



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Astemo Czech, s. r. o.**, se sídlem Velemyšleves-Průmyslová zóna Triangle 60, zastoupená Mgr. Petrem Kinclem, advokátem se sídlem Praha 4, Hvězdova 1734/2c, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 7. 2024, č. j. 15 Af 10/2023-76,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 7. 2024, č. j. 15 Af 10/2023-76, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 6. 2023, č. j. 19331/23/5200-11431-711360, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 19. 10. 2021, č. j. 2146202/21/2515-50522-505733, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013 podle § 38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu z moci úřední doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob nižší o částku 71 391 595 Kč a současně žalobkyni vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu ve výši 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. 713 915 Kč.

[2] Žalobkyně je součástí skupiny Hitachi. Materská společnost Hitachi Ltd. se sídlem v Japonsku v roce 2012 rozhodla, že žalobkyně přejde z původní, již zastavené výroby LCD televizorů na výrobu součástek pro automobilový průmysl. Žalobkyni vznikla v důsledku vynaložení nákladů na rozjezdovou fázi výroby daňová ztráta, kterou správce daně neuznal z důvodu nedodržení principu tržního odstupu ve smyslu Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „*Směrnice OECD*“). Podle žalovaného měla žalobkyně v souladu s tímto principem obdržet od mateřské společnosti kompenzaci vynaložených nákladů.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně brojila žalobou, které Krajský soud v Ústí na Labem (dále jen „*krajský soud*“) vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil.

[4] Podle krajského soudu na situaci, kdy žalobkyně podle příkazu mateřské společnosti vynaložila náklady na rozjezdovou fázi výroby automobilových součástek a v důsledku toho vykázala daňovou ztrátu, nedopadá § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a čl. 9 odst. 1 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu č. 46/1979 ze dne 18. 1. 1979 (dále jen „*Smlouva o zamezení dvojího zdanění*“). Krajský soud s odkazem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2023, č. j. 10 Afs 162/2021-50, uvedl, že § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a čl. 9 odst. 1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se vztahuje na smluvní závazkové vztahy. V posuzované věci nelze identifikovat žádné vícestranné právní jednání (obchodní nebo finanční vztah) a určenou (sjednanou) cenu nebo nestandardní podmínky u rozhodnutí mateřské společnosti o zahájení výroby. Příkaz mateřské společnosti nepředstavuje smluvní závazkový vztah, nýbrž jde o běžné obchodní vedení společnosti.

[5] Krajský soud dále uvedl, že je třeba rozlišovat mezi přímým nebo nepřímým podílem na vedení, kontrole nebo jmění podniku jako znakem spojených osob a obchodním nebo finančním vztahem, resp. smluvním závazkem. Takový vztah může představovat transakci na základě rozhodnutí ovládajícího subjektu o obchodním vedení závislého subjektu. Předmětem hodnocení tak, jak jej vymezily daňové orgány, je toliko rozhodnutí (příkaz) mateřské společnosti o zahájení nové výroby, nikoliv smluvní závazek související s realizací výroby. Racionalitu příkazu mateřské společnosti přitom daňové orgány nezpochybňovaly. Podle daňových orgánů byla mateřská společnost povinna kompenzovat žalobkyni vzniklou škodu, neboť svým postupem získala zisk. Podle krajského soudu však mateřská společnost pouze na základě rozhodnutí o zahájení nové výroby neobdržela žádný přímý zisk. Nic nenásvědčuje ani tomu, že by jednáním mateřské společnosti byla žalobkyni způsobena škoda. Nelze ani dovodit, že by se mateřská společnost, potažmo žalobkyně, snažila neoprávněně snižovat svůj daňový základ. V důsledku svého rozhodnutí se mateřská společnost vyhnula negativním důsledkům, které souvisely s dlouhodobým nevyužitím výrobních hal žalobkyně.

[6] Krajský soud dále přisvědčil žalobkyni, že mateřská společnost jí měla kompenzovat daňovou ztrátu až ve zdaňovacím období, v němž docházelo k prodeji automobilových součástek spojeným osobám. Z rozhodnutí žalovaného ostatně plyne, že tak daňové orgány postupovaly, neboť v následujícím zdaňovacím období kontrolovaly dodávky žalobkyně spojeným osobám a zjišťovaly ziskovou přírážku k provozním nákladům souvisejícím s výrobní činností žalobkyně.

pokračování

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatel namítá, že závěr krajského soudu o nemožnosti aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů na posuzovanou věc je nesprávný. Krajský soud nezohlednil, že mezinárodně uznávaná daňová pravidla týkající se vztahů mezi spojenými podniky je třeba chápat nezávisle na pravidlech korporátního práva. Posouzení obchodních a finančních vztahů mezi spojenými podniky neslouží k zabránění daňovým únikům, nýbrž k rozdělení společně vytvořených zisků skupiny tak, jak by byly za srovnatelných podmínek dosaženy v nezávislých vztazích samostatného podnikatelského subjektu. Pokud podmínky závislé transakce mezi členy skupiny neodpovídají podmínkám, jaké by byly stanoveny mezi nezávislými stranami, je nutné přistoupit k narovnání zisků mezi členy skupiny podle principu tržního odstupu.

[9] Stěžovatel dále s odkazem na kapitulu IX. Směrnice OECD týkající se restrukturalizace namítá, že pojem transakce je třeba vnímat jako důsledek vyjádření vztahů mezi stranami v transakci zapojených, přičemž tyto vztahy nemusejí být upraveny pouze v písemné smlouvě. Pojem transakce nelze vztahovat pouze na případy klasického závazkového smluvního vztahu. Za obchodní nebo finanční vztah lze považovat i příkaz nadřízené společnosti. Mezi významné funkce z pohledu převodních cen patří mimo jiné i rozhodnutí o obchodní strategii či rozhodnutí o tom, kdo v rámci skupiny podniků bude vyrábět jaké výrobky a jaká ponese rizika. Ve smyslu Směrnice OECD musí být funkce vždy provázány s odpovídajícími riziky.

[10] Stěžovatel uvádí, že žalobkyně je výrobcem s omezeným funkčním a rizikovým profilem (je smluvním výrobcem). Veškerá strategická rozhodnutí provádí mateřská společnost (resp. skupina). Podle pravidel Směrnice OECD proto žalobkyně nemohla nést rizika, která nemohla ovlivnit, a tato skutečnost měla být promítnuta i do cenové politiky. Žalobkyně měla mít s ohledem na svůj funkčně-rizikový profil zajištěnu dlouhodobě stabilní, nízkou ziskovost z výrobní činnosti. Riziko spojené se špatným podnikatelským rozhodnutím se pak má materializovat u mateřské společnosti. Náklady na rozjezdovou fázi výroby přitom šly plně k tíži žalobkyně. Podle Směrnice OECD by tyto náklady měl nést vždy subjekt, který dané obchodní rozhodnutí učinil. Pravidla pro stanovení odměny smluvního výrobce odpovídající jeho funkčnímu a rizikovému profilu by se měla uplatňovat konzistentně, v každé fázi výrobního cyklu. Podle stěžovatele je vytvoření ztráty vyvolané rozhodnutím mateřské společnosti v období vynaložení nákladů na rozjezd výroby v rozporu s principem tržního odstupu. Ziskovost smluvního výrobce je omezená, neboť je určena především na pokrytí provozních nákladů. Nízkými maržemi si smluvní výrobce na významnou vstupní finanční investici „nevydělá“.

[11] Podle stěžovatele by racionálně ekonomicky uvažující nezávislý podnik za situace, kdy nemá žádnou jistotu ani možnost ovlivnit, zda bude v budoucnu vůbec nějakou výrobu (a z ní plynoucí zisky) realizovat, nespolehl na to, že mu bude významný objem nákladů na rozjezd výroby kompenzován postupně v rámci ceny výrobků. Naopak lze předpokládat, že by vyžadoval, aby mu náklady související se změnou výroby nositel funkce strategického rozhodování kompenzoval v období jejich vynaložení. Nezávislý podnik by nepřistoupil na příkaz svého obchodního partnera k zavedení zcela nové výroby, resp. na dohodu

s obchodním partnerem, pokud by mu dané rozhodnutí nebylo kompenzováno odpovídajícím ekonomickým přínosem. Podle stěžovatele je kompenzace nákladů na rozjezd výroby v souladu s konceptem odměňování smluvního výrobce. Žalobkyně by tak dosáhla limitovaného, ale stabilního zisku, namísto značné ztráty v jednom zdaňovacím období kompenzované potencionálně vyšší ziskovostí v následujících zdaňovacích obdobích, která však podle stěžovatele nenastala. Pouze plnohodnotný výrobce má takový ziskový potenciál, který může pokrýt náklady na rozjezd výroby. Náklady na obsazení trhu musí jít k tíži tomu, kdo dané obchodní rozhodnutí učinil, neboť kdo vykonává danou funkci, musí nést i s touto funkcí spojená rizika.

[12] Podle pravidel Směrnice OECD je třeba pokyn v rámci obchodního vedení pro daňové účely posuzovat podle pravidel práva daňového, bez ohledu na to, zda byl ekonomicky racionální a v souladu se soukromým právem. Podle stěžovatele krajský soud racionalitu obchodního vedení posuzoval pouze z pohledu podnikatelského úsudku mateřské společnosti, resp. skupiny, nikoliv pohledem jednotlivého člena skupiny, jak požaduje Směrnice OECD. Směrnice OECD vyžaduje uplatňování principu tržního odstupu ve všech vnitroskupinových vztazích bez ohledu na to, zda se nacházejí ve sjednaných smlouvách nebo vyplývají z jinak nastavených vztahů. Podle stěžovatele tak § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů dopadá rovněž na následky obchodního vedení.

[13] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud bez jakýchkoliv významnějších úprav převzal odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2023, č. j. 10 Afs 162/2021-50. Podle stěžovatele se Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku zabýval jinou situací a jeho úvahy týkající se ukončení výroby a likvidace zásob nelze zobecnit tak, jak učinil krajský soud.

[14] Stěžovatel rovněž odkazuje na nejnovější aktualizaci Směrnice OECD z roku 2022, která poskytuje konkrétní interpretační pravidla týkající se posouzení nákladů na rozjezd výroby. Podle stěžovatele z nich plyne, že nezávislý podnik by takovou službu prováděl pouze v případě, že by za ni byl dostatečně kompenzován.

[15] Žalobkyně svém ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžejní spornou otázkou je posouzení pojmu transakce ve smyslu Směrnice OECD. Směrnice OECD dopadá na úpravu převodních cen v rámci jasně vymezených vnitroskupinových činností, které jsou upraveny s ohledem na specifické typy transakcí v samostatných kapitolách, které se obsahově neprolínají. Stěžovatel vybírá jen určitá dílčí pravidla a extenzivním výkladem vytváří hybridní modely transakcí, na které by měla Směrnice OECD dopadat. Podle žalobkyně krajský soud správně odlišil od smluvního závazku jakožto obchodního nebo finančního vztahu (a tedy transakce) podíl na vedení společnosti. Náklady na změnu výroby byly hrazeny z kapitálu žalobkyně, do něhož skupina investovala s cílem dosahovat v budoucnu zisku. V případě nákladů na rozjezd výroby Směrnice OECD stanoví, že ospravedlňují ztrátovost v době jejich vynaložení. Podle žalobkyně nelze předjímat rozhodování „*racionálně ekonomicky uvažujícího nezávislého podniku, který nemá žádnou možnost ovlivnit budoucí průběh své výroby*“, kterým argumentuje stěžovatel. Skutečnost, že žalobkyně nenese danou funkci (tedy nečiní dané rozhodnutí), neznamená, že by jí každé strategické rozhodnutí, které jí přinese náklady, mělo být kompenzováno. Otázka nesení funkce a souvisejícího rizika se promítá do správného určení funkčně-rizikového profilu, výběru vhodné metody stanovení převodních cen, nalezení srovnatelných transakcí

pokračování

a stanovení ceny obvyklé (obvykle formou rozpětí). Žalobkyně navrhla kasační stížnost zamítnout.

[16] Stěžovatel v replice k vyjádření žalobkyně uvedl, že závislou transakcí se rozumí jakýkoliv obchodní vztah mezi spojenými podniky, přičemž za takový vztah může být považován i příkaz mateřské společnosti. Při posouzení následků obchodního vedení ovládající společnosti v rovině daňové je třeba zohlednit faktické chování jednotlivých podniků. Stěžovatel zdůrazňuje, že správce daně sice přistoupil k úpravě základu daně žalobkyně v následujících zdaňovacích obdobích, avšak do nákladové základny byly zahrnuty pouze náklady, které časově a věcně souvisely s daným obdobím, tj. skutečně vynaložené provozní náklady.

[17] Žalobkyně ve vyjádření k replice stěžovatele setrvala na své dosavadní argumentaci a opakovaně zdůraznila, že na volném trhu neexistuje nárok na kompenzaci za zahájení nové výroby. Jde o rozhodnutí, které je opřeno o ekonomickou úvahu spočívající v porovnání očekávaných přínosů z výroby s počáteční investicí, která je spojena s určitou mírou rizika. Při této úvaze dochází k modelování peněžních toků a jejich reakce na rizikové parametry. Pokud očekávané peněžní toky převyšují výši investice, je racionální danou investici provést, zcela bez ohledu na to, zda jsou nebo nejsou uhrazeny náklady na rozjezd výroby v prvním roce.

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[19] Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.

[20] Správce daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů snížil daňovou ztrátu žalobkyně uplatněnou v daňovém přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013. Daňová ztráta ve výši 75 692 659 Kč byla způsobena náklady, které žalobkyně vynaložila na základě rozhodnutí mateřské společnosti, aby změnila výrobní portfolio a zahájila výrobu automobilových součástek. Šlo o náklady na přestavbu budovy, instalaci výrobních strojů a školení zaměstnanců, jejichž skutečné vynaložení ani souvislost s ekonomickou činností žalobkyně nebyla jakkoli zpochybněna. Podle stěžovatele však měly být tyto náklady žalobkyni mateřskou společností kompenzovány. Protože se tak nestalo, podle stěžovatele došlo k tomu, že zisk žalobkyně podléhající zdanění byl snížen v důsledku podmínek daných závislým postavením žalobkyně vůči mateřské společnosti, na které by nezávislý podnik nepřistoupil. Nezávislý podnik by novou výrobu vůbec nerozjížděl, pokud by mu nebyly kompenzovány náklady s tím spojené. Žalobkyni vznikla v důsledku stanovených podmínek přechodu výroby „provozní ztráta“. Mateřská společnost tak podle stěžovatele byla povinna „z titulu své rozhodovací pravomoci“ žalobkyni v souladu s principem tržního odstupu kompenzovat počáteční náklady na rozjezd výroby.

[21] Přestože skutkový stav není mezi účastníky řízení sporný, podle Nejvyššího správního soudu je přiblížení širšího skutkového rámce vhodné pro lepší porozumění právního hodnocení.

[22] Žalobkyně vykazala daňovou ztrátu související s rozjezdem nové výroby jak v nyní posuzovaném zdaňovacím období, tak v navazujících zdaňovacích obdobích. Z rozhodnutí stěžovatele v této souvislosti plyne, že výnosy žalobkyně tvořily před rozjezdem nové výroby automobilových součástí pouze příjmy z pronájmu budov a služeb poskytovaných spojeným osobám. Předchozí výroba LCD televizorů již byla utlumena a skupina HITACHI hledala další využití areálu žalobkyně. Po rozjezdu nové výroby správce daně v rámci daňové kontroly žalobkyně za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 prověřoval transakce žalobkyně spočívající v prodeji tlumičů a palivových čerpadel spojeným osobám (mateřské společnosti a dále společností v rámci HITACHI skupiny do Německa a Anglie) a zjišťoval důvody vykázané daňové ztráty. Pokud jde o vykázanou daňovou ztrátu, jejíž příčinou byly podle žalobkyně i počáteční výrobní náklady a nevyužití výrobní kapacity (přípravná fáze nové výroby), tu správce daně snížil. Svůj postup zdůvodnil tím, že přípravná fáze výroby proběhla již v předcházejících zdaňovacích obdobích a že její náklady by neměla nést žalobkyně, která není plnohodnotným, nýbrž smluvním výrobcem. Správce daně dále na transakce žalobkyně aplikoval ziskovou přírážku k provozním nákladům ve výši 1,99 % (na základě dokumentace k převodním cenám, kterou žalobkyně doložila k předmětným transakcím). Správce daně vysvětlil, že cílem strategie transformace výroby na automobilové součástky by mělo být (u nezávislého výrobce) dočasné obětování zisku ve vidině růstu zisku v budoucnosti po proniknutí na trh. V případě žalobkyně však tomu tak nebylo, což vyplývá z vykazovaných ztrát i v dalších letech, a to přesto, že díky silné poptávce v Evropě již v roce 2013 vykazovala skupina HITACHI zisk. Žalobkyně vystupovala jako smluvní výrobce fakticky v roli pobočky. Vykazovaná ztráta neodpovídá tomu, že v roce 2013 již byla plně rozběhlá výroba, která měla žalobkyni generovat zisk (zpráva o daňové kontrole za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, jež je součástí správního spisu). Žalobkyně proti doměření daně za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 nebrojila opravnými prostředky.

[23] Žalobkyně poté podala dodatečná daňová přiznání za navazující zdaňovací období, jimiž snížila uplatňovanou daňovou ztrátu (tedy až pro zdaňovací období od 1. 4. 2017 do 31. 3. 2018). V návaznosti na dodatečná daňová přiznání správce daně na základě postupů k odstranění pochybností doměřil žalobkyni daň z příjmů za použití ziskové přírážky 1,99 % (pro zdaňovací období od 1. 4. 2017 do 31. 3. 2018 již za použití přírážky 2,18 % podle nové srovnávací analýzy). Správce daně vyzval dne 25. 2. 2019 žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání i za nyní posuzované zdaňovací období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013. V tomto zdaňovacím období žalobkyně poprvé vykazala v souvislosti s rozjezdem nové výroby daňovou ztrátu. Žalobkyně odmítla takto postupovat se zdůvodněním, jež v principu koresponduje s jejím vyjádřením ke kasační stížnosti, že v daném zdaňovacím období neprodávala žádné výrobky a tudíž neexistovala ani relevantní vnitroskupinová cena. Přístup správce daně by znamenal, že neexistují nezávislí výrobci, kteří vykazují ztrátu a působí v automobilovém průmyslu. Podle žalobkyně jsou ztráty dosažené v průběhu rozjezdové fáze výroby možné bez ohledu na funkční a rizikový profil společnosti, což obecně potvrzují analýzy nezávislých podniků. S tím správce daně nesouhlasil a zahájil dne 2. 10. 2019 daňovou kontrolu, která vyústila v nyní přezkoumávané doměření daně. Správce daně pak považoval výši nákladů vynaložených na rozjezdovou fázi výroby za vyčíslení kompenzace, kterou mateřská společnost neuskutečnila.

pokračování

[24] Podle Nejvyššího správního soudu nelze při posouzení aplikovatelnosti § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů na posuzovaný případ, kterou krajský soud vyloučil, odhlédnout od toho, že věc se týká daňového dopadu transakcí mezi spojenými podniky, které se nachází v různých daňových jurisdikcích. Podle čl. 9 odst. 1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění platí, že jestliže se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu [písm. a)] nebo tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu [písm. b)], a jestliže v jednom i druhém případě byly mezi oběma podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích sjednány nebo jim uloženy podmínky, které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi podniky nezávislými, může být zisk, který by byl bez těchto podmínek docílen jedním z podniků, který však vzhledem k těmto podmínkám docílen nebyl, včleněn do zisku tohoto podniku a zdaněn.

[25] Citovaná mezinárodní úprava je promítnutím tzv. principu tržního odstupu v rámci transakcí mezi spojenými osobami nacházejícími se v různých daňových jurisdikcích. Postupy a zásady při hodnocení takových transakcí a jejich oceňování jsou obsaženy ve Směrnici OECD. Cílem postupů upravených Směrnicí OECD je co možná nejpřesnějším způsobem docílit toho, že zisky členů skupiny nadnárodních podniků budou zdaněny tak, jako by byly samostatnými daňovými subjekty, nikoli primárně postihovat daňové podvody (čl. 1.1 a 1.2 Směrnice OECD). Směrnice OECD představuje pro daňové orgány při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů v souladu s jejich interními pokyny interpretační a metodické vodítko k aplikaci principu tržního odstupu (srov. pokyn Generálního finančního ředitelství D-34 „Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny“, který nahradil pokyn Ministerstva financí D-332 „Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny“). Správce daně je povinen svůj postup při aplikaci principu tržního odstupu a určení převodní ceny posuzované transakce přesvědčivě zdůvodnit, neboť v tomto ohledu nese důkazní břemeno (srov. odst. 27 až 29 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2024, č. j. 6 Afs 255/2023-58, a v nich citovanou judikaturu, odst. 23 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47). Pokud správce daně v souladu se svou praxí vychází při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů na transakce mezi spojenými osobami nacházejícími se v různých daňových jurisdikcích i ze zásad a postupů ve smyslu Směrnice OECD, jde o přístup, který judikatura správních soudů opakovaně připustila (kupř. odst. 29 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47, odst. 30 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2024, č. j. 6 Afs 255/2023-58).

[26] Nejvyšší správní soud dále vychází z toho, že mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobkyně je *smluvním výrobcem* plně závislým na skupině a řídí se pokyny mateřské společnosti. Žalobkyně rovněž nerozporuje, že *na příkaz* mateřské společnosti *vynaložila finanční prostředky* na vybudování nové výroby pro skupinu, které jí mateřská společnost *nijak nekompenzovala*. Promítly se tedy v podobě nákladů do daňového základu žalobkyně tak, že vytvořily daňovou ztrátu. Tyto okolnosti tedy představují skutkový rámec pro posouzení sporné právní otázky.

[27] Podle Směrnice OECD je pro účely aplikace principu tržního odstupu prvním nezbytným krokem „*určení obchodních nebo finančních vztahů mezi spojenými podniky včetně stanovených podmínek mezi nimi a ekonomicky relevantních okolností vztahující se k těmto*

vztahům za účelem vymezení závislé transakce. Druhým aspektem je srovnatelnost přesně vymezených podmínek a ekonomicky relevantních okolností závislé transakce s podmínkami a ekonomicky relevantními okolnostmi srovnatelných transakcí mezi nezávislými podniky.“ (kapitola I. „Princip tržního odstupu“, čl. 1.33 Směrnice OECD, zvýrazněno Nejvyšším správním soudem).

[28] Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu dává za pravdu stěžovateli, že transakce mezi spojenými osobami, které je třeba ve smyslu Směrnice OECD posuzovat z hlediska dodržení principu tržního odstupu, představují i *důsledky* strategických rozhodnutí mateřské společnosti, mezi nimi i těch, které se týkají změny výrobního portfolia závislého podniku. Uvedenému nebrání, že tyto důsledky neplynou z formalizovaného ujednání (smlouvy) a že nastaly pouze v rovině faktické na základě jednání neformálního. Rozhodující je totiž výsledný vztah mezi mateřskou a dceřinou společností (žalobkyní) a vznik faktické povinnosti žalobkyně na své náklady vynaložit finanční prostředky na zahájení nové výroby bez toho, aby jí toto mateřská společnost kompenzovala či zde bylo jiné odpovídající tržní protiplnění (např. právně zajištěný odbyt výrobků po určitou dobu apod.). Je zde třeba zkoumat nejen právní, ale i **faktické, ekonomicky relevantní podmínky** obchodních vztahů z hlediska dodržení principu tržního odstupu.

[29] Uskutečnění *příkazu* k zahájení nové výroby vedlo v nyní posuzované věci ke změně obchodních vztahů mezi mateřskou společností a žalobkyní, neboť žalobkyně *vynaložila* na základě příkazu mateřské společnosti *finanční prostředky, aby pro skupinu vybudovala výrobu automobilových součástek prodávaných v navazujících zdaňovacích obdobích, aniž by za to obdržela jakoukoli kompenzaci*. Směrnice OECD cílí právě na situace, v nichž mohou být obchodní vztahy mezi spojenými podniky nastaveny tak, že závislý podnik bude vykazovat takové daňové ztráty anebo dosahovat takových zisků, které neodpovídají těm, jakých by dosáhl nezávislý podnik. Směrnice OECD se v části D. kapitoly I. „Princip tržního odstupu“ výslovně zabývá právě problematikou daňových ztrát. Uvádí, že je třeba zkoumat převodní ceny zejména v případech, pokud spojený podnik dosahuje „*neustále ztrát*“, zatímco skupina nadnárodních podniků je jako celek zisková (čl. 1.129 Směrnice OECD). Stěžovatel v této souvislosti případně správně odkazuje i na nejnovější aktualizované znění této kapitoly Směrnice OECD z roku 2022, konkrétně na čl. 1.150 Směrnice OECD. Z něj plyne, že skutečnost, že existuje podnik realizující ztráty, který podniká se ziskovými členy své skupiny nadnárodních podniků, může naznačit, že by měly být zkoumány převodní ceny. Ztrátový podnik možná nedostává odpovídající kompenzaci od skupiny nadnárodních podniků, jejíž je součástí, za přínos pramenící z jeho činnosti. Nejvyšší správní soud k tomu poznamenává, že vybudováním nové výroby žalobkyně nepochybně přispěla ke ziskům skupiny z následného prodeje automobilových součástek.

[30] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se stěžovatelem v tom, že závislé transakce nemusejí být formálně upraveny v písemných smlouvách. Je tomu právě naopak, neboť podle Směrnice OECD případné smlouvy představují pouze výchozí bod pro vymezení transakce a definují, jak bylo zamýšleno v době uzavírání těchto ujednání „*rozdělit mezi strany transakce odpovědnosti, rizika a očekávané výsledky*“ (čl. 1.42 Směrnice OECD). Podmínky transakce mohou být zachyceny i v komunikaci mezi stranami transakce, přičemž cílem správce daně musí být, aby zjistil, jaké je „*skutečné jednání*“ spojených podniků. „*Není-li tedy smlouva explicitně nebo implicitně (s přihlédnutím k použitelným zásadám smluvního výkladu) zaměřena na vlastnosti transakce, které jsou ekonomicky relevantní, pak by veškeré informace poskytnuté smlouvou měly být doplněny o důkazy identifikující tyto vlastnosti pro účely analýzy převodních*“

pokračování

cen“ (kapitola I. „*Princip tržního odstupu*“, čl. 1.43 Směrnice OECD, zvýrazněno Nejvyšším správním soudem).

[31] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že tento princip je ostatně daňovému právu vlastní, neboť daňové právo provádí autonomní klasifikaci daňově právních účinků soukromoprávních ujednání (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009-200, č. 2489/2012 Sb. NSS, či ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010-180, č. 2415/2011 Sb. NSS). Vnitřní „mechanismus“ vzniku vůle mateřské společnosti, která se zde projevila „pouze“ příkazem rozjet novou výrobu, jak jej popisuje žalobkyně z hlediska korporátního práva, je z hlediska daňového práva nerozhodný (a ve věci není ani sporný). Již z toho důvodu, že příkaz mateřské společnosti měl v konečném důsledku dopad na výši daňového základu žalobkyně v její daňové jurisdikci vynaložením nákladů na rozjezd výroby, nelze žalobkyni přisvědčit, že předmětem posouzení správce daně byl *stricto sensu* příkaz coby postup „vytvoření vůle“ mateřské společnosti z hlediska korporátního práva. Tímto nesprávným pohledem na posuzovanou věc nahlížel i krajský soud, přestože správce daně, resp. stěžovatel naopak posuzovali *důsledek* příkazu mateřské společnosti, který spočíval ve *vynaložení finančních prostředků na příkaz a bez kompenzace* a projevil se v daňové ztrátě žalobkyně.

[32] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že nezávislý podnik by nepřistoupil na rozjezd nové výroby v situaci, kdy mu nebyly vynaložené finanční prostředky *jakkoli* kompenzovány, resp. by proti tomuto nákladu a riziku nejistých budoucích výnosů neexistovalo protiplnění v tržní výši. Tato okolnost (tj. absence protiplnění) vztahu mezi žalobkyní a mateřskou společností je *klíčovou ekonomickou charakteristikou*, která posuzovanou situaci odlišuje od situace nezávislého podniku. „[...] *Aplikace principu tržního odstupu závisí na určení podmínek, na kterých by se nezávislé strany transakce dohodly ve srovnatelných transakcích za srovnatelných okolností. Z toho důvodu je důležité identifikovat ekonomicky relevantní vlastnosti obchodních nebo finančních vztahů v rámci závislé transakce, před srovnáním této závislé transakce s nezávislými transakcemi.*“ (kapitola I. „*Princip tržního odstupu*“, čl. 1.35 Směrnice OECD).

[33] Postup daňových orgánů v nyní posuzované věci podporuje i odkaz stěžovatele na kapitolu IX. Směrnice OECD „*Aspekty převodních cen u podnikových restrukturalizací*“. Podniková restrukturalizace může spočívat i v přeskupení výrobních kapacit v rámci spojených podniků souvisejících s relokací ziskového potenciálu mezi členy skupiny (čl. 9.3 a 9.6 Směrnice OECD). Směrnice OECD v této souvislosti zdůrazňuje, že na otevřeném trhu obvykle ovlivňuje nesení rizika spojeného s obchodní příležitostí ziskový potenciál z dané příležitosti. Nízkorizikové činnosti by měly být odměňovány relativně nízkou (ale všeobecně stabilní) ziskovostí na základě skutečnosti, že protistrana nese ekonomicky významná rizika, a jsou jí přiděleny zisky nebo ztráty spojené s těmito riziky (kapitola IX. „*Aspekty převodních cen u podnikových restrukturalizací*“, čl. 9.19 Směrnice OECD).

[34] Pokud stěžovatel podpůrně odkazuje na čl. 2.91 Směrnice OECD, který se týká použití ukazatele čistého zisku u jedné z možných transakčních metod pro stanovení převodních cen (metoda čistého rozpětí), tak Směrnice OECD v citovaném článku uvádí, že to, *zda by měly být do stanovení ukazatele čistého zisku zahrnuty „náklady na zahájení“ činnosti, „závisí na skutečnostech a okolnostech daného případu“* a rovněž na tom, *„zda by se za srovnatelných okolností nezávislé podniky dohodly buď, že startovací náklady [...] ponese strana*

vykonávající dané funkce; nebo že tyto náklady budou zcela či částečně přefakturovány bez přírážky“, například zákazníkovi či „principálovi“ ve smyslu Směrnice OECD (tedy řídicí společnosti, pozn. Nejvyššího správního soudu). Směrnice OECD tedy předpokládá řadu možných řešení kompenzace startovacích nákladů, včetně jejich přefakturování mateřské společnosti. Je však třeba opakovaně zdůraznit, že už žalobkyně došlo k tomu, že jí „startovací náklady“ nebyly kompenzovány žádným způsobem, resp. nebylo zde žádné protiplnění ze strany mateřské společnosti.

[35] Stěžovatel, resp. správce daně tak správně cílili na *důsledek* příkazu mateřské společnosti k rozjezdu nové výroby, nikoli na *příkaz samotný*. To ostatně podporuje i oběma účastníky řízení citovaný Pokyn Generálního finančního ředitelství D-34, podle něhož se závislou transakcí „[...] rozumí **jakýkoliv obchodní vztah mezi spojenými podniky**, kdy za obchodní vztah může být považován i tzv. „příkaz mateřské společnosti“, kterým je **mýšleno ovlivnění nezávislé transakce spojeným podnikem**. Např. mateřská společnost nařídí dceřiné společnosti prodávat nezávislým odběratelům za jiné než obvyklé ceny (tzn., k této transakci nedospěje dceřiná společnost svým vlastním rozhodnutím), kdy takto vzniklý rozdíl bude přičten právě „příkazu mateřské společnosti“, a v této výši náleží dceřiné společnosti od mateřské kompenzace. Často platí, že příkazy mateřské společnosti **nejsou explicitně smluvně zachyceny, není o nich účtováno, ale přesto reálně existují** [...]“ (zvýrazněno Nejvyšším správním soudem).

[36] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že z hlediska daňového práva a aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je významné právě to, jakým způsobem se příkaz mateřské společnosti projevil v obchodních vztazích mezi žalobkyní a mateřskou společností. V případě žalobkyně se projevil tím, že *vynaložila finanční prostředky* na rozjezd nové výroby pro skupinu (nakoupila stroje, vybudovala výrobní zázemí, školila pracovníky). Finanční prostředky přitom žalobkyně vynaložila za takových podmínek nastavených mateřskou společností (nulová kompenzace), na které by nezávislý podnik nepřistoupil. Nezávislý podnik by požadoval určité právní zajištění návratnosti (např. ve formě kompenzace či zajištění budoucího odbytu za přijatelné ceny) tak významné investice, jako je vybudování nové výroby (nehledě na případný zisk). Proto také daňová ztráta ve výši vykázané žalobkyní byla důsledkem *nulové ceny*, za níž žalobkyně pro skupinu vybudovala novou výrobu.

[37] Nejvyšší správní soud dále s ohledem na výše uvedené poukazuje na to, že na nyní posuzovanou věc nelze vztáhnout závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2023, č. j. 10 Afs 162/2021-50, jak učinil krajský soud. Citovaný rozsudek se totiž týká zcela jiné, takřka „opačné“, skutkové situace, kdy správce daně neuznal daňovému subjektu náklady, jež vznikly v důsledku likvidace materiálu na základě příkazu mateřské společnosti k zastavení výroby. Nejvyšší správní soud v odst. 29 citovaného rozsudku upozornil, že § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů by bylo možné uplatnit např. na posouzení cen zásob (materiálu) nakoupeného od mateřské společnosti a následně ve spojení s daným rozhodnutím mateřské společnosti. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že je třeba „[...] pečlivě a objektivně vážit okolnosti toho kterého konkrétního případu. V této věci zatím její okolnosti nasvědčují tomu, že v důsledku svého rozhodnutí (příkazu) **se mateřská společnost pouze vyhnula negativním důsledkům, které by byly spojeny s pokračováním v prodělečné výrobě**. Tyto negativní důsledky (narůstající ztrátu) by přitom v prvé řadě postihly právě přímo žalobkyni. Mateřská společnost přitom jen na základě tohoto rozhodnutí neobdržela žádný přímý zisk. Doposavad nic ani nenasvědčuje tomu, že by nyní posuzované jednání mateřské společnosti představovalo jednání, jímž by bez dalšího způsobila žalobkyni škodu.“ (odst. 33 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2023, č. j. 10 Afs 162/2021-50). Pokud je o samotný *příkaz mateřské*

pokračování

společnosti, Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku rovněž zdůraznil nutnost odlišit samotné rozhodnutí mateřské společnosti o obchodním vedení dceřiné společnosti a „*obchodní nebo finanční vztah*“, který představuje transakci ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Zdůraznil, že v tamní věci daňové orgány neprokázaly, že by šlo o situaci, kdy by měl smluvní partner kompenzovat náklady na likvidaci pořízeného materiálu – v zásadě proto, že šlo o příkaz k jednání racionálním a ekonomicky opodstatněnému pro dceřinou společnost. To ostatně připouští i stěžovatel, neboť v kasační stížnosti uvádí, že na rozdíl od případu posuzovaného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 31. 8. 2023, č. j. 10 Afs 162/2021-50, **v nyní posuzované věci mateřská společnost ze svého rozhodnutí profitovala**. Dále stěžovatel připustil, že ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 31. 8. 2023, č. j. 10 Afs 162/2021-50, nebyly daňovými orgány (ty totiž v tomto směru nesou důkazní břemeno) předestřeny všechny skutkové okolnosti uskutečněných transakcí v dané věci. Závěry citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 162/2021-50 tudíž nelze všeobecně aplikovat na všechny případy důsledků strategických rozhodnutí o řízení ve skupině závislých osob. Je třeba se vždy zaměřit na skutkové okolnosti toho kterého případu. Pausální pohled vylučující posouzení daňového dopadu důsledků (vzniklých „obchodní vztahů“ z) takových rozhodnutí mateřské společnosti, kterými řídí závislé společnosti, by byl ostatně v rozporu již se samotnými výše citovanými principy Směrnice OECD.

[38] V této souvislosti je vhodné odkázat na případy posuzované Nejvyšším správním soudem v rozsudcích ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 398/2019-49, či ze dne 25. 8. 2023, č. j. 7 Afs 358/2021-34, které se zabývají situacemi, kdy byla zjištěna nulová kompenzace nepřiměřených rizik, která závislý podnik nesl a nemohl je ovlivnit, na která by nezávislý podnik nepřistoupil. V prvním případě šlo o situaci, kdy dceřiná společnost, která prodávala i nakupovala výrobky v rámci transakcí i s nezávislými subjekty, prodávala výrobky pod úrovní provozních nákladů, což bylo způsobeno jednáním skupiny, která jí tyto provozní náklady nijak nekompenzovala (zejména odst. 25 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 398/2019-49). Ve druhém případě šlo o situaci, kdy mateřská společnost příkazy ovlivňovala i prodej nezávislým zákazníkům tak, že daňový subjekt prodával své výrobky rovněž pod úrovní provozních nákladů. Služba poskytnutá daňovým subjektem spočívala v zajištění výrobní činnosti, aniž by měl nad svými zakázkami a obchody plnohodnotnou řídicí kontrolu (toto rozhodování náleželo mateřské společnosti). Tato služba přitom nebyla ze strany mateřské společnosti nijak kompenzována (odst. 12 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2023, č. j. 7 Afs 358/2021-34).

[39] V nyní posuzované věci žalobkyně vybudovala pro skupinu novou výrobu na příkaz mateřské společnosti bez jakékoli kompenzace, tudíž za „nulovou cenu“. Daňová ztráta, kterou vykazala, tak byla způsobena vynaložením těchto finančních prostředků, přičemž žalobkyně ji nemohla v důsledku svého postavení ovlivnit. Právní názor krajského soudu, že na tuto situaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a čl. 9 odst. 1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nedopadají, je proto nezákonný a jako důvod pro zrušení rozhodnutí stěžovatele neobstojí. Z rozhodnutí stěžovatele naopak vyplývá, že citovaná ustanovení *byla* správně aplikována na vztah žalobkyně s její mateřskou společností, který představuje *transakci* ve smyslu Směrnice OECD, resp. obchodní vztah ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[40] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[41] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 12. listopadu 2025

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu