakce mezi osobami blízkými mohou být ovlivňovány osobním vztahem smluvních stran, a proto jejich motivem není vždy samotná snaha o získání majetkového či jiného prospěchu, jako je tomu v běžných obchodních vztazích za podmínek fungující soutěže. Ačkoliv je s ohledem na zásadu smluvní volnosti takovýto způsob jednání v občanskoprávních nebo obchodněprávních vztazích možný, z hlediska daňového práva je ve výsledku sankcionovaný úpravou základu daně o zjištěný rozdíl. Podstatou ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu. Daňový subjekt musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má jiný účel, než je krácení daně. Zákon o daních z příjmů proto po obchodujících osobách blízkých požaduje větší opatrnost a obezřetnost při stanovení smluvní ceny, než je tomu u osob nezávislých.“*
88. Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že se v posuzované věci jednalo o spojené osoby dle zmiňovaného ust. § 23 odst. 7 ZDP. Pokud tedy správce daně chtěl obhájit důvody pro zvýšení daňové povinnosti žalobce, bylo jeho povinností, ve smyslu závazné judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se daného ustanovení, prokázat, že se ceny sjednané mezi těmito osobami lišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Dále bylo jeho povinností seznámit se vzniklým rozdílem žalobce a poskytnout mu časový prostor k vyjádření a doložení jeho stanoviska. Důkazní břemeno by se tak přeneslo na kontrolovaný subjekt, tedy žalobce. Aby mohl správce daně své povinnosti dostát, musí pro porovnání ceny sjednané mezi spojenými osobami zjistit cenu obvyklou, se kterou obchodují osoby nezávislé.
89. Postup žalovaného hodnotil krajský soud z pohledu závazné judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 25. 7. 2024, č.j.6 Afs 255/2023 – 58, z níž vyplývá:
- „Aby správce daně mohl přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musejí být splněny následující tři podmínky: 1) cena sporné (řízené) transakce (převodní cena) byla sjednána mezi spojenými osobami; 2) převodní cena se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými (respektive nespojenými) osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tj. od referenční ceny); 3) daňový subjekt není schopen uspokojivě vysvětlit a doložit rozdíl mezi převodní a referenční cenou. Důkazní břemeno v prvních dvou krocích stíhá správce daně, v třetím kroku leží na daňovém subjektu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, nebo ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66).“*

90. Dle Nejvyššího správního soudu nelze pro stanovení takové referenční ceny vytvořit jednotný algoritmus, neboť tak lze učinit několika způsoby ovšem za podmínky, že takové stanovení nevykazuje znaky svévole. Není rovněž přípustné, aby správce daně stanovil výši obvyklé ceny bez dalšího podle jím preferované metody. Je povinen přesvědčivě zdůvodnit, proč nebylo možné v konkrétní věci vycházet z metody porovnání reálně nezávislých transakcí, případně využít metodu preferovanou daňovým subjektem. Současně musí přesvědčivě obhájit použití jím zvolené metody. Konkrétní věcné argumenty ve prospěch zvolené metody pak podléhají přezkumu správními soudy.
91. Dle názoru Nejvyššího správního soudu (rozsudek sp. zn. 6 Afs 255/2023) *„Finanční orgány mají při stanovení referenční ceny vycházet primárně z existujících reálně nezávislých transakcí, tedy aplikovat metodu CUP, dovoluji-li to okolnosti případu. Tato metoda je nejjednodušší a nejpřímější, proto se jedná o preferovaný postup (viz bod 2.3. směrnice OECD). Pokud nejsou k dispozici plně srovnatelné transakce, lze vyjít i z nezávislých transakcí, které jsou svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přilehavě korigovat, tedy aplikovat jiné metody. Vždy je však nezbytnou podmínkou určení referenční ceny existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí řízenou.....Pro účely stanovení referenční ceny pro potřeby aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se mimo jiné postupuje dle zásad zakotvených ve směrnici OECD, zvláště pak v souladu s principem tržního odstupu. Příslušné postupy jsou kromě směrnice OECD podrobně rozvedeny v samostatných pokynech Ministerstva financí či Generálního finančního ředitelství. Z těchto pramenů vyplývá, že referenční cenu lze stanovit za použití některé z (přímých či nepřímých) transakčních metod.“*
92. Zároveň k této otázce Nejvyšší správní soud konstatoval, že z jeho judikatury nelze dovodit, že by stanovení referenční ceny představovalo otázku, ke které by správní soud musel vždy ustanovit znalce. Nelze vyloučit situace, ve kterých bude znalecké zkoumání zapotřebí. Jednalo by se pouze o výjimečné situace, ve kterých by nešlo referenční cenu stanovit jinak, než dle zákona o oceňování majetku. Naopak za obvyklý postup lze označit takový, při kterém správce daně referenční cenu určí vlastní činností, což ostatně i předpokládá znění § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
93. Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že žalobce je členem mezinárodní skupiny Futaba, jeho hlavní činností je činnost výrobní, a to výroba karosářských a podvozkových dílů, výfukových systémů a dalších součástek pro automobilový průmysl. Skupina Futaba je skupinou subjektů sdružených pod mateřskou společností Futaba Industrial Co, Ltd. (dále také „FJapan nebo mateřská společnost“). Výrobky jsou prodávány spojeným osobám např. společností Toyota Peugeot Citroën Automobile s.r.o., (dále „TPCA“), Toyota Motor Europe NV/SA, se sídlem v Belgii (dále též „TME“), Toyotomi Europe S.A.S. (dále též „TE“) a nezávislým odběratelům např. společností Suzuki, Faurecia Interiors Pardubice, s.r.o. a Peugeot Citroën Automobile S.A. Hlavním dodavatelem materiálu určeného pro použití ve výrobním procesu sváření je nezávislá společnost TTESA (Toyota Tsusho Europe S.A., organizační složka v České republice), spojené osoby TPCA a FJapan a další nezávislí evropští dodavatelé. Vlastnická struktura skupiny Futaba je znázorněna v kapitole 3.1 Zprávy o převodních cenách, výrobní činnost, fiskální rok 2016/2017 (dále též „zpráva o TP“), která byla správcem daně předložena v průběhu daňového řízení. Ze zprávy o TP správce daně dovodil, že žalobce primárně vykonává výrobní činnosti pro spojené i nespojené osoby pomocí technologie a know-how ve vlastnictví společnosti FJapan, přičemž využívá podpory společnosti FJapan v oblasti výzkumu a vývoje, rozhodování a částečnou podporu při vyjednávání s odběrateli a v

oblasti marketingu. S ohledem na existenci rámcových dohod o dodávce dílů, uzavřených mezi žalobcem a jeho odběrateli a analýzu funkcí a rizik správce daně i žalovaný považovali pozici žalobce za pozici upřednostňovaného výrobce pro spojené i nezávislé odběratele, který plní obecné výrobní funkce a nese s tím spojená rizika. Z rizik nesených žalobcem považoval žalovaný za nejvýznamnější riziko nevyužití výrobní kapacity a cenové riziko, když žalobce nesl tato rizika bez možnosti spoléhat na jakoukoli podstatnou podporu společnosti FJapan. Dále žalovaný dospěl k závěru, že žalobce využívá služby poskytované mateřskou společností FJapan na základě Smlouvy o mezinárodním pronájmu pracovní síly uzavřené dne 1. 9. 2014, Servisní smlouvy o globální podpoře prodeje uzavřené dne 1. 3. 2015 a Smlouvy o technické a technologické podpoře uzavřené ke dni 1. 1. 2005, včetně dodatku platného od 1. 1. 2012.

94. Dále lze ze spisového materiálu seznat, že žalobce v průběhu daňové kontroly předložil řadu důkazů, informací a vysvětlení. Hodnocením těchto podkladů vznikly správci daně pochybnosti, zda v předmětném zdaňovacím období byl základ daně žalobce přiznán ve správné výši, v souladu s ust. § 23 odst. 1 a odst. 3 a 7 ZDP, tedy zda ceny sjednané mezi žalobcem a spojenými osobami byly sjednány v souladu se zněním § 23 odst. 7 ZDP, tj. že se nelišily od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.
95. Krajský soud dále z předloženého správního spisu zjistil, že žalobce vykázal za předmětné zdaňovací období ztrátu z provozní oblasti, kdy dosažená přírážka k celkovým provozním nákladům činila -1,16 %. Dále bylo zjištěno, že žalobce vykazoval ztrátu v provozní oblasti a záporný výsledek hospodaření dlouhodobě (od zdaňovacího období roku 2011 až po dostupné zdaňovací období hospodářského roku od 1. 4. 2019 do 31. 3. 2020). Pouze za zdaňovací období od 1. 4. 2015 do 31. 3. 2016 vykázal žalobce zisk, avšak ve všech uvedených zdaňovacích obdobích byla daňová povinnost vždy ve výši 0 Kč.
96. Správce daně se s ohledem na předmět činnosti, nastavenou strukturu a postavení žalobce ve skupině v roli výrobce tedy zaměřil pozornost na prověření způsobu nastavení převodních cen, dále na kontrolu transakcí a vztahů v rámci skupiny podniků a rovněž na skutečnosti týkající se vztahů mezi spojenými osobami dle § 23 odst. 7 ZDP ovlivňujících výsledek hospodaření žalobce. K prověření těchto skutečností poskytl žalobce správci daně základní přehled funkcí, rizik a aktiv ve zprávě o TP a na základě požadavku správce daně v průběhu daňové kontroly doložil doplněnou funkční a rizikovou analýzu (dále také „FaR analýza“), ve které zohlednil významnost jednotlivých posuzovaných funkcí a rizik pomocí přiřazení vah. Z těchto podkladů správce daně vyhodnotil, že funkční a rizikový profil společnosti FCZ neodpovídal závěrům ve zprávě o TP. Správce daně se neztotožnil s tím, že žalobce měl nést plně riziko nevyužití kapacity a cenové riziko. Žalobce byl ve zprávě o TP označen jako výrobce součástek pro automobilový průmysl upřednostňovaný svými hlavními spojenými i nezávislými odběrateli vykonávající více funkcí a nesoucí vyšší rizika. Správce daně dospěl k závěru, že zásadní funkce strategického řízení a plánování, prodeje, marketingu či výzkumu a vývoje byly vykonávány společností FJapan, v návaznosti na to musela být i hlavní tržní a ostatní rizika nesena společností FJapan. Funkční a rizikový profil žalobce tak byl správcem daně vyhodnocen v rámci vztahů ve skupině Futaba jako výrobce s omezenými funkcemi a riziky, jehož podnikatelská činnost není plnohodnotně a samostatně řízena vlastními rozhodnutími, a naopak je zásadně ovlivněna spojenou osobou FJapan.

97. Krajský soud dále zjistil, že správce daně a žalovaný na základě shora uvedených závěrů zaměřili pozornost na výrobní činnost žalobce vykonávanou pro spojenou osobu a řídicí entitu FJapan. Žalobce sice prodával výrobky spojeným osobám i nezávislým stranám, nicméně jeho veškerá realizovaná výroba vycházela dle žalovaného ze zakázek a objednávek obdržených na základě vyjednávání a z titulu rozhodovacích pravomocí řídicí entity FJapan, která vykonávala funkce strategického plánování, vyjednávání se zákazníky či cenotvorbu, které měla pod svou kontrolou. Žalobce pak dle obdržených zakázek zajišťoval výrobu požadovaných produktů. Správce daně, stejně tak i žalobce, při daňové kontrole ověřoval soulad těchto transakcí s principem tržního odstupu prostřednictvím transakční metody čistého rozpětí („TNMM“), a to s využitím agregovaného přístupu, kdy se hodnotila celková ziskovost subjektu (s eventuálními dílčími provedenými úpravami). Metoda TNMM, a ukazatel ziskovosti NCPM, byly dle názoru správce daně zvoleny jakožto nejvhodnější metoda stanovení převodních cen a to ve shodě s názory žalobce obsaženými ve zprávě o TP. Správce daně zvolil za testovanou stranu, v závislosti na výsledcích funkční a rizikové analýzy, žalobce jako stranu s méně komplexním funkčním a rizikovým profilem, což bylo dle jeho názoru plně v souladu se Směrnicí OECD i se zprávou o TP. Tržně obvyklá ziskovost byla zjišťována za tříleté období 2014 až 2016 (viz Zpráva, str. 22, 23). Po vyhodnocení veškerých předložených důkazních prostředků, námitek a argumentů akceptoval správce daně úpravu ziskovosti dosaženou žalobcem v kontrolovaném zdaňovací období, a to z titulu nevyužití kapacity a z titulu mimořádného nárůstu mezd nad očekávanou úroveň odpovídající podílu dle výsledku FaR analýzy. Zjištěnou ziskovou přírážku po akceptovaných úpravách dosaženou z hodnocené výrobní činnosti (za pomoci ukazatele NCPM), resp. dosažený výsledek hospodaření z hodnocené výrobní činnosti, správce daně porovnal s tržně obvyklou hodnotou odpovídajícího zisku. Tržní rozpětí ukazatele NCPM zjištěné správcem daně u srovnatelných nezávislých subjektů pro kontrolované zdaňovací období (z finančních dat v databázi Orbis) bylo zjištěno v rozpětí 2,82 % až 4,63 %, s mediánem 3,63 %. Ziskovost z výrobní činnosti dosažená žalobcem v předmětném zdaňovacím období ve výši -0,42 % tedy dle správce daně neodpovídala tržně obvyklé ziskovosti, které by dosáhly nespojené osoby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Správce daně tak dospěl k nepochybnému závěru, že žalobce, jako výrobce s omezenými funkcemi a riziky, tak měl v souladu s § 23 odst. 7 ZDP a článkem 9 SZDZ, obdržet kompenzaci, která by jím dosažený zisk dorovнала na obvyklou tržní úroveň. Na základě těchto závěrů pak správce daně uzavřel, že vzhledem k funkčnímu a rizikovému profilu žalobce, který je v postavení výrobce s omezenými funkcemi a riziky, měl být žalobci v kontrolovaném zdaňovacím období mateřskou společností kompenzován rozdíl ve výši 89 544 540 Kč (viz Zpráva o daňové kontrole, tabulka 21). Tato částka má představovat správcem daně zjištěný a stanovený rozdíl mezi dosaženou a tržně obvyklou ziskovostí srovnatelných, nespojených společností, ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, přičemž tento rozdíl nebyl žalobcem v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 uspokojivě doložen.

K jednotlivým žalobním námitkám uvádí krajský soud následující argumentaci.

Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a referenční ceny

98. Tuto námitku neshledal krajský soud důvodnou. V napadeném rozhodnutí je zmapován průběh daňového řízení před správcem daně, který předestřel, jakým způsobem hodnotil důkazy předložené žalobcem. Rovněž tak žalovaný seznámil žalobce s hodnocením důkazních prostředků předložených v rámci odvolacího řízení. Z obsahu napadeného

rozhodnutí lze tedy hodnověrně seznat, jakými úvahami se při hodnocení odvolacích námitek řídil jak žalovaný, tak i správce daně. Žalovaný řádně odůvodnil svoje hodnocení, že funkční a rizikový profil neodpovídal závěrům ve zprávě o TP, správce daně se neztotožnil s postupem, dle něhož by žalobce měl nést plně riziko nevyužití kapacity a cenové riziko. Správce daně dospěl k závěru, že zásadní funkce strategického řízení a plánování, prodeje a výzkumu a vývoje byly vykonávány společností FJapan, proto i hlavní tržní a ostatní rizika musela být nesena tímto subjektem. Žalovaný tedy důvodně a přezkoumatelným způsobem vyhodnotil postavení žalobce jako výrobce s omezenými funkcemi a riziky, neboť jeho podnikatelská činnost není řízena vlastními rozhodnutími.

99. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí srozumitelně přdestřel, a krajský soud se k této argumentaci přiklání, že hlavní ověřovanou transakcí v kontrolovaném zdaňovacím období byla výrobní činnost vykonávaná pro spojenou osobu a řídicí entitu FJapan. Žalobce sice prodával výrobky spojeným osobám i nezávislým stranám, nicméně jeho veškerá realizovaná výroba vycházela ze zakázek a objednávek obdržených na základě vyjednávání a z titulu rozhodovacích pravomocí řídicí entity FJapan, která vykonávala funkce, jež měla pod svojí kontrolou, přičemž žalobce pak zajišťoval výrobu požadovaných produktů. Správce daně při daňové kontrole ověřoval soulad těchto transakcí s principem tržního odstupu prostřednictvím transakční metody čistého rozpětí (dále také „TNMM“), a to s využitím agregovaného přístupu, kdy se hodnotí celková ziskovost subjektu (s eventuálními dílčími provedenými úpravami). Lze tedy akceptovat názor, že metoda TNMM, a ukazatel ziskovosti NCPM, byly zvoleny jakožto nejvhodnější metoda stanovení převodních cen shodně s žalobcem (viz zpráva o TP). Správce daně zvolil důvodně za testovanou stranu, v závislosti na výsledcích funkční a rizikové analýzy, žalobce jako stranu s méně komplexním funkčním a rizikovým profilem, což lze ve shodě s žalovaným považovat za souladné se Směrnicí OECD i se zprávou o TP, v níž byla také vybrána jako testovaná strana žalobce. Tržně obvyklá ziskovost byla správcem daně i žalobcem zjišťována za tříleté období 2014 až 2016. Správce daně akceptoval úpravu ziskovosti dosaženou žalobcem v kontrolovaném zdaňovacím období, a to z titulu nevyužití kapacity a z titulu mimořádného nárůstu mezd nad očekávanou úroveň odpovídající podílu dle výsledku FaR analýzy. Zjištěnou ziskovou přírážku po akceptovaných úpravách dosaženou z hodnocené výrobní činnosti (za pomoci ukazatele NCPM), resp. dosažený výsledek hospodaření z hodnocené výrobní činnosti, správce daně porovnal s tržně obvyklou hodnotou odpovídajícího zisku. Tržní rozpětí ukazatele NCPM zjištěné správcem daně u srovnatelných nezávislých subjektů pro kontrolované zdaňovací období bylo zjištěno v rozpětí 2,82 % až 4,63 %, s mediánem 3,63 %.
100. Na základě takto naznačeného hodnocení krajský soud, stejně tak jako žalovaný, konstatuje, že ziskovost z výrobní činnosti dosažená žalobcem v předmětném zdaňovacím období ve výši - 0,42 % tedy neodpovídá tržně obvyklé ziskovosti, které by dosáhly nespojené osoby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalobce, jako výrobce s omezenými funkcemi a riziky, tak měl v souladu s § 23 odst. 7 ZDP a článkem 9 SZDZ, obdržet kompenzaci, která by jím dosažený zisk dorovнала na obvyklou tržní úroveň. Následně, ve vazbě na takto vyslovené hodnocení, upravil správce daně, rovněž v rámci vyhodnocení reakce žalobce, výsledný poměr na základě FaR analýzy na 31,9 % (žalobce) : 68,1 % (FJapan). Došlo tak ke změně hodnot úprav ziskovosti a ke změně výše hodnoty kompenzace, jež měl žalobce obdržet od řídicí, mateřské společnosti FJapan tak, aby dosáhl obvyklé tržní ziskovosti z jím vykonávané výrobní činnosti. Vzhledem k funkčnímu a rizikovému profilu žalobce, který je v postavení výrobce s

omezenými funkcemi a riziky, správce daně dospěl, v souladu se shora uvedeným, k závěru, že v kontrolovaném zdaňovacím období měl být žalobci mateřskou společností kompenzován rozdíl ve výši 89 544 540 Kč, což představuje správcem daně zjištěný a stanovený rozdíl mezi dosaženou a tržně obvyklou ziskovostí srovnatelných, nespojených společností, ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, přičemž tento rozdíl nebyl žalobcem v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2016 uspokojivě doložen. Žalovaný tedy důvodně akceptoval názor správce daně, že referenční období, tak jak je vymezil správce daně i žalobce, koresponduje s předmětným zdaňovacím obdobím, v němž vznikla žalobci ztráta, a zahrnuje v sobě i možné předchozí vlivy vyskytující se v tomto odvětví průmyslu, které by mohly mít i dopad na ziskovost žalobce. K takto vyslovenému závěru se rovněž přiklonil i krajský soud.

101. Dále je třeba konstatovat, že ve shodě s názorem žalovaného nelze přisvědčit argumentaci žalobce odkazující na histogram, jímž žalobce argumentuje jako s možností, jak přílehavěji zúžit vzorek dat, neboť se jedná o obecné závěry, které nemají požadovanou vypovídací hodnotu. Naopak lze mít za to, že použití mezikvartilového rozpětí bylo plně v souladu s metodickými doporučeními OECD a EU, nadto i sám žalobce prostřednictvím mezikvartilového rozpětí ziskovosti porovnal dosaženou ziskovost z výrobní činnosti dosahované srovnatelnými nezávislými společnostmi, a považoval ji za tržně obvyklou.
102. Zároveň krajský soud odkazuje na závaznou judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž nevyplývá, že by stanovení referenční ceny představovalo otázku, ke které by správní soud musel vždy ustanovit znalce. Sice nelze vyloučit situace, při nichž by mohlo být znalecké zkoumání nezbytné. Jednalo by se o výjimečné situace, ve kterých by nebylo možné referenční cenu stanovit jinak než dle zákona o oceňování majetku. Nejvyšší správní soud však ve svém rozsudku ze dne 25. 7. 2024, č.j. 6 Afs 255/2023 – 58 uvádí, že *„Standardně však správce daně referenční cenu určí vlastní činností, což předpokládá přímo znění § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Konkrétně referenční cenu určí tak, že vybere příslušnou transakční metodu dle směrnice OECD a pokynů rady D, výběr metody dostatečně zdůvodní, shromáždí potřebné podklady a metodu aplikuje, čímž stanoví referenční cenu (obvykle v určitém rozmezí). Tento postup a úvahy správce daně jsou posléze přezkoumatelné správním soudem (srov. přiměřeně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2015, č. j. 7 As 69/2014-50, č. 3252/2015 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že stanoví-li finanční orgány referenční cenu některou z transakčních metod, nemusí správní soud nařizovat znalecké zkoumání, je-li schopen postup finančních orgánů přezkoumat a zhodnotit.“*
103. Takto tomu bylo i v nynějším případě. Správce daně i žalovaný uvedli, jaké metody využili pro stanovení referenčních cen, proč je zvolili a rovněž popsali postup při aplikaci těchto metod na případ žalobce, což krajskému soudu umožnilo závěry finančních orgánů přezkoumat.

Námítka věcné nesprávnosti napadeného rozhodnutí

Otázka transakce mezi spojenými osobami

104. Na základě shora uvedeného lze považovat za nesporné, že žalobce a mateřská společnost jsou spojenými osobami ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Žalobce primárně vykonává výrobní činnosti pro spojené i nespojené osoby pomocí technologie a know-how ve vlastnictví mateřské společnosti, přičemž spoléhá na její podporu v oblasti výzkumu a vývoje, rozhodování a částečnou podporu při vyjednávání s odběrateli a v oblasti

marketingu. Žalovaný dále důvodně dospěl k závěru, že mateřská společnost zajišťovala přímé strategické řízení a dlouhodobé plánování a management. O této skutečnosti svědčí především personální propojenost, tedy skutečnost že pozice vrcholného managementu žalobce byly obsazeny japonskými pracovníky vyslanými mateřskou společností (na základě smlouvy IHOL), přičemž nad nimi již nebyla žádná pozice, ze které by mohli být ze strany žalobce řízení (blíže viz Zpráva o daňové kontrole str. 16 a násl.). Pozici prezidenta (v předmětném zdaňovacím období zastával pan H. N., který současně zastával i funkci jednatele žalobce), byla pozice nejvýše postavená v rámci zaměstnanců společnosti. S ohledem na právní formu žalobce má rozhodovací pravomoc již jen valná hromada společníků, přitom většinovým společníkem žalobce byla mateřská společnost, tedy tatáž entita, která prezidenta (a současně jednatele) spolu s dalšími pracovníky vyslala.

105. Dále při vyhodnocení předmětné žalobní námitky vycházel krajský soud z výsledků daňového řízení zachycených ve Zprávě o daňové kontrole na str. 24 a 25 a 54 až 55. Z nich je zřejmé, že mateřská společnost FJapan zajišťovala přímé strategické řízení a dlouhodobé plánování a management, a to jak personálně skrze vyslané pracovníky v obchodních záležitostech žalobce, tak i z pohledu kompetencí a rozhodovacích pravomocí, kterými jako nadřízená entita vůči žalobci disponovala. Lze tak považovat za nespornou skutečnost, že žalobce a mateřská společnost jsou spojené osoby dle § 23 odst. 7 písm. a) ZDP (85 % podíl mateřské společnosti na základním kapitálu žalobce) a rovněž byly zjištěny transakce mezi spojenými osobami a byl prokázán rozdíl cen. Správní úvahou správce daně byla označena transakce mezi daňovým subjektem a řídicí společností FJapan (výrobní činnost) za fiktivní, resp. hypotetickou službu ústící ve ztrátovou výrobu, na základě toho dále správce daně ověřoval, zda ziskovost žalobce odpovídala tržně obvyklé ziskovosti zjištěné na základě finančních dat srovnatelných nezávislých společností. Správce daně při hodnocení ziskovosti žalobce vycházel z jeho metodologie nastavené ve zprávě o TP. Žalobce testoval prostřednictvím transakční metody čistého rozpětí, zda se při použití ukazatele ziskovosti NCPM, tj. přírážky k celkovým provozním nákladům, jím dosažená ziskovost nachází v mezikvartilovém rozpětí. Je dále zřejmé, že správce daně samotnou testovanou stranu, zvolenou metodu převodních cen, ani ukazatel ziskovosti oproti přístupu žalobce neměnil a postupoval s nimi v souladu. Sám žalobce totiž porovnal jím dosaženou ziskovost z výrobní činnosti s mezikvartilovým rozpětím ziskovosti dosahované srovnatelnými nezávislými společnostmi, které považoval za tržně obvyklé. Žalobce tak jednoznačně definoval transakci oceňovanou skrze zvolenou metodologii převodních cen jako výrobní činnost. Žalobce pak přistoupil k testování jím dosažené ziskovosti a dále uvedl důvody, proč jeho přírážka na úrovni provozního zisku nebyla vykázána ve zjištěném tržně obvyklém mezikvartilovém rozpětí. Lze tak seznat, že pokud by byl žalobce ve skupině Futaba skutečně plnohodnotným či tzv. licencovaným výrobcem, pak by testování jeho ziskovosti bylo bezpředmětné pro účely doložení principu tržního odstupu. V takovém případě, by se jeho ziskovost nacházela mimo tržní rozpětí i po úpravách o mimořádné náklady a neexistovala by žádná entita, která by mu cokoli měla kompenzovat.
106. Lze tedy shrnout, že žalobce sice prodával výrobky spojeným osobám i nezávislým stranám, nicméně veškerá jím realizovaná výroba vycházela ze zakázek a objednávek obdržených na základě vyjednávání a z titulu rozhodovacích pravomocí mateřské společnosti, která vykonávala funkce strategické plánování, vyjednávání se zákazníky či cenotvorby, které měla pod svou kontrolou. Žalobce neměl plnou kontrolu ani rozhodovací kompetenci v otázkách strategického řízení a rozhodování, a nemohl tedy

nést veškerá rizika s tím související, takže neměl v plné míře nést ztrátu, která z vykonávané podnikatelské činnosti za těchto podmínek vznikla.

Funkční a rizikový profil

107. Ze spisového materiálu je zřejmé, vzhledem k uspořádání vztahů mezi spojenými osobami ve skupině Futaba, zejména mezi žalobcem a mateřskou společností FJapan, že správce daně vyhodnotil jako řízenou transakci komplexní výrobu prováděnou žalobcem, a to na základě ovládnutí a faktického řízení ze strany mateřské společnosti, která prostřednictvím svých zaměstnanců u žalobce reálně uskutečňovala rozhodnutí vztahující se k zajištění výroby pro zákazníky žalobce, potažmo skupiny Futaba. Na základě vyhodnocení funkční a rizikové analýzy dospěl správce daně k závěru, že žalobce vykonával výrobní činnost v pozici výrobce s omezenými funkcemi a riziky, kdy významné rozhodovací kompetence v posuzované transakci provádění výroby měla mateřská společnost, která tak byla vyhodnocena jako řídicí entita. Proto správce daně v posuzované transakci jako testovanou stranu zvolil žalobce, neboť měl méně komplexní funkční a rizikový profil. Ziskovost z realizace výrobní činnosti tak byla prověřována z titulu dodržení principu tržního odstupu, a to v souladu s přístupem žalobce (viz zpráva o TP). Pro zjištění obvyklé úrovně ziskovosti tak byla správcem daně zvolena TNMM s využitím ukazatele NCPM. Výsledek hospodaření z hodnocené výrobní činnosti dosažený žalobcem správcem daně porovnal s tržně obvyklou hodnotou odpovídajícího zisku zjištěnou ze vzorku srovnatelných nezávislých společností. Jiné metody převodních cen upravené ve směrnici OECD o převodních cenách, nebyly pro posouzení dodržení principu tržního odstupu vhodné. Žalobce přitom neprokázal, že by měl strategické řízení pod svou kontrolou a že by měl samostatnou rozhodovací pravomoc ve vztahu k rozhodným okolnostem pro vzniklou ztrátu. K poukazu žalobce na aktuálně dosahované kladné finanční výsledky za poslední dva dostupné hospodářské roky 2020 a 2021 správce daně uvedl, že v dlouhodobém horizontu při zahrnutí i těchto posledních dostupných zdaňovacích období byla žalobcem vykázána od roku 2012 souhrnná ztráta v provozní oblasti celkem ve výši 954 mil. Kč, tj. vážený průměr ukazatele ziskové přírážky za celé dané období je ve výši -2,34 %.
108. Dále z daňového řízení vyplynulo, že podpora ze strany mateřské společnosti a začlenění ve skupině je pro odvolatele zásadní, jelikož jeho dlouhodobé výsledky jsou výrazně negativní, přičemž výsledky dosažené žalobcem v následujících obdobích po kontrolovaném období nejsou v dané věci relevantní a výkazy z následujících období nijak nemohou prokázat správnost nastavení převodních cen v letech předcházejících. Je přitom zřejmé, že žalobce nezastírá a potvrzuje, že strategické rozhodnutí komplexního významu o případném pokračování či ukončení podnikatelské činnosti je v kompetenci mateřské společnosti. Z vyjádření žalobce vyplývá, že rozhodnutí neukončit výrobu i přes dosahované ztráty bylo rozhodnutím strategickým. Lze se tak přiklonit k názoru žalovaného, že mateřská společnost měla převzít určitou míru rizika a kompenzovat žalobci dosažené ztráty na míru obvyklé ziskovosti dosahované u nezávislých subjektů. Je tak zřejmé, že činnosti prováděné společností FJapan nelze považovat za pouhou formalizaci rozhodnutí, navíc i když sám žalobce uznal, že společnost FJapan strategické rozhodování zastřešuje. Žalobce žádným způsobem neprokázal, že by se ze strany mateřské společnosti jednalo o pouhou formalizaci odsouhlasení rozhodnutí, jež byla provedena v jiných místech, či jinou stranou transakce. Podle Směrnice OECD v odstavci 1.66 je spatřována schopnost vykonávat rozhodovací funkce a skutečné vykonávání těchto funkcí ve vztahu ke specifickému riziku např. v porozumění riziku na základě relevantní

analýzy informací potřebných pro zhodnocení dopadů rizika daného rozhodnutí a jeho důsledků pro obchodní činnost podniku. Odstavec 1.68 směrnice OECD se zabývá opatřeními, u nichž se očekává, že povedou ke zmírnění rizika, přičemž kontrola by se neměla vykládat jako požadavek přijetí opatření na zmírnění rizik, vzhledem k tomu, že podniky se při posuzování rizik mohou rozhodnout, že nejistota spojená s určitými riziky, by se měla po jejich posouzení přijmout a mělo by se jí čelit s cílem vytvořit a maximalizovat příležitosti. Žalobce na prokázání výkonu funkce strategického řízení a kontrolu zejména nad tržními riziky analýzy, na základě kterých by sám hodnotil očekávaný dopad rizika a činil konkrétní rozhodnutí, případně přijímal nějaká opatření, nepředložil. Žalobce neprokázal, že má kontrolu nad riziky ve smyslu odstavce 1.67 směrnice OECD, který uvádí, že kontrola nad riziky by se měla chápat jako schopnost a oprávnění rozhodovat o přijetí daného rizika a rozhodovat, zda a jak na riziko reagovat, například načasováním investic, povahou programů vývoje, návrhem marketingových strategií, či nastavením úrovně výroby. Lze se tedy přiklonit k názoru žalovaného, že je-li obchodní model ve skupině nastaven tak, že daňový subjekt nemá veškerou rozhodovací pravomoc, nelze takovou situaci považovat za pouhé formalistické rozhodování nadřazené entity. Ve shodě s názorem žalovaného lze samotnou účast zaměstnanců mateřské společnosti, resp. jejich vyslání mateřskou společností, a jejich rozhodování u žalobce, vyhodnotit jako uplatňování vlivu mateřské společnosti na žalobce.

109. Na základě uvedených skutečností je pak naprosto případná připomínka žalovaného, dle níž je nutné u převodních cen daný případ hodnotit z hlediska fakticky nastavených vztahů mezi konkrétními spojenými osobami dle ust. § 23 odst. 7 ZDP a výkonu funkcí jednotlivými spřízněnými subjekty včetně nesení souvisejících rizik v návaznosti na směrnici OECD. Není přitom pochyb, že mateřská společnost své pracovníky k žalobci vyslala, žalobce hradil za jejich vyslání mateřské společnosti FJapan příslušnou finanční částku, přičemž je to mateřská společnost, vůči které byli tito pracovníci stále v pozici zaměstnanců. Jejich rozhodování a jednání tak v kontextu převodních cen nelze vnímat pouze z pohledu žalobce, ale je nutné hodnotit i nastavení vztahů mezi spřízněnými subjekty. Z toho je pak zřejmé, že nejvyšší rozhodovací pravomoci u žalobce vykonávali vyslaní pracovníci mateřské společnosti, nikoli statutáři žalobce bez přímého odměňování od mateřské společnosti. Pokud by u převodních cen platilo čistě posuzování dle principu hodnocení péče řádného hospodáře, jak zmiňuje žalobce, v důsledku by to znamenalo popření důvodnosti posuzování převodních cen. Každé jednání, či nejednání statutárních orgánů společnosti a dalších jmenovaných vedoucích pracovníků by bylo bráno jako rozhodnutí dané společnosti, tudíž by vždy každá entita se statutárním orgánem byla posouzena z hlediska funkcí a rizik analyzovaných u převodních cen jako plnohodnotná entita. Lze tak souhlasit s žalovaným, že tato skutečnost má návazně významný vliv na určení vhodné metodologie převodních cen.

Námítka ke stanovení vah FaR analýzy hodnotového řetězce

110. Z průběhu daňového řízení a ze zprávy o TP je zřejmé, že žalobce primárně vykonává výrobní činnosti pro spojené i nespojené osoby pomocí technologie a know-how ve vlastnictví společnosti FJapan, přičemž spoléhá na podporu společnosti FJapan v oblasti výzkumu a vývoje, rozhodování a částečnou podporu při vyjednávání s odběrateli a v oblasti marketingu. Z průběhu daňové kontroly je pak zřejmé, že správce daně u změny vah u funkce výzkumu a vývoje a agregované funkce výroby uvedl svou správnou úvahu, dle níž změna stanovení poměrů mezi žalobcem a řídicí společností FJapan u jednotlivých

funkcí, rizik a aktiv byla provedena s ohledem na skutečnosti zjištěné o výkonu řídicí činnosti prostřednictvím japonských pracovníků dosazených do vrcholných manažerských funkcí a jejich vazby na mateřskou společnost FJapan, která měla rozhodovací kompetence v otázkách souvisejících se strategickým rozhodováním a řízením žalobce. Váhy u jednotlivých kategorií funkcí, rizik a aktiv byly upraveny v návaznosti na významnost tak, aby korespondovala váha u funkce s jejím významem v hodnotovém řetězci dle žalobce a aby k funkcím byla přiřazena odpovídající míra souvisejícího rizika. S tímto vyhodnocením se žalovaný i krajský soud ztotožňují.

111. Lze se přiklonit k názoru žalobce, že hlavním generátorem zisku je výroba a tržby jsou dosahovány prodejem výrobků, nicméně indikátorem významu (váhy) nemůže být jen faktor tržeb, ale vyhodnocení významu všeho, co bylo vytvořeno pro to, aby tržby mohly být vůbec dosaženy. Bez výzkumu a vývoje by žádné výrobky nevznikly a právě tato skutečnost akcentuje význam výzkumu a vývoje pro skupinu jako celek. Správce daně tak vycházel z důkazního prostředku předloženého žalobcem pro alokaci váhy pro výzkum a vývoj. Žalobce trvá na přiřazení nejvyšší hodnoty výrobě, neboť je stěžejní funkcí ve vztahu k jeho podnikání. Lze souhlasit s žalovaným, že tímto hodnocením eliminuje z funkcí a rizik zásadní prvek hodnotového řetězce ve skupině, který je nadto zajišťován mateřskou společností FJapan. V té souvislosti je jednoznačné, že funkční a rizikový profil žalobce se blíží licencovanému výrobcí, je tedy nesporné, že mu jsou mateřskou společností poskytovány licence za účelem realizace výroby. Z toho lze dovodit, že výzkum a vývoj vykonávaný FJapan za účelem realizace projektů pro zákazníky skupiny Futaba, je nepochybnou součástí hodnotového řetězce, a to i v souvislosti s výrobou prováděnou žalobcem, jelikož bez poskytovaného výrobního know-how apod. by výroba žalobce byla značně omezena až znemožněna. Tvrzení žalobce, že v případě neposkytnutí licence mateřskou společností FJapan by si mohl zajistit potřebné znalosti pro výrobu konkrétních produktů od jiného subjektu (spřízněného či nespřízněného), či dokonce vlastní činností, označil žalovaný důvodně za pouhou spekulaci.
112. Lze tak aprobovat názor správce daně i žalovaného, kteří posoudili rozdělení jednotlivých funkcí a na ně navazující rizika v souladu s tvrzením žalobce a předloženými důkazními prostředky souvisejícími s výkonem jednotlivých funkcí a rozdělením kompetencí v posuzované transakci tak, aby rozdělení odpovídalo zjištěným skutečnostem a ekonomické podstatě transakce. Nejvyšší podíl byl přiřazen 50 % funkci výzkum a vývoj, 35% podíl funkci strategie, prodej a marketing a 15% podíl funkci výrobní. Stěžejním důvodem pro přehodnocení výsledku funkční a rizikové analýzy byl zjištěný významný nesoulad mezi rozdělením funkcí a přiřazením rizik mezi jednotlivé zúčastněné spojené osoby, tj. mezi žalobcem a mateřskou společností FJapan (viz str. 15 a 16 Zprávy o daňové kontrole), kdy žalobci byly v předložené funkční a rizikové analýze přiřazeny v souhrnu funkce za méně než 60 %, nicméně rizika téměř z 85 %. Správce daně přitom svůj postup řádně zdůvodnil.

Mimořádné vlivy

113. Při posouzení otázky dlouhodobých kontraktů jako mimořádného vlivu při stanovení daňové povinnosti se krajský soud přiklonil k názoru žalovaného, že i ostatní automobilové společnosti působící jako výrobci v automobilovém sektoru, navíc v obdobném postavení dodavatelského řetězce pro producenty automobilů, byly ovlivněny obdobně jako žalobce při sjednávání zakázek a uplatňování slev v dalších letech výrobního

cyklu. Nelze tak považovat náklady vyčíslené jako dodatečné slevy za mimořádný vliv, o který by bylo správné ziskovost žalobce upravit pro získání vyšší míry srovnatelnosti.

114. Dále je z průběhu daňového řízení zřejmé, že správce daně a potažmo žalovaný analyzovali důkazní prostředky týkající se nezaměstnanosti, které předložil žalobce včetně argumentu o potenciálním vztahu míry nezaměstnanosti na ziskovost subjektů. S vyslovenými závěry se krajský soud ztotožňuje. Souhlasí s názorem, že situace na trhu práce v kraji Vysočina je srovnatelná se situací na trhu práce v celé ČR (dlouhodobě vykazovala obdobný klesající trend). Správce daně porovnal situaci žalobce s ostatními společnostmi (významní zaměstnavatelé v automobilovém průmyslu z žalobcem předložené zprávy Úřadu práce,) tj. společnostmi Bosch Diesel, s.r.o., Marelli Automotive Lighting Jihlava (Czech Republic) s.r.o., Mann + Hummel (CZ) v.o.s., Motorpal a.s. Jihlava, Cooper-Standard Automotive Česká republika s.r.o. a Valeo Compressor Europe s.r.o.
115. Z tohoto porovnání žalovaný dovodil, že obecná míra nezaměstnanosti od roku 2013 postupně klesala jak v rámci celé ČR, tak i v kraji Vysočina. Pokud by byla naplněna prognóza žalobce, že nízká míra nezaměstnanosti ovlivní ziskovost z důvodu její mimořádnosti, byla by tato skutečnost zaznamenána ve vývoji ziskovosti sledovaných společností již v období před kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Dle žalovaného je zjevné, že naopak u těchto nejvýznamnějších zaměstnavatelů docházelo k lehkému nárůstu jejich průměrné ziskovosti s trvajícím poklesem nezaměstnanosti. Nebyl prokázán výjimečný rozdíl v podmínkách, které působily na žalobce v porovnání s podmínkami potenciálně srovnatelných transakcí, jež by byl důvodem pro provedení přiměřených úprav, aby byl dopad tohoto rozdílu vyloučen. Žalovaný tak důvodně dovodil, že míra nezaměstnanosti nemohla zapříčinit ztrátu.
116. Krajský soud má ve shodě s názorem žalovaného za to, že žalobce neprokázal, že růst nákladů na třídění je mimořádnou situací vyžadující úpravu ziskovosti s ohledem na porovnání vývoje nezaměstnanosti, jak v ČR, Kraji Vysočina i státech EU, ve kterých sídlí společnosti zahrnuté do srovnávací analýzy. Nejedná se tak o dopad mimořádného vlivu, o který by bylo důvodné dosaženou ziskovost upravit, protože tento vliv dopadal obdobně na všechny společnosti působící v těchto oblastech v automobilovém průmyslu, včetně společností zahrnutých ve finálním vzorku srovnávací analýzy. Pouhým nárůstem nákladů na třídění není žádným způsobem prokázána jejich mimořádnost.
117. Rovněž tak se krajský soud přiklání k názoru, že nelze uznat mimořádný nárůst mzdových nákladů v plné výši 8 325 000 Kč. Sám žalobce v průběhu daňové kontroly potvrdil, že vykázané hodnoty mzdových nákladů za 2016 a za 2015 v předložených podkladech, ze kterých byla následně žalobcem vypočtena úprava ziskovosti ve výši 8 325 000 Kč, nebyly správné. Nárůst mzdových nákladů dle doložených podkladů byl v daňové kontrole prokázán pouze ve výši 8 085 150 Kč, nikoliv ve výši 8 325 000 Kč, jak uvedl žalobce (viz Zpráva, str. 38 až 41, 62, též stanovisko č. j. 57441/22). Správce daně tak již v Dosavadním VKZ ve výpočtu jím akceptované části vyčíslené úpravy ziskovosti v návaznosti na výsledek funkční a rizikové analýzy vycházel ze správné hodnoty 8 085 105 Kč a posoudil nárůst mzdových nákladů nad očekávanou a rozpočtovanou úroveň v kontextu veškerých vykonávaných funkcí a nesených rizik, proto zohlednil úpravu ziskovosti z tohoto titulu pouze v poměru odpovídajícím výsledku provedené funkční a rizikové analýzy.
118. Krajský soud tak dospěl k nepochybnému závěru, že žalovaný postup správce daně velice podrobně posoudil v souladu se zásadami ZDP a daňového řádu a na základě toho pak

vyslovil závěry, s nimiž se krajský soud ztotožňuje a na pasáž obsaženou v bodech 58 až 115 napadeného rozhodnutí v plném rozsahu odkazuje. Žalobu proto musel s odkazem na ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.

119. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývalo, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Hradec Králové 27. září 2024

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu