



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobce: **Inventec (Czech), s. r. o.**, se sídlem Evropská 863, Modřice, zastoupeného JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2022, č. j. 37615/22/5200-11431-711360, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2024, č. j. 29 Af 56/2022 - 93,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Žalobce je dceřinou společností tchajwanské společnosti Inventec Corp, která vlastní jeho 100% podíl. Žalobce nakupoval v roce 2014 materiál od mateřské společnosti a z něj vyráběl serverové skříně, které následně prodával nespojené osobě – společnosti Hewlett-Packard Company (dále jen „společnost HP“). Prodej výrobků a jeho podmínky zajišťovala mateřská společnost žalobce po dohodě se společností HP. Specializovaný finanční úřad (dále též „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu v rozsahu prověření způsobu nastavení převodních (transferových) cen, kontroly transakcí a vztahů v rámci skupiny podniků a skutečností týkajících se vztahů mezi spojenými osobami ovlivňujících výsledek hospodaření žalobce. Správce daně v rámci aplikace transakční metody čistého rozpětí („TNMM“) a ukazatele přírážky k celkovým provozním nákladům

(Return on Total Costs, dále jen „ROTC“) zjistil, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2014 vykázal oproti srovnatelným nezávislým podnikům podstatně nižší ziskovost. Dospěl k závěru, že ceny sjednané mezi spojenými osobami (žalobce a Inventec Corp) v transakci smluvní výroby a skladování nebyly stanoveny v souladu s tzv. principem tržního odstupu zakotveným v § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Proto správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 1. 2021 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. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání, v němž zejména namítal nesprávnou volbu metody pro výpočet referenční ziskovosti a ziskovosti žalobce. Konkrétně nesouhlasil s použitím ukazatele ziskovosti ROTC, který zohledňuje (rovněž) náklady na pořízení materiálu.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr tak, že snížil doměřenou daň na 22 644 200 Kč a snížil rovněž uložené penále na 3 344 076 Kč. Žalovaný dal žalobci za pravdu v tom, že je nutno analyzovat funkce, které daňový subjekt skutečně vykonává, a rizika, která skutečně nese, a na základě této analýzy posoudit, zda je opodstatněné požadovat po něm, aby si uplatňoval přírážku na materiálové náklady (resp. aby náklady na materiál byly zohledněny při posuzování ziskovosti daňového subjektu). Za nejvíce odpovídající principu tržního odstupu považoval žalovaný aplikaci ziskové přírážky na materiál ve snížené výši, upravené podle podílení se na vykonávaných funkcích v souvislosti s materiálem. Žalovaný dospěl k tomu, že na výkonu funkcí, rizicích a držení aktivních spojených s vlastnictvím materiálu při výrobě se žalobce podílel z 24,62 % a mateřská společnost Inventec Corp ze 75,38 %. Hodnotu rozpětí tržní ziskové přírážky stanovené podle ukazatele ROTC proto upravil tak, aby výše tohoto ukazatele odpovídala 24,62 % z hodnot tržního rozpětí ROTC zjištěného u srovnatelných nezávislých subjektů.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou krajský soud neshledal důvodnou a zamítl ji. Podle soudu žalovaný dostatečně vysvětlil, proč je ukazatel ROTC v posuzované věci vhodnější než ukazatel ziskovosti zohledňující toliko návratnost nákladů z přidané hodnoty (Return on Value Added Costs, dále jen „ROVAC“), tj. nikoliv rovněž nákladů na materiál. Ačkoliv se žalobcova role při výrobě serverových skříní funkcemi a riziky podobá roli „výrobce ve mzdě“ (náklady na materiál představovaly cca 87 % veškerých nákladů žalobce, a žalobce mu tedy zpracováním nepřidával významnou přidanou hodnotu), nelze vyloučit, že naplňuje i některé charakteristiky smluvního výrobce. Jinými slovy, pokud by žalobce byl nezávislým subjektem, nepochybně by započítával do transferových cen i určitou přírážku za materiál, který vstupoval do jeho vlastnictví.

[4] Další spornou otázkou bylo provedení srovnávací analýzy, výpočet referenčních a stanovených cen a korekce přírážky dle ukazatele ROTC zohledňující rozložení rizik a funkcí mezi žalobcem a jeho mateřskou společností. Krajský soud aproboval postup žalovaného, který korigoval závěry správce daně s ohledem na to, že žalobce v porovnání s nezávislými subjekty zastával méně funkcí a nesl méně rizik (značnou část odpovědnosti za materiál totiž nesla mateřská společnost Inventec Corp). Proto správně přistoupil k úpravě původně zjištěné ziskové přírážky. Kvantifikaci rozdělení funkcí a rizik lze dle soudu označit za úpravu srovnatelnosti ve smyslu podkapitoly A.6 Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy.

II. Důvody kasační stížnosti

[5] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatel nejprve vysvětlil, že formálně-právně se sice stává vlastníkem materiálu pro výrobu a účtuje tedy o jeho pořízení, nicméně tento materiál obstarává Inventec Corp v úzké spolupráci se společností HP. V roce 2014 činila hodnota nakoupeného materiálu 19,5 miliard Kč, jde tedy o velmi vysokou hodnotu v porovnání s jinými srovnatelnými výrobními společnostmi. Zakoupení materiálu je pouze formálním úkonem, který nemá reálné dopady do povahy ekonomické činnosti stěžovatele. Zaměstnanci stěžovatele provádějí výrobní úkony, jež jsou úzce a přesně vymezeny a jsou svým charakterem rutinní, ovšem prováděné na drahém materiálu. Tato činnost by však mohla být uskutečňována úplně stejně i v situaci, kdy by stěžovatel montovaný materiál nezakoupil (ostatně od roku 2021 takto postupuje). Všechna rizika spojená s materiálem ve skutečnosti nese mateřská společnost Inventec Corp, která o materiálových tocích reálně rozhoduje. Funkce, které stěžovatel při nakládání s materiálem vykonává, tak mají být odměněny přírážkou k nákladům vynaloženým na zajištění samotné funkce nakládání s materiálem (tj. na zajištění výrobních a souvisejících činností), ale bez nákladů na materiál.

[7] Stěžovatel trvá na tom, že žalovaný v rámci analýzy převodních cen nesprávně vycházel z ukazatele ROTC, byť moderoval původní přístup a hodnotu ROTC uplatněnou k nákladům na materiál snížil na 24,62 % původně uplatněné hodnoty. I tento postup je dle stěžovatele nezákonný, neboť neodstraňuje principiální rozdíl mezi ukazateli ROTC a ROVAC, pouze numericky zmenšuje nesprávnost. Zásadní rozdíl mezi hodnocením žalovaného a stěžovatele spočívá v chápání skutečně nesených rizik a v tom, zda je formální vlastnictví materiálu neoddělitelně spjata s nesením rizik. Hodnocení této otázky krajským soudem bylo zjevně zatíženo nesprávným pochopením následujících skutečností:

- *Rizika* spojená s materiálem ve skutečnosti nesla společnost Inventec Corp, jak vyplývá ze zdokumentované přefakturace škod, kalkulace převodních cen, pojistné smlouvy pokrývající riziko poškození zásob materiálu uzavřené pouze společností Inventec Corp, z memoranda o porozumění a analýzy likvidity. Krajský soud nespécifikoval, jaká rizika na Inventec Corp údajně přenesena nebyla.
- Stěžovatel nedisponuje *finanční způsobilostí (likviditou)*, jež by mu umožňovala rizika spojená s materiálem reálně přebírat (viz stěžovatelem předložená analýza likvidity). Vzhledem k tomu, že v roce 2014 účtoval o materiálu v hodnotě 19,5 mld. Kč, nebylo reálné, aby disponoval takovou likviditou, jež by mu umožnila riziko k materiálu v takové hodnotě skutečně nést.
- Konstrukt přírážky na materiál uplatněný žalovaným nemá žádné opodstatnění ve skutečném obchodním modelu skupiny Inventec, resp. v *uplatňované ceně mezi skupinou Inventec a zákazníkem HP*. Společnost HP uplatňuje velmi přísnou kontrolu výrobních nákladů, a to zejména nákladů na materiál – ty jsou v cenové nabídce uvedeny samostatně na úrovni nákladů na obstarání, tj. bez aplikace jakékoliv ziskové přírážky.

- Dále stěžovatel upozorňuje na správnou *interpretaci ukazatele ROVAC*, který lépe vystihuje jím vytvořenou přidanou hodnotu. Neznačená přitom, že by byla společnost zbavena odměny za funkce a rizika spojená s materiálem.
- Činnost, kterou stěžovatel vykonával ve zdaňovacím období roku 2014, se co do formálních aspektů (zejména vystavování objednávek a účtování o materiálu), neliší od činností, které vykonává v modelu práce ve mzdě.

[8] Postup žalovaného, který provedl úpravu srovnatelnosti (tj. zredukoval přírážku pro náklady na materiál na 24,62 % původní hodnoty) představuje tzv. analýzu zásluh, jejíž použití uvádí Směrnice OECD pro metodu rozdělení zisku (tj. nikoliv pro metodu TNMM, která byla použita v nyní posuzované věci). Žalovaný tak v podstatě zakládá novou metodu, která nemá oporu v pravidlech definovaných Směrnicí OECD, v tuzemské metodice finanční správy ani dosavadní judikatuře správních soudů.

[9] Podle stěžovatele soud neporozuměl skutkovému stavu, což se projevilo v bodě 40 napadeného rozsudku, kde hodnotil podíl 24,62 % v kontextu údajné vlastní analýzy stěžovatele, dle které se stěžovatel na nesení rizik a funkcí při výrobě podílel z 31,37 %. Krajský soud tento podíl nepatřičně dopočítal z rozdělení funkcí a rizik mezi stěžovatelem a Inventec Corp dle údajů z dokumentace převodních cen (19:11 a 16:5, v součtu tedy 35:16, což procentuálně odpovídá 68,63 % : 31,37 %). Zde ovšem nebyly funkcím a rizikům přiřazeny žádné konkrétní váhy významnosti, což zásadně zkresluje výsledek. Analýza stěžovatele v dokumentaci převodních cen zachycovala činnosti relevantní pro celé podnikání stěžovatele, zatímco analýza žalovaného (vedoucí k podílu 24,62 %) bere v úvahu pouze funkce, rizika a majetek vztahující se k nakládání s materiálem. Oproti původní aplikaci plné výše přírážky i na hodnotu materiálu sice došlo ke zmenšení absolutního dopadu na doměřenou daň, avšak podstata nesprávnosti – tedy odvození zisku od hodnoty zpracovávaného materiálu – nadále přetrvává. Není také zřejmé, jaký přínos stěžovatele vyjadřuje položka Aktiva – Výrobní materiál, která se na celkovém “skóre” analýzy žalovaného podílí dokonce 6 body ze 16 přidělených stěžovateli. Podle Směrnice OECD je při analýze převodních cen nutné brát v úvahu ekonomické, nikoliv formální vlastnictví aktiv. Podstatná část zásluh stěžovatele (6 bodů ze 16) je však v analýze žalovaného navázána právě na samotné vlastnictví materiálu, aniž by bylo zřejmé, jakou konkrétní zásluhu má tato položka zachycovat.

[10] Za nezákonný považuje stěžovatel závěr krajského soudu, že žalovaný správně zamítl výsledek svědkyně Ivany Knoflíčkové pro nadbytečnost. Přestože byla rozhodná skutečnost – přenos většiny rizik – označena za neprokázanou, daňové orgány neprovedly výsledek svědkyně, která tuto skutečnost mohla prokázat. Namísto toho pouze polemizovaly o tom, jaké skutečnosti by při výslechu sdělila, tedy jejich postup byl nepřipustný (viz rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 136/2020 - 70).

III. Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Na úvod upozornil, že značná část kasační argumentace je tvořena výhradami vůči závěrům daňových orgánů; závěry krajského soudu jsou naopak v některých otázkách vyloženě opomíjeny.

pokračování

[12] Pokud jde o volbu ukazatele ziskovosti, žalovaný nepovažuje za vhodný ukazatel ROVAC, neboť ten významným způsobem opomíjí podstatné ekonomické okolnosti šetřené transakce. V daňovém řízení totiž bylo zjištěno, že stěžovatel vykonává řadu činností a v určité míře nese i související rizika k materiálu, což by ukazatel ROVAC náležitě nezohlednil. Aplikací ukazatele ROVAC by došlo k uplatnění bezrizikového výnosu, což je dle čl. 1.103 Směrnice OECD vhodné pouze v případech, kdy je funkční příspěvek omezeno toliko na poskytnutí finančních prostředků. To není tento případ, kdy je z financovaného a z vlastněného materiálu zhotoven konečný výrobek.

[13] K otázce *skutečně nesených rizik* žalovaný zdůraznil, že daňové orgány stěžovateli nepřičítaly všechna rizika, naopak se podrobně zabývaly jejich rozložením mezi něj a mateřskou společnost. Různé aspekty rizik pak byly kvantifikovány pro účely korekce ukazatele ziskovosti. K otázce *finanční kapacity k nesení rizik a likviditě stěžovatele* se žalovaný ztotožnil se závěrem soudu, že nedostatek likvidity je patrně důsledkem nevyrovnaného nastavení cen mezi stěžovatelem a mateřskou společností, které směřovalo ke snižování příjmů stěžovatele a zvyšování zisků mateřské společnosti. K otázce *nastavení cen mezi skupinou Inventec a zákazníkem HP* žalovaný konstatoval, že stěžovatelem tvrzená skutečnost, že by zákazník HP neakceptoval v rámci cenové nabídky k výrobkům položku přírážky k materiálu, nic nevypovídá o transakcích a fungování uvnitř skupiny. V souvislosti s otázkou *interpretace ukazatele ROVAC* žalovaný uvedl, že vhodnější byl ukazatel ROTC; materiál vstupoval nejen do majetku stěžovatele, ale i do souvisejících procesů a činností, což s sebou neslo určitá rizika, která bylo vhodné do výpočtů určitým způsobem zahrnout, nikoliv je z výpočtů zcela vyřadit. V otázce *srovnání s modelem práce ve mzdě* žalovaný poznamenal, že v roce 2014 stěžovatel v tomto modelu nefungoval a k událostem nastalým později nelze přihlížet.

[14] Podle žalovaného daňové orgány dostatečně odůvodnily svůj postup; rozhodně se nejednalo o postup nepřipustný či směrnici OECD zapovězený. Samotný fakt, že do získání výsledné hodnoty vstupuje v druhém kroku ještě výsledek analýzy kvantifikace rizik, funkcí a materiálu ji nečiní oproti prosté aplikaci jiného ukazatele méně věrohodnou. Postup daňových orgánů tak zohledňuje širší spektrum specifík stěžovatelovy situace, oproti jím navrhovanému postupu, který zcela ignoruje nezanedbatelnou hodnotu nákladů na materiál.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost **není** důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že jeho úkolem je přezkoumání rozhodnutí a postupu krajského soudu. Je proto na stěžovateli, aby vznesl konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném soudním rozhodnutí (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351). Stěžovatel však ve značné části

kasační stížnosti zejména zpochybňuje postup žalovaného a vysvětluje přínosy jím navrhovaného alternativního postupu (zejména použití ukazatele ROVAC namísto ukazatele ROTC aplikovaného daňovými orgány) pro zhodnocení jeho ziskovosti v posuzovaném zdaňovacím období. Se závěry rozsudku krajského soudu však polemizuje spíše v obecné rovině. Kasační soud tedy všechny námitky vypořádal adekvátně tomu, jak konkrétně v nich stěžovatel reaguje na odůvodnění napadeného rozsudku.

[18] Podstatou věci je otázka zákonnosti aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle kterého platí: *„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl [...]“*. Smyslem tohoto ustanovení je pro daňové účely určit a upravit postup při stanovení tzv. převodních (transferových) cen u transakcí mezi spojenými osobami tak, aby v případě těchto transakcí byl zachován tzv. princip tržního odstupu.

[19] K citovanému ustanovení existuje bohatá judikatura. Obchodní transakce mezi spojenými osobami mohou být ovlivňovány blízkým 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 regulovaný („sankcionovaný“) úpravou základu daně o zjištěný rozdíl. Daňový subjekt musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má jiný účel, než je krácení daně (viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS).

[20] Problematikou převodních cen se mj. zabývá 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, která rozpracovává jednotlivé postupy a principy pro tvorbu převodních cen. Daňové orgány vycházejí z Pokynu D-332 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny, č. j. 39/86 829/2009-393, dle něhož jsou členové skupiny nadnárodních podniků posuzováni tak, jako by byli samostatnými daňovými subjekty, a pozornost se zaměřuje na povahu vzájemných transakcí. Novější pokyn GFŘ D-34 (Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny) ze dne 24. 5. 2019, č. j. 45076/19/7100–40113-110343, nahrazující Pokyn D-332, byl vydán již v návaznosti na aktualizovanou verzi Směrnice OECD.

[21] Základem uplatnění principu tržního odstupu je porovnání podmínek řízené transakce s podmínkami nezávislých transakcí, tedy provedení srovnávací analýzy. Řízenou (závislou) transakcí se rozumí jakýkoliv smluvní vztah mezi spojenými podniky, a to i tzv. příkaz mateřské společnosti, kterým je ovlivněna nezávislá transakce spojené osoby (viz str. 11 Pokynu D-34, a také judikatura NSS – viz např. rozsudky ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 398/2019-49, ze dne 25. 8. 2023, č. j. 7 Afs 358/2021 - 34, či ze dne 27. 9. 2024, č. j. 3 Afs 102/2023 - 40). V případě stěžovatele tedy byla předmětem hodnocení rovněž obchodní transakce mezi stěžovatelem a společností HP, jež probíhala za podmínek smluvených mezi společnostmi Inventec Corp a HP. Zejména se daňové orgány zabývaly

pokračování

tím, zda stěžovatel dosahuje takové ziskovosti, které by ve srovnatelných vztazích dosahoval v pozici nezávislého subjektu. Otázkou tedy bylo, zda byly transferové (převodní ceny) stanovené mateřskou společností Inventec Corp. srovnatelné s cenou „obvyklou“.

[22] Pro stanovení referenčních cen (cen „obvyklých“) nelze bezesbýtku vytvořit jednotný obecný algoritmus. Existuje více způsobů, jak tuto cenu určit, nicméně nesmí se tak dít svévolně (viz rozsudky NSS ze dne 11. 1. 2024, č. j. 8 Afs 189/2020-127, či ze dne 15. 1. 2024, č. j. 5 Afs 100/2021-46). Obecně lze konstatovat, že volba metody pro posouzení „obvyklosti“ cen je součástí správního uvážení správce daně. Cenu obvyklou je třeba určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat. Nevymyká-li se správní úvaha uvedeným pravidlům, soud ji respektuje a nenahrazuje ji svojí úvahou. Správce daně je povinen při postupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů přesvědčivě obhájit použití jím zvolené metody pro určení referenční ceny, případně vysvětlit, proč nepovažoval za vhodné využít metodu preferovanou daňovým subjektem. Konkrétní věcné argumenty ve prospěch zvolené metody pak podléhají přezkumu správními soudy stran jejich úplnosti a přesvědčivosti (srov. rozsudky NSS ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 472/2018-57, či ze dne 14. 2. 2024, č. j. 6 Afs 393/2021-73).

[23] V nyní posuzované věci stěžovatel zejména zpochybňuje volbu ukazatele ziskovosti ROTC, který zohledňuje rovněž náklady vynaložené na nákup materiálu (konkrétně jde o následující vztah: $ROTC = \text{zisk} / \text{celkové náklady}$). Za vhodný ukazatel ziskovosti stěžovatel s ohledem na jeho postavení v obchodních vztazích (v rámci skupiny Inventec) považuje ukazatel ROVAC (vyjadřující vztah: $ROVAC = \text{zisk} / (\text{celkové náklady} - \text{náklady na materiál})$), což také v kasační stížnosti obsáhle vysvětluje. Nejvyšší správní soud je však shodně s krajským soudem přesvědčen, že žalovaný ve svém rozhodnutí dostatečně a přesvědčivě vysvětlil aplikaci jím zvolené metody pro výpočet ziskovosti; použití daných kritérií nelze považovat za svévolné.

[24] Žalovaný plně zohlednil stěžovatelovu značně omezenou odpovědnost za kontrolu a manipulaci s materiálem, stejně tak jako skutečnost, že stěžovatel zpracováváním nepřidával materiálu významnou přidanou hodnotu. Za podstatné nicméně považoval, že stěžovatel materiál nakupoval (přebíral do svého vlastnictví), vlastnil jej v průběhu výrobního procesu, vlastnil i průběžnou nedokončenou výrobu a prodával výsledný produkt po ukončení výroby. V provedeném daňovém řízení nadto nebylo stěžovatelem předloženými důkazními prostředky jednoznačně prokázáno, že by zásadně převažující část rizik související s materiálem nesla za stěžovatele mateřská společnost Inventec Corp. Kasační soud souhlasí s hodnocením žalovaného (uvedeným rovněž ve vyjádření ke kasační stížnosti) a krajského soudu, že v posuzovaném obchodním modelu, v jehož rámci stěžovatel nakupoval materiál (stával se jeho vlastníkem), nemohlo jít o vztah, v němž by stěžovatel nenesl žádná s ním související rizika. Naopak je zřejmé, že zde existovala určitá reálná rizika, která stěžovatel z titulu vlastnictví materiálu nesl; nešlo o pouhé poskytnutí finančních prostředků. Pokud tedy určitá kompenzace těchto rizik nebyla nijak promítnuta do cen stanovených mateřskou společností, nejednalo se o nastavení odpovídající tomu, jak by ceny v rámci srovnatelné transakce nastavily na sobě nezávislé subjekty.

[25] Nejvyšší správní soud tak souhlasí s konstatováním krajského soudu, že pokud by stěžovatel působil jako nezávislý subjekt v běžném tržním prostředí, nepochybně by si v popsané situaci uplatňoval v cenách své produkce také určitou přírážku z titulu vlastnictví materiálu, byť by nesl za tento materiál jen omezenou odpovědnost, resp. by rizika s ním spojená převedl na jinou společnost. Proto bylo v dané situaci vhodnější použití ukazatele ROTC, který zohledňuje rovněž náklady na pořízený materiál. Žalovaný přitom dostatečně zohlednil skutečnost, že stěžovatel nesl rizika ve vztahu k jím vlastněnému materiálu toliko v omezené míře, tím, že hodnoty získané použitím ukazatele ROTC upravil pomocí kvantifikace funkcí a rizik spojených s materiálem. Podle jeho analýzy nesl stěžovatel oproti mateřské společnosti pouze 24,62% podíl na vykonávaných funkcích, nesených rizicích a zapojení souvisejících aktiv. Proto snížil hodnotu tržního rozpětí ROTC zjištěnou u srovnatelných nezávislých subjektů na 24,62 %. Takový postup považuje Nejvyšší správní soud za srozumitelný a odpovídající konkrétním podmínkám projednávané věci.

[26] V kasační stížnosti stěžovatel v hojné míře argumentuje tím, že absence ziskové přírážky související s vlastnictvím materiálu byla dána způsobem uspořádání vztahů mezi stěžovatelem a jeho mateřskou společností Inventec Corp, která za něj měla přebírat veškerá rizika s materiálem spojená a také určovala odbyt jeho zboží a ceny při prodeji společnosti HP.

[27] K tomu soud v obecné rovině podotýká, že na jednu stranu je zcela přípustné, aby v případě, že zdaňovaný subjekt v rámci skupiny spojených osob plní určitou specifickou, specializovanou roli pro celou skupinu či její významnou část nebo profituje z obecné obchodní pozice skupiny na trhu dané například její celkovou tržní silou, většinou či z jiných skupinových synergií, aby se parametry jeho jednotlivých dílčích činností (typicky hrubé ziskové přírážky a obecně nejružnější parametry cen či dodací podmínky) lišily od parametrů dosahovaných subjekty, které v rámci skupiny spojených osob nepůsobí. Využívání nejružnějších synergií mezi spolupracujícími subjekty je zcela legitimním a z ekonomických hledisek zcela racionálním způsobem podnikání. Ostatně i komplexní obchodní struktura vytvořená za pomoci systému dohod uzavřených mezi více nespojenými osobami může rovněž vést k vytvoření specializovaných rolí a k rozdělení funkcí v rámci takové struktury. Podstatné však je, že nejde-li o spojené osoby, je každá z osob zapojených do takové struktury na ní účastna z vlastní vůle proto, že zapojení vyhodnotila jako výhodné, výhodnější než jiné formy obchodní činnosti, které by za podmínek, za nichž působí, také přicházely v úvahu.

[28] Uspořádání ekonomické činnosti osoby, která je součástí skupiny spojených osob, tedy nebude v rozporu s principem tržního odstupu, budou-li vztahy mezi touto osobou a jinými s ní spojenými osobami mít takovou povahu, že ve svém celkovém ekonomickém efektu budou pro danou osobu natolik výhodné, že obdobné uspořádání vztahů by zvolila i osoba s jinými osobami nespojená. Smyslem tohoto ustanovení totiž není bránit synergiím majícím za účel ekonomickou úsporu obecně, nýbrž takovým, jejichž smyslem je protizákonné krácení daně (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2014, č. j. 7 Afs 95/2012 - 47, č. 3107/2014 Sb. NSS).

pokračování

[29] Nejvyšší správní soud má v posuzované věci shodně s krajským soudem za to, že nastavení vztahů mezi stěžovatelem a jeho mateřskou společností vedlo k „umělému“ snížení zisků stěžovatele a v důsledku toho také snížení daňové povinnosti. Je tak nutno přisvědčit krajskému soudu, že nezávislý subjekt, nacházející se v obdobném postavení jako stěžovatel, by zcela jistě požadoval zvýšení své ziskovosti, resp. do své ziskové přírážky kalkuloval i skutečnost, že se použitý materiál stává jeho vlastnictvím, a tudíž za něj nese určitou (byť omezenou) odpovědnost.

[30] Za důvodný argument ve prospěch absence nesení jakýchkoliv rizik souvisejících s vlastnictvím materiálu nepovažuje soud ani stěžovatelem tvrzenou nedostatečnou likviditu. Stěžovatel zejména tvrdí, že nebylo reálné, aby disponoval takovou likviditou, jež by mu umožňovala přebrat riziko za materiál, jehož hodnota v posuzovaném zdaňovacím období činila 19,5 mld. Kč. Je však třeba zdůraznit, že žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatel nesl rizika pouze ve velmi omezené míře, a tedy nebylo potřeba, aby disponoval likviditou odpovídající celkové hodnotě materiálu v daném roce. Lze se přitom oprávněně domnívat, že pokud by se jednalo o vztahy mezi nezávislými subjekty, které by byly motivovány snahou generovat zisk, měl by subjekt v postavení stěžovatele vyšší i zisky z minulých let, které by mu mohly dostatečnou likviditu k nesení případných rizik spojených s vlastnictvím materiálu zajistit.

[31] Dále stěžovatel argumentoval nastavením cen mezi skupinou Inventec a zákazníkem HP, resp. tím, že smlouva mezi těmito nespojenými osobami (která svědčí o tom, že přírážka na materiál zde není aplikována) zachycuje chování subjektů na reálném relevantním trhu. Nejvyšší správní soud tuto námitku nepovažuje za relevantní, nadto ji v tomto smyslu stěžovatel ani neuplatnil v žalobě. Předmětem posouzení bylo, zda jsou řízené transakce stěžovatele v souladu s principem tržního odstupu, resp. zda by stěžovatel nastavené ceny (bez uplatnění ziskové přírážky na materiál) uplatňoval i v případě, že by byl nezávislým podnikem, resp. že by jeho ceny nebyly určovány jeho mateřskou společností. Jak již soud uvedl výše, žalovaný dospěl ke správnému závěru, že nikoliv, a proto správně přistoupil k doměření daně.

[32] Dále stěžovatel podrobně interpretoval ukazatel ROVAC a vysvětlil, z jakých důvodů jej v dané situaci považuje za přílehavější než ukazatel ROTC. K tomu kasační soud předně uvádí, že tato argumentace směřuje spíše proti postupu daňových orgánů nežli proti samotnému odůvodnění rozsudku krajského soudu. Ostatně krajský soud správně zdůraznil, že jeho úkolem není detailně přezkoumávat volbu metody výpočtu referenčních a stanovených cen; volba metody výpočtu a použití určitých kritérií spadá do správního uvážení daňového orgánu, který v tomto ohledu disponuje také potřebnými odbornými znalostmi. Předmětem posouzení soudu je toliko to, jestli daňové orgány své výpočty dostatečně přesvědčivě a logicky odůvodnily a vycházely přitom z objektivních kritérií. Krajský soud přitom považoval za adekvátně odůvodněný postup žalovaného, který vycházel z ukazatele ziskovosti ROTC, jenž zahrnuje rovněž náklady na materiál, avšak provedl korekci zjištěných údajů tak, aby zohlednil skutečnost, že podstatnou část odpovědnosti spojenou s materiálem nesla společnost Inventec Corp. S tímto hodnocením se kasační soud zcela ztotožňuje.

[33] Za podstatné nepovažuje Nejvyšší správní soud tvrzení stěžovatele, že činnost, kterou vykonával v roce 2014, je fakticky stejná jako nyní, kdy již vykonává činnost „výrobce ve mzdě“, tedy nestává se vlastníkem opracovávaného materiálu. Podstatné totiž je, jaká byla situace v roce 2014, kdy činnost stěžovatele činnosti „výrobce ve mzdě“ zcela neodpovídala (byť se k ní do určité míry přibližovala), jak vysvětlil krajský soud v bodě 32 napadeného rozsudku. Jestliže tedy stěžovatel naplňoval i některé charakteristiky smluvního výrobce, je zřejmé, že pokud by byl nezávislým subjektem, určitou přírážku na materiál by si uplatňoval.

[34] Dále stěžovatel brojil proti „úpravě srovnatelnosti“ provedené žalovaným (tedy korekci zjištěných údajů spočívající v kvantifikaci rozdělení funkcí a rizik); tento postup považoval za nesprávný. Nejvyšší správní soud však souhlasí s krajským soudem v tom, že žalovaný tímto postupem v souladu s judikaturou (viz např. krajským soudem odkazovaný rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018 - 63) provedl korekci zjištěných údajů s ohledem na to, že posuzované řízené transakce nejsou zcela srovnatelné s transakcemi na reálném trhu. Krajský soud zejména v bodě 39 napadeného rozsudku vysvětlil, že takový postup odpovídá pravidlům stanoveným v Pokynu D-34 Generálního finančního ředitelství (viz str. 11) a je rovněž v souladu s bodem 2.80 směrnice OECD. Kasační soud tedy znovu zdůrazňuje, že žalovaný provedením korekce zjištěných údajů nevybočil z mezí svého správního uvážení; provedené úpravy naopak adekvátně reagují na specifika postavení stěžovatele, která ho odlišují od nezávislých subjektů na reálném relevantním trhu.

[35] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že by argumentace krajského soudu obsažená v bodě 40 napadeného rozsudku představovala nepochopení skutkového stavu. Krajský soud zde spíše pro podporu adekvátnosti výsledků žalovaného (konkrétně, že stěžovatel nesl 24,62% podíl na nesení funkcí, rizik a majetku ve vztahu k materiálu) uvedl, že tato hodnota se přibližuje výsledku analýzy stěžovatele, podle níž se stěžovatel podílel na nesení rizik a funkcí při výrobě (tedy obecně, nejen ve vztahu k materiálu) z 31,37 %. Krajský soud s ohledem na tento výsledek analýzy stěžovatele nepovažoval žalovaným zjištěný podíl na nesených rizicích za nepřiměřeně nadhodnocený. V této souvislosti také krajský soud opakovaně zdůraznil, že vzhledem k funkčně-rizikovému profilu stěžovatele bylo třeba při posuzování, zda spojené osoby sjednaly převodní ceny odlišně od tržních cen, vycházet ze skutečnosti, že stěžovatel výrobní materiál vlastnil, uskladoval, zpracovával do hotového výrobku, který prodával a nesl za něj v omezené míře zodpovědnost. Proto také musely být náklady na jeho pořízení zohledněny v nákladové základně. Z toho důvodu žalovaný začlenil do kvantifikace funkcí a rizik položku „Aktiva – Výrobní materiál“ (který ohodnotil 6 body), aby tak tuto skutečnost dostatečně reflektoval. Krajský soud sice uznal rozdíl mezi „ekonomickým“ vlastnictvím oproti vlastnictví čistě právnímu, bez rozhodovacích pravomocí. Poznamenal však, že se stěžovatel dopouští snižování svých zásluh, neboť, jak je patrné z daňového spisu, stěžovatel se v omezené míře podílel na nákupech materiálu, jeho zapracování do serverových skříní, testování a instalování softwaru, a konečně i uskladování a prodeji. V této omezené míře by mu proto měla příslušet zisková přírážka. S uvedeným hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[36] Kasační soud neshledal důvodnou ani kasační námitku spočívající v nezákonnosti neprovedení svědecké výpovědi paní Ivany Knoflíčkové – zaměstnankyně stěžovatele, která

pokračování

měla objasnit, jakým způsobem docházelo k úhradě ztrát na zapojeném materiálu ze strany mateřské společnosti. Krajský soud správně uzavřel, že se žalovaný nedopustil nezákonnosti, pokud odmítl provést navržený výslech svědkyně pro nadbytečnost. Nelze se totiž domnívat, že by výpověď této zaměstnankyně více objasnila, jakým způsobem probíhala kompenzace škod ze strany mateřské společnosti. Podstatné především bylo, že žalovaný nezpochybňoval, že k těmto kompenzacím skutečně docházelo, měl však za to, že existovala rizika, která reálně nesl stěžovatel, a že tedy nebyl zbaven veškeré odpovědnosti spojené s vlastnictvím materiálu. Postup žalovaného tak v tomto ohledu nebyl v rozporu s odkazovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu.

V. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[38] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. května 2025

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu