



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Lubomíra Majerčíka ve věci

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

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2022, č. j. 37615/22/5200-11431-711360,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Specializovaný finanční úřad (dále též „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 1. 2021, č. j. 4962/21/4230-23792-711737, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 101 177 090 Kč a uložil mu povinnost zaplatit penále ve výši 19 050 654 Kč. Shora označeným rozhodnutím žalovaný k odvolání žalobce

změnil dodatečný platební výměr tak, že snížil výši doměřené daně na 22 644 200 Kč a snížil uložené penále na 3 344 076 Kč. Předmětem sporu se stala aplikace právní úpravy převodních cen mezi spojenými osobami, uplatněných žalobcem.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce testoval nastavení převodních cen u dvou transakcí – výroby a skladování. V případě výrobních transakcí odkázal na dokumentaci převodních cen ze dne 21. 4. 2013, připravené společností PricewaterhouseCoopers Česká republika, s. r. o. (dále jen „dokumentace TP“). Volba ukazatele ziskovosti těchto transakcí, tedy nástroje pro zjištění, zda jsou transferové ceny mezi žalobcem a mateřskou společností správně nastavené, je odvislá od funkčního a rizikového profilu zkoumané strany transakce. Přílohou této dokumentace je srovnávací studie, která uvádí, že pro analýzu transferových cen u žalobce je vhodné použít ukazatel ziskovosti zahrnující návratnost nákladů z přidané hodnoty (*Return on Value Added Costs*, dále jen „ROVAC“), a to vzhledem k jeho vykonávaným funkcím a neseným rizikům, nikoliv ukazatel zohledňující návratnost celkových nákladů (*Return on Total Costs*, dále jen „ROTC“), který je na případ žalobce nepřiléhavý.
4. V případě transakce skladování zvolil žalobce ukazatel přírážky k celkovým nákladům (*Full Cost Mark-Up*, dále jen „FCMU“), který poměřuje dosažený zisk před zdaněním vůči celkovým nákladům bez nákladů na prodané zboží. Zde žalobce postup žalovaného v principu neshledává vadným.
5. Oba ukazatele ROVAC i ROTC vyjadřují poměr dosaženého zisku k nákladům, avšak využitím ROTC se poměřuje zisk k celkovým nákladům podniku, oproti tomu ukazatel ROVAC jej poměřuje pouze k takovým nákladům, ke kterým daný podnik přispěl vlastní přidanou hodnotou. Správce daně dospěl k závěru, že vhodným ukazatelem je ROTC, zatímco žalobce je přesvědčen, že jeho funkčnímu a rizikovému profilu více odpovídá ukazatel ROVAC. Nejpodstatnějším rozdílem mezi oběma ukazateli je skutečnost, že ukazatel ROVAC nezahrnuje do jmenovatele náklady na materiál, tedy platí zjednodušené vzorcové vyjádření: $ROVAC = \text{zisk} / \text{celkové náklady} \text{ minus materiál}$; $ROTC = \text{zisk} / \text{celkové náklady}$. V posuzované věci vzniká při aplikaci ukazatelů ROVAC a ROTC v požadované ziskovosti podstatný rozdíl, neboť v roce 2014 představovaly náklady na materiál 87 % celkových nákladů žalobce. Žalobce uvedl, že Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „směrnice OECD“) připouští, že určité náklady mohou být stranou transakce pouze přefakturovány, aniž by na ně byla aplikována zisková přírážka. Určení toho, jaké náklady by měly být zahrnuty do nákladové základny, by mělo vycházet z pečlivého zhodnocení skutečností daného případu. Je třeba zkoumat, v jakém rozsahu by se nezávislá strana dobrovolně vzdala přírážky u části svých nákladů, to vše s porovnáním významných rozdílů mezi posuzovanými společnostmi.
6. Ohledně provozu podniku žalobce uvedl, že mateřská společnost Inventec Corporation, sídlem Tchaj-pej, Tchaj-wan (dále též „Inventec Corp.“ nebo „mateřská společnost“), mu zajišťuje materiál od dodavatelů, který žalobce využívá pro kompletaci serverů, přičemž žalobce si obstarává pouze obalový materiál. Při přijetí materiálu vykoná zaměstnanec žalobce kontrolu, zda množství a označení dodaného materiálu odpovídá objednavce, a to porovnáním průvodních dokladů a přijatých balení materiálu. Zprvu provede vizuální

kontrolu, a pokud je poškozen obal, žalobce informuje mateřskou společnost, která s externím dodavatelem sjedná kompenzaci. Pokud žalobce dojde k závěru, že materiál je nepoužitelný, vyžádá si souhlas s jeho likvidací od mateřské společnosti, následně dojde k likvidaci a náklady jsou v plné výši přefakturovány mateřské společnosti. Pokud materiál nevykazuje evidentní vady, je naskladněn do interního skladu žalobce a na základě výrobního plánu vstupuje do výrobního procesu. Zaměstnanci žalobce manipulují s tímto materiálem tak, že podle předepsaného postupu, který určuje mateřská společnost, zakládají komponenty do serverové skříně. Poté testují funkčnost sestaveného produktu. Pokud produkt není funkční, žalobce určí, zda je schopen provést opravu. Je-li tomu tak, produkt opraví a v případě, kdy není schopen provést opravu, produkt je zlikvidován. Náklady na opravu i likvidaci jsou v obou případech fakturovány mateřské společnosti. Funkční servery skladuje žalobce ve svých či pronajatých prostorách a následně je odebírá zákazník – společnost Hewlett-Packard Company, sídlem Palo Alto, USA (dále též „HP“). Ceny, za které žalobce výrobky prodává, vyjednává mateřská společnost včetně podmínek prodeje. Dodání zákazníkovi se řídí dodacími podmínkami dohodnutými mezi mateřskou společností a společností HP. Plán dodávek výrobků na každý rok určuje zákazník HP společně s mateřskou společností. Dle takto sjednaného plánu dodávek výrobků dodává mateřská společnost žalobci materiál. Žalobce tak pouze zajišťuje, aby montáž serverů proběhla dle nastaveného montážního postupu a aby byly zachovány vlastnosti jednotlivých komponentů z hlediska kvality a funkčnosti. Toto potvrdili i svědci Adámková a Hlaváč.

7. Funkce, které žalobce v oblasti nakládání s materiálem vykonává, zahrnují vizuální kontrolu, provádění likvidací poškozeného materiálu, skladování, manipulaci, zakládání materiálu dle předepsaného postupu do serverové skříně, instalace softwaru a testování funkčnosti. Předmětem činnosti tedy není opracovávání a přeměna materiálu, které by vedly ke změnám mechanických, fyzikálních, chemických a technologických vlastností. Mateřská společnost vykonává funkce nákupu materiálu včetně vyjednávání s dodavatelem, strategického rozhodování o výši zásob, velikosti skladů, nastavení a řízení materiálových toků, sjednávání pojištění a rozhodování o likvidaci. Žalobce nenesé riziko změny ceny materiálu, poškození, riziko spojené se skladováním a s kvalitou materiálu. To vše je přeneseno na mateřskou společnost. Žalovaný dokládá svůj závěr o nesených rizicích na formálně právním stavu – znění smlouvy *Contract Assembly Agreement* a na skutečnosti, že žalobce nabývá materiál do svého vlastnictví. Nesení rizik žalovaný dále vyvozuje ze skutečnosti, že účtuje o opravných položkách k zásobám, což žalobce považuje jako povinnost spojenou s vlastnictvím materiálu. Mateřská společnost rovněž svým jménem a na svůj účet sjednává pojištění materiálu při přepravě a skladování. Přístup, při kterém jsou při výpočtu materiálové náklady vyňaty, není ojedinělý ani pro smluvní výrobce, který nabývá materiál do svého vlastnictví. Důvodem je právě absence tvorby přidané hodnoty na materiál ze strany výrobce. Žalobce současně upozornil, že od přelomu let 2019 a 2020 změnil obchodní model tak, že vlastnické právo k materiálu i sestavenému serveru zůstává mateřské společnosti. Nově tedy obchodní model žalobce typově odpovídá modelu práce ve mzdě. Žalobce však zdůrazňuje, že změna modelu byla pouze změnou formální, žádným relevantním způsobem se nezměnil rozsah činnosti žalobce, vymezení jeho odpovědnosti, způsob nakládání s materiálem, nebo způsob a rozsah pojištění rizik.
8. Žalobce dále napadá postup daňových orgánů při kvantifikaci rozdělení funkcí a rizik mezi žalobcem a mateřskou společností. Žalovaný však kombinuje dvě různé metody testování převodních cen, protože k transakční metodě rozdělení zisku přidává analýzu zásluh, která je vhodná pouze v případě metody rozdělení zisku. Tím žalovaný vytváří novou metodu, se

kteřou směrnice OECD nepočítá, aniž by tím zvýšil spolehlivost výsledné analýzy. Nespolehlivost analýzy je patrná již z toho, že původně zjištěná výše přířázky dle ukazatele ROTC byla snížena na 24,62 % původní hodnoty. K provedené kvantifikaci rizik a funkcí žalobce konkrétně namítá zařazení položky „Aktiva – Výrobní materiál“, která odporuje logice kvantifikace, protože celkově hodnotí rozdělení funkcí a rizik souvisejících s vlastněným materiálem. Zařazením této položky tak dochází k duplikaci vstupních hodnot analýzy.

9. Další žalobcova námítka směřuje proti způsobu, jakým správce daně provedl srovnávací studii za účelem určení referenčního rozpětí tržních hodnot sledovaného ukazatele. Mezi žalobcem a společnostmi ve vzorku totiž existují natolik významné rozdíly, které vylučují racionálně opodstatněné srovnání zisku v poměru k celkovým nákladům (ukazatel ROTC). Některé ze vzorkových společností mají totiž odlišný funkčně-rizikový profil oproti žalobci, podíl nákladů na materiál vůči zisku u těchto společností taktéž dosahoval v průměru 45 %, zatímco u žalobce to bylo 87 %. Žalobce taktéž ve zdaňovacím období dosahoval mnohonásobně vyššího obratu než tyto společnosti. Společnosti, které správce daně zařadil do referenčního vzorku, prezentují svůj výrobní proces zcela odlišně od žalobce – přidávají k materiálu vlastní hodnotu a zajišťují si materiál mnohdy samy. Srovnatelnost žalovaný zakládá na skutečnosti, že žalobce se pohybuje na stejném trhu jako společnosti identifikované ve vzorku ze srovnávací studie, přestože trh informačních a komunikačních technologií není vystaven stejným tržním vlivům. Žádná z nalezených společností se nezabývá montáží serverů.
10. Žalobce se neztotožňuje se způsobem výpočtu kompenzace za finanční prostředky vázané v hodnotě pořízeného zboží za použití 12měsíční průměrné sazby USD LIBOR. Použitá sazba totiž nezohledňuje relevantní ekonomické okolnosti (průměrnou dobu skladování zboží). Žalovaný zakládá výběr sazby na délce posuzovaného zdaňovacího období. K tomu žalobce namítá, že transakce skladování zboží přesahuje délku jednoho kalendářního roku, navíc nebyla zajištěna jeho kontinuita, která by umožňovala žalobci požadovat výnos ve výši 12měsíční úrokové sazby.
11. Žalobce nezákonnost napadeného rozhodnutí shledává taktéž v tom, že žalovaný neprovedl navrhanou svědeckou výpověď paní K., díky níž by žalobce prokázal existenci dohody o finančním vypořádání kompenzace poškozeného majetku mezi žalobcem a mateřskou společností. Na věci nic nemění skutečnost, že navržená svědkyně byla zmocněnkyní žalobce v daňovém řízení. Žalobce má taktéž za to, že žalovaný nedostatečným způsobem vypořádal některé jeho odvolací námítky, napadené rozhodnutí je tedy v té části (body 180, 187) nepřezkoumatelné.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě; replika žalobce a další podání účastníků řízení

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které považuje za správné a důkladně zdůvodněné, a to i s ohledem na skutečnost, že žalobní námítky se do značné míry shodují s námítkami uplatněnými žalobcem v odvolání.
13. Žalovaný nesouhlasí s použitím ukazatele ROVAC, neboť ten ignoruje podstatné ekonomické okolnosti transakce (odměnu náležející k materiálovým nákladům a nákladům na energie). Žalobce materiál přejímal do svého vlastnictví a manipuloval s ním za účelem přetvoření do finálního výrobku (serveru). Žalobce vůči materiálu vykonával funkce kontroly kvality, podílel se na administrativě a objednávání, materiál skladoval před

výrobou i v podobě hotového výrobku. Nelze tedy přijmout tvrzení žalobce, že se jeho postavení blíží modelovému typu výrobce ve mzdě. Žalobce by naopak měl být „odměněn“ určitou výší přírážky k vlastním materiálovým nákladům. Žalovaný současně zohlednil skutečnost, že se na funkcích a rizicích spojených s materiálem podstatně podílela mateřská společnost. Žalovaný nesouhlasí s žalobcem, že by funkce a rizika spojená s materiálem hodnotil formalisticky. Ke kvantifikaci funkcí a rizik žalovaný poznamenává, že jde o „úpravu srovnatelnosti“ transakční metody čistého rozpětí, což směrnice OECD nezapovídá. Tato úprava taktéž umožňuje i nadále aplikovat referenční vzorek jednotlivých srovnatelných společností.

14. K provedení srovnávací analýzy pak žalovaný uvádí, že při výběru srovnatelných společností respektoval postup žalobce v dokumentaci TP. Vycházel z deklarovaného NACE kódu, vzorek správce daně obsahuje tři společnosti použité i ve vzorku žalobce. Žalovaný již v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že pokud by měl srovnatelný subjekt odlišné funkce a rizika od žalobce, pak to, že bude eliminována nějaká sporná položka, neznámá, že jiné finanční údaje budou formálně chápány pro účely použití ukazatele ROVAC jako neovlivněné odlišnými funkcemi a riziky srovnatelného subjektu. Jestliže tedy žalobce v podstatě namítá, že použitím ukazatele ROVAC je možné akceptovat jakožto srovnatelné subjekty i funkčně a rizikově plnohodnotné entity bez úprav srovnatelnosti, nelze tomuto tvrzení přisvědčit. K namítanému rozdílu ve výši obratu mezi žalobcem a vzorkovými společnostmi žalovaný uvádí, že obrat žalobce je z největší části tvořen prodejem vlastněných výrobků, v jehož rámci právě došlo k aplikaci převodní ceny, jež je hlavním sporným bodem nyní řešené věci.
15. Žalovaný má za to, že svědecké vypovědi hodnotil v souladu s jejich obsahem. Výpovědi potvrdily, že žalobce měl vzniklé škody na materiálu reportovat mateřské společnosti, která následně posuzovala způsob jejich likvidace. Byť tedy výpovědi potvrdily tvrzení žalobce, že nenesl zásadní funkce a rizika spojená s vlastnictvím materiálu, zároveň z nich ale plyne, že některé funkce jistě vykonával (kontrola kvality a manipulace s materiálem). Žalovaný má současně za to, že neprovedení navrhované výpovědi I. K. náležitě odůvodnil.
16. Žalovaný je přesvědčen, že na výpočet kompenzace za skladování oprávněně použil typ sazby USD LIBOR v souladu s principem tržního odstupu, neboť žalobce zboží pořizoval, skladoval a prodával po celý kalendářní rok, aniž by měl rozhodovací pravomoc takovou praxi změnit. S objemem finančních prostředků takto vynaložených musel počítat v průběhu celého zdaňovacího období. Na základě uvedeného žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.
17. Žalovaný (stejně jako žalobce) odkázal na rozsudek krajského soudu ze dne 19. 10. 2022, č. j. 29 Af 91/2019-147 (rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz), v němž byl akcentován přístup daňových orgánů v řízení s žalobcem za zdaňovací období roku 2013, které za účelem „zreálnění odměny žalobce“ provedly analýzu, jejímž výsledkem byla kvantifikace podílu funkcí a rizik mezi mateřskou společností a žalobcem. Podle žalovaného není v nyní posuzovaném případě důvodu se od tohoto závěru odchýlit. Žalovaný totiž v odvolacím řízení postupoval obdobně jako v případě zdaňovacího období 2014.
18. V replice k vyjádření žalovaného se žalobce zaprvé vyjadřuje k argumentaci žalovaného stran přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. K interpretaci závěrů rozsudku č. j. 29 Af 91/2019-147 žalovaným upozornil, že tehdy nebyla předmětem sporu analýza založená na

kvantifikaci funkcí a rizik. Soud tak nezkoumal, nakořik realistické a podložené jsou předpoklady této kvantifikace. Vyjádřil pouze přesvědčení, že takový přístup více odpovídá skutečnosti než dosavadní přístup žalovaného. Otázka, zda je tento přístup vhodnější než přístup založený na aplikaci ukazatele ROVAC, tak nebyla doposud zodpovězena. K samotné kvantifikaci funkcí a rizik žalobce odkazuje na směrnici OECD, která s ní pracuje pouze v rámci tzv. analýzy zásluh. Jestliže správce daně, potažmo žalovaný, provádějí při aplikaci transakční metody rozdělení zisku úpravu, která fakticky vede ke snížení neupravené ziskovosti na hodnotu přibližně jedné čtvrtiny v absolutním a relativním vyjádření, jde o natolik významný zásah, že popírá samotnou použitelnost transakční metody rozdělení zisku pro daný případ. Žalobce k tomu odkazuje i na pokyn D-34 Generálního finančního ředitelství. Četné či významné úpravy původně zjištěných hodnot mohou indikovat, že transakce společností uvedených ve vzorku vlastně nejsou srovnatelné. Z napadeného rozhodnutí pak ani nevyplývá, proč žalovaný přiřadil určitým funkcím a aktivům konkrétní hodnotu. Žalobce rozporuje přiřazené hodnoty zejména u položek „nákup a kontrola kvality“ a „aktiva – výrobní materiál“ (která nejvíce ovlivnila žalobci uloženou daňovou povinnost). Žalobce se dále vyjadřuje k jednotlivým bodům vyjádření žalovaného.

19. V reakci na toto vyjádření žalovaný uvedl, že číselné ohodnocení jednotlivých položek v rámci kvantifikace funkcí řádně odůvodnil. Zahrnutí „aktiva – výrobní materiál“ má oporu ve směrnici OECD i pokynu D-34. Neprovedení navržené svědecké výpovědi nemohlo ovlivnit kritérium nesení rizik spojených se zásobami, neboť žalovaný mu „přisoudil“ jeden bod z pěti možných, tj. ani navržená výpověď toto rozložení nemohla více snížit.
20. Žalobce v doplňujícím podání upozornil na rozdíly mezi jím provedenou kvantifikací funkcí a rizik a tou, kterou provedl žalovaný. Dále reagoval na jednotlivé body vyjádření žalovaného, přičemž zopakoval svoji žalobní argumentaci.

IV. Posouzení věci soudem

21. Krajský soud, za splnění podmínek pro rozhodnutí věci bez nařizení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.), přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
22. Krajský soud považuje za nezbytné předně zdůraznit, že při posouzení věci vycházel rovněž ze závěrů vyslovených v citovaném rozsudku zdejšího soudu č. j. 29 Af 91/2019-147, neboť se jednalo o skutkově i právně totožnou věc, nicméně za jiné zdaňovací období (zdaňovací období 2013).
23. Z daňového řízení vyplynulo, že žalobce je dceřinou společností tchajwanské společnosti Inventec Corp., která vlastní 100% podíl žalobce. Žalobce nakupoval v roce 2014 materiál od mateřské společnosti a z něj vyráběl serverové skříně, které následně prodával nespojené osobě – společnosti HP. Prodej výrobků a jeho podmínky zajišťovala mateřská společnost Inventec Corp. po dohodě se společností HP. Obchodní transakce mezi žalobcem a Inventec Corp. byly předmětem daňové kontroly zahájené dne 19. 9. 2016 v rozsahu prověření správnosti nastavení převodních cen mezi spojenými osobami za materiál nakoupený žalobcem od společnosti Inventec Corp. ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013. Žalovaný začal prověřovat, zda převodní ceny mezi spojenými osobami byly stanoveny v souladu s principem tržního odstupu (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). V nyní projednávané věci daňové orgány vycházely z kontrolních zjištění daně z příjmů

právnických osob za zdaňovací období 2013. Krajský soud poznamenává, že skutkové a právní okolnosti zůstaly nezměněny i pro případ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014.

24. Princip tržního odstupu určuje podmínky, za jakých mají být transakce mezi spojenými podniky nastaveny tak, aby cena stanovená za tyto transakce byla cenou obvyklou, tj. cenou jakou by si mezi sebou stanovily nezávislé subjekty. Při tomto posuzování se správce daně nezaměřuje pouze na smluvní ujednání mezi stranami, ale také na skutečný obsah závazků a skutečné jednání stran. Platí zásada materiální pravdy, a pokud se formální a materiální stránka liší, postupuje správce daně na základě reálného obsahu a jednání stran.
25. Z judikatury Nejvyššího správního soudu specifikované níže plyne, že aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů probíhá ve třech krocích. Správce daně musí nejprve prokázat, že předmětná transakce proběhla mezi spojenými osobami. Dále prokazuje, že se sjednaná cena lišila od řádně stanovené běžné ceny. Posléze přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který má možnost vysvětlit rozdíl v cenách. Znamená to, že správce daně musí zjistit cenu sjednanou mezi spojenými osobami a cenu referenční, aby mohl provést srovnání (viz např. rozsudek ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, věc *FISH MARKET*, a rozsudek ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, věc *1. Českolipská*). V nyní projednávaném případě není sporu o tom, že je mezi žalobcem a společností Inventec Corp. závislý vztah ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť to vyplývá již ze samotné skutečnosti, že Inventec Corp. je jediným společníkem žalobce. Dodržení dalších dvou kroků však již mezi účastníky sporné je.
26. 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. 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2024, č. j. 6 Afs 255/2023-58).

Zabrnutí nákladů na pořízení materiálu do nákladové základny

27. První spornou otázkou je volba metody pro výpočet referenční ziskovosti a ziskovosti žalobce ze strany daňových orgánů. Účastníci se shodli na použití transakční metody čistého rozpětí zisku (dále jen „TNMM“), žalobce však nesouhlasí se způsobem výpočtu, respektive s výběrem ukazatele ROTC, který oproti ukazateli ROVAC ve jmenovateli vzorce uplatňuje přírážku ke všem nákladům žalobce, včetně nákladů na žalobcem pořizovaný materiál. Žalovaný je naopak přesvědčen, že aplikace ukazatele ROTC reflektuje reálné rozdělení funkcí a rizik mezi žalobcem a mateřskou společností lépe než ukazatel ROVAC použitý žalobcem v dokumentaci TP.
28. Krajský soud se v reakci na žalobní argumentaci v této souvislosti věnoval i tomu, jak žalovaný v napadeném rozhodnutí reflektoval právní názor vyjádřený v rozsudku č. j. 29 Af 91/2019-147. Mezi účastníky je totiž sporná interpretace závěrů tohoto rozsudku a jejich dopadů do dalších daňových řízení s žalobcem, včetně nyní řešené věci.
29. Krajský soud v citovaném rozsudku č. j. 29 Af 91/2019-147 konstatoval, že výběr ukazatele ziskovosti ROTC nebyl vzhledem k okolnostem žalovaným spolehlivě odůvodněn. Z doložených písemností vyplynulo, že obchodní model žalobce je odlišný od společnosti, s nimiž byl srovnáván. Krajský soud taktéž doplnil, že ze samotného vlastnictví materiálu a

s tím spojeným účtováním o zásobách, nelze spolehlivě dovodit rizikový a funkční profil žalobce. Při srovnávací analýze cen mezi spojenými a nezávislými subjekty musí správce daně zkoumat jednotlivé faktory (kritéria) určující srovnatelnost, přičemž pokud se podmínky obchodních vztahů liší, je povinen učinit případnou korekci. Daňové orgány v původním řízení nezohlednily, jak ovlivňuje výsledek hodnoty ukazatele referenčního zisku skutečnost, že náklady na materiál jsou u porovnávaných společností výrazně nižší než u žalobce, a fakt, že žalobce má značně vyšší obrat než posuzované společnosti, neboť i tyto skutečnosti jsou relevantní pro spravedlivé srovnání. Krajský soud uvedl, že žalovaný musí prokázat, zda je, či není nutné aplikovat přírážku na náklady na materiál ve stejné míře jako u společností, které materiál přímo zpracovávají a mění jejich vlastnosti. Krajský soud se ztotožnil s postupem žalovaného v jiném daňovém řízení s žalobcem (za zdaňovací období roku 2015) a je přesvědčen, že tento přístup více odpovídá skutečnosti, že rizikový a funkční profil žalobce neodpovídá plně profilu smluvního výrobce, naproti tomu z důvodu omezené odpovědnosti neodpovídá ani modelovému výrobcí ve mzdě. Navíc na těchto modelových typech nelze přehnaně bazírovat.

30. Ve věci rozsudku č. j. 29 Af 91/2019-147 tedy krajský soud žalobci přisvědčil v tom, že žalovaný nedostatečně odůvodnil aplikaci nemodifikovaného ukazatele ROTC. To však neznamená, že úplně vyloučil, aby byly do nákladové základy zahrnuty i náklady na materiál. Žalovaný však musel provést jejich korekci s ohledem na specifické postavení žalobce v porovnání s dalšími referenčními společnostmi, což i v nyní napadeném rozhodnutí určitým způsobem učinil. Posouzení otázky správnosti provedené korekce se krajský soud bude věnovat níže v rozsudku.
31. Žalovaný v nyní projednávané věci vycházel z postupu daňových orgánů v jiném daňovém řízení s žalobcem za zdaňovací období roku 2015. Setrval na svém závěru, že žalobce nemohl z nákladové základy pro výpočet své ziskovosti vyloučit materiálové náklady, a to z toho důvodu, že vůči materiálu vykonával určité funkce a nesl jistá rizika. Kompenzaci od mateřské společnosti ve výši 2 264 000 Kč, jež odpovídala přírážce 0,07 % dle dolního kvartilu ukazatele ROTC, o níž žalobce navýšil základ daně pak správce daně shledal v rozporu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně totiž shledal, že výše kompenzace (při započítání materiálových nákladů) měla dosáhnout výše 534 842 889 Kč, tj. přírážky 2,58 % dle dolního kvartilu ukazatele ROTC zjištěného u srovnatelných nezávislých společností. Žalovaný původní závěry správce daně korigoval. Vycházel přitom z kvantifikace funkcí a rizik, v níž byl v rozsahu součtu 5 bodů ohodnocen poměr rozdělení funkcí a rizik mezi žalobce a mateřskou společností. Bodové ohodnocení bylo následně vynásobeno vahou jednotlivých položek v rozmezí 1-3 (podle prisouzeného významu pro výrobní proces). Touto metodou žalovaný dospěl k závěru, že funkce a rizika byla mezi žalobcem a mateřskou společností rozdělena v poměru 16:49, tj. 24,62 % a 75,38 %. Původně zjištěnou výši kompenzace (přírážky 2,58 %) tak bylo třeba v tomto poměru korigovat, aby lépe reflektovala omezenou míru rizik a funkcí nesených žalobcem. Podle žalovaného tedy žalobci náležela kompenzace ve výši takto upravené ziskové přírážky 0,64 % dle dolního kvartilu ukazatele ROTC zjištěného u srovnatelných nezávislých společností, tj. 129 883 413 Kč.
32. Žalobce ovšem odmítá, že by náklady na materiál vůbec mohly být zahrnuty do nákladové základny ukazatele ziskovosti. S tím krajský soud nesouhlasí. Ačkoliv z daňového spisu vyplývá, že žalobcova role při výrobě serverových skříní se funkcemi a riziky podobá roli výrobce ve mzdě, vzhledem k jeho omezené odpovědnosti za kontrolu a manipulaci s

materiálem, skladováním a předcházením riziku během zpracování, nelze vyloučit, že naplňuje i některé charakteristiky smluvního výrobce. Jinými slovy, pokud by žalobce byl nezávislým subjektem, tak by do transferových cen se společností Inventec Corp. započítával určitou přírážku na materiál. Nezdá se přesvědčivé, že by nezávislý subjekt, se stejnými funkcemi a riziky jako žalobce, tyto náklady dobrovolně „pouze“ přefakturoval, byť ze skutečnosti, že náklady na materiál představovaly cca 87 % veškerých nákladů žalobce, lze vyvozovat, že žalobce mu zpracováním nepřidával významnou přidanou hodnotu. Závěry žalovaného jsou pak podpořeny v daňovém řízení provedenou kvantifikační funkcí a rizik (srov bod. 2.99 směrnice OECD).

33. Krajský soud současně nemůže přisvědčit tvrzení žalobce, že rizika, jež mu žalovaný přisuzuje, nemohl nést taktéž z důvodu nedostatečných vlastních finančních prostředků. Podstatou § 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. Nedostatek likvidity na pokrytí nesených rizik pak byl důsledkem takto nastavených smluvních vztahů mezi žalobcem a mateřskou společností, které však ve své podstatě směřovaly k tomu, aby žalobce dosahoval nižších příjmů (0,07 % ziskové přírážky k celkovým nákladům) a maximalizoval zisky mateřské společnosti. Během soudního řízení pod sp. zn. 29 Af 91/2019 bylo přitom prokázáno, že v případě konkrétních případů likvidační škody vše hradila a řešila mateřská společnost, krajský soud se však ztotožňuje s názorem žalovaného, že z této skutečnosti nelze automaticky vyvozovat přenesení veškerých rizik na mateřskou společnost. Žalobce nebyl zbaven veškeré odpovědnosti k materiálu a výrobkům, vyplývajících z jeho vlastnického práva k nim.
34. Žalobce namítá, že žalovaný zveličuje význam formálních skutečností (přechod vlastnického práva k materiálu na žalobce) a dále úkonů, které by vůči materiálu vykonával i nezávislý výrobce ve zvdě (vstupní kontrola, manipulace, kontrola kvality a rizik, skladování). Předně je třeba zopakovat, že v dokumentaci TP je žalobce označován za smluvního výrobce. I společnost PricewaterhouseCoopers Česká republika, s. r. o. pro výkon některých funkcí (i nesení rizik) shledala, že žalobce nelze označit za výrobce ve zvdě. Zadruhé směrnice OECD i Pokyn GFŘ zdůrazňují význam „ekonomického“ vlastnictví oproti vlastnictví čistě právnímu, bez rozhodovacích pravomocí. Žalobce se však, veden touto argumentační linií, dopouští snižování svých vlastních zásluh ve stejné míře, v jaké vyčítá žalovanému jejich zveličování. Z daňového spisu je totiž patrné, že žalobce se v omezené míře podílel na nákupu materiálu, jeho zpracování do serverových skříní, testování a instalování softwaru, a konečně i uskladňování a prodeji. Pokud by byl nezávislým subjektem, právě v této omezené míře mu proto příslušela zisková přírážka i k materiálu.
35. Krajský soud tedy uzavírá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně zdůvodnil, proč je na případ výpočtu adekvátní přírážky žalobce vhodnější aplikovat ukazatel ROTC.

Určení konkrétní hodnoty ziskové přírážky

36. Druhou spornou otázkou pak je provedení srovnávací analýzy, výpočet referenčních a stanovených cen a korekce přírážky dle ukazatele ROTC zohledňující rozložení rizik a funkcí mezi žalobcem a mateřskou společností.
37. Správce daně provedl srovnávací studii s použitím aplikace TP Catalyst (release 57 – December 2014), přičemž data ověřil v komerční databázi Amadeus ve verzi 273 ze dne 9. 6. 2017. Správce daně porovnal ziskovost 12 společností za období 2012 až 2014 a dospěl

k závěru, že hodnota dolního kvartilu ukazatele ziskovosti ROTC dosahuje výše 2,77 % a mediánu 3,63 %. Jak bylo popsáno již výše, žalovaný závěry správce daně korigoval v bodech [116. až 126] napadeného rozhodnutí, neboť měl za to, že v porovnání s nezávislými subjekty žalobce zastával méně funkcí a nesl méně rizik. Původně zjištěnou přírážku tedy upravil, aby lépe odpovídala tržní hodnotě ziskovosti žalobce. Žalovaný taktéž ze vzorku referenčních společností vyloučil společnost Krug & Priester GmbH & Co., neboť nejde o nezávislou společnost. Žalovaný tedy upravil zjištěnou výši hodnotu dolního kvartilu ukazatele ziskovosti ROTC na 2,58 % a medián 3,32 %. Po zohlednění rozdělení funkcí a rizik pak hodnoty ukazatele ziskovosti ROTC žalovaný určil na 0,64 % (dolní kvartil) a 0,82 % (medián).

38. Krajský soud se s postupem žalovaného ztotožňuje a je přesvědčen, že řádně zohlednil právní názor v rozsudku č. j. 29 Af 91/2019-147. K posouzení postupu správce daně ve vztahu ke správní praxi a volbě metod při výpočtu referenčních a stanovených cen dále uvádí, že není úkolem soudu detailně posuzovat postup výpočtu a odborné posouzení. Je totiž na správním uvážení správce daně, jakou metodu pro svůj výpočet zvolí a jaká kritéria při výběru uplatní. Toto správní uvážení při výběru vhodné metody, jakož i další postup správce daně musí být takový, aby výsledek srovnávací analýzy byl srozumitelný, spravedlivý a založený na objektivních kritériích. Tedy při soudním přezkumu soud uváží, zda se postup správce daně nevymyká právě některému z výše uvedených mantinelů. Na žalovaného jsou kladeny takové požadavky, aby zvýšení daňové povinnosti bylo zákonné a spravedlivé a jeho rozhodnutí přezkoumatelné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105).
39. Nelze souhlasit s žalobcem, že by žalovaný nemohl pro účely zjištění srovnatelné obvyklé ceny v obchodních vztazích mezi nezávislými subjekty provést korekci zjištěných údajů. Jak upozornil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63, bod [25]: „[s]myslem § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je srovnání řízené transakce s reálným relevantním trhem. Jelikož v řadě případů nebude takovýto plně srovnatelný trh existovat, lze připustit i srovnání řízené transakce s reálným trhem co nejpříbuznějším při současné přilehavé korekci zjištěných údajů“. Ani pokyn D-34 Generálního finančního ředitelství nezapovídá v odůvodněných případech upravovat srovnávané údaje tak, aby byl vyloučen vliv zjištěných rozdílů mezi závislými a nezávislými transakcemi (viz strana 11 pokynu D-34). Obdobně bod 2.80 směrnice OECD: „...[p]okud tedy rozdíly v charakteristice srovnávaných podniků mají podstatný dopad na použité ukazatele čistého zisku, nebylo by vhodné použít transakční metodu čistého rozpětí bez úprav zohledňujících tyto rozdíly. Rozsah a spolehlivost těchto úprav ovlivní relativní spolehlivost analýzy podle transakční metody čistého rozpětí...“. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že kvantifikaci rozdělení funkcí a rizik lze označit za úpravu srovnatelnosti (podkapitola A.6 směrnice OECD).
40. K samotné kvantifikaci funkcí a rizik žalobce snáší řadu obecných či již dříve zmíněných námitek. Přitom sám žalobce v daňovém řízení předložil dokumentaci TP, jejíž součástí je taktéž funkční analýza, která se v řadě aspektů blíží kvantifikaci v napadeném rozhodnutí (žalovaný sám uvádí, že se postupem žalobce inspiroval). Z funkční analýzy pak vyplývá, že funkce byly mezi mateřskou společností a žalobce rozděleny v poměru 19:11, rizika pak 16:5. Žalobce se tedy podle „vlastní“ analýzy podílel na nesení rizik a funkcí při výrobě z 31,37 %. Krajskému soudu proto nepůsobí zvláště přesvědčivě, když žalobce tvrdí, že žalovaným zjištěný podíl ve výši 24,62 % by byl nějak nadhodnocený či nepřezkoumatelný. Je však nutno dodat, že žalobce setrvale argumentuje hlavně proti zohlednění jeho podílu na

funkcích a rizicích spojených s vlastnictvím materiálu, což se v kvantifikaci funkcí a rizik projevilo vložení samostatné položky „Aktiva – Výrobní materiál“. Zde krajský soud znovu opakuje, že vzhledem k funkčně-rizikovému profilu žalobce bylo třeba při posuzování, zda spojené osoby sjednaly převodní ceny odlišně od tržních cen, vycházet ze skutečnosti, že žalobce výrobní materiál vlastnil, uskladňoval, zpracovával do hotového výrobku, který prodával a nesl za něj v omezené míře odpovědnost, a proto musely být náklady na jeho pořízení zohledněny v nákladové základně. Začlenění položky „Aktiva – Výrobní materiál“ v kvantifikaci funkcí a rizik toto reflektuje.

41. Žalobce dále namítá vadné provedení srovnávací analýzy pro určení obvyklé tržní přírážky. Správcem daně vybrané společnosti do vzorku totiž zaprvé nesou více rizik a vykonávají více funkcí než žalobce, zadruhé mají v průměru výrazně nižší podíl nákladů na materiál na celkových provozních nákladech a zatřetí žalobce dosáhl násobně vyššího obratu než srovnávané společnosti. Obdobné výtky měl vůči původně provedené analýze taktéž krajský soud v rozsudku č. j. 29 Af 91/2019-147, ve kterém ale zároveň uvedl, že se ztotožnil s postupem daňových orgánů v daňovém řízení s žalobcem za zdaňovací období roku 2015 a vyjádřil přesvědčení, že tento postup více odpovídá rizikovému a funkčnímu profilu žalobce. Je však nutno zdůraznit, že krajský soud mohl vycházet pouze z dosavadních kontrolních zjištění, nikoliv konečných rozhodnutí správce daně či žalovaného, neboť v době vydání rozsudku č. j. 29 Af 91/2019-147 nebylo daňové řízení za zdaňovací období roku 2015 skončeno.
42. Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci 1. *Českolipská* uvedl, že „...[p]okud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější.“ Krajský soud má za to, že žalovaný v nyní posuzované věci tyto požadavky dodržel, neboť zohlednil výše vytýkané rozdíly mezi žalobcem a srovnávanými společnostmi. Původně zjištěná výše ziskové přírážky (2,58 %) nereflektovala skutečnost, že žalobce nesl oproti srovnávaným společnostem pouze omezené funkce a rizika, tudíž nemohl „být odměněn“ ziskovou přírážkou v plné výši. Provedením kvantifikace rozložení funkcí a rizik žalovaný dostatečným a přezkoumatelným způsobem tyto odlišné podmínky při stanovování převodních cen posoudil. V napadeném rozhodnutí určená výše ziskové přírážky 0,64 % dle dolního kvartilu ukazatele ROTC tak byla podle krajského soudu spolehlivě odůvodněna.

Nepřezkoumatelnost, hodnocení některých důkazů, neprovedení svědecké výpovědi

43. Krajský soud nepovažuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné v tom, že žalovaný nevypořádal dílčí odvolací námitky. Povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Při odůvodnění zpravidla postačuje, jsou-li explicitně vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008–13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, se lze spokojit i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. jeho usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09) či správní soudy (např. rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011–72). V projednávaném případě je krajský soud přesvědčen, že žalovaný vůči obsáhlé argumentaci žalobce postavil své vlastní argumentační schéma, jež je možné přezkoumat. Vadou napadeného rozhodnutí taktéž není, pokud se odvolací orgán ztotožní s argumentací orgánu prvostupňového.

44. Podle žalobce je napadené rozhodnutí nezákonné i proto, že žalovaný neprovedl svědeckou výpověď I. K., která by objasnila, jakým způsobem probíhaly kompenzace poškozeného majetku mezi mateřskou společností a žalobcem. Žalovaný výpověď svědkyně neprovedl pro nadbytečnost. Byť krajský soud sdílí některé žalobcovy výhrady týkající se části odůvodnění neprovedení tohoto důkazu (stran příležitosti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2017, č. j. 5 Afs 184/2016-20), ztotožňuje se se závěrem žalovaného, že by byl výslech nadbytečný, neboť skutkový stav ohledně kompenzací škod byl v daňovém řízení dostatečně objasněn. Žalovaný to ostatně promítl do kvantifikace rozložení rizik a funkcí tím, že v položce „Riziko spojené se zásobami“ žalobci přisoudil 1 bod a mateřské společnosti 4 body. Krajský soud však nesouhlasí s názorem žalovaného ve v jeho druhém vyjádření k žalobě, že by výpověď I. K. byla nadbytečná i proto, že by v důsledku ní nemohl snížit hodnocení pod 1 bod. V případě položky „Riziko směnného kurzu“ tak žalovaný přece učinil.
45. V hodnocení listinného důkazu „Memoranda o porozumění“ ze dne 4. 9. 2020 žalovaným neshledává krajský soud žádné pochybení. Zůstává pouze v rovině tvrzení provázaných subjektů o tom, že mateřská společnost nesla veškerá rizika spojená s materiálem, tj. odchýlení se od smlouvy *Contract Assembly Agreement*. Důvěryhodnost tohoto prohlášení snižuje dále skutečnost, že bylo vyhotoveno až po zahájení daňové kontroly. Pojistná smlouva uzavřená mateřskou společností pak neprokazuje, že byl žalobce zbaven všech funkcí a rizik vůči materiálu. Prokazuje pouze, že náklady na pojištění nesla mateřská společnost. K expertnímu stanovisku společnosti KPMG Česká republika s.r.o. lze uvést, že jde vlastně o protiargumenty k odůvodnění předestřenému daňovými orgány. Po zohlednění všech relevantních skutečností se však krajský soud přiklonil k závěrům žalovaného, argumentaci v expertním stanovisku proto nepřisvědčil.

V. Závěr a náklady řízení

46. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
47. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo

člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 18. prosince 2024

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu