



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **Inventec (Czech), s.r.o.**, IČ: 26919389
sídlem č. p. 800, 664 56 Blučina

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

o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ze dne 5. 5. 2023, č. j. 15741/23/5200-11431-
711360,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Specializovaný finanční úřad doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 vyšší o částku 21 762 410 Kč, a to z důvodu nedoložení rozdílu mezi transferovými cenami a cenou „obvyklou“ ve vztahu k řízené transakci mezi žalobkyní a jejím zákazníkem, ze které jí plynul zisk z prodeje výrobků. Obvyklou tržní cenu správce

daně zjistil v rámci daňové kontroly provedením srovnávací analýzy pomocí údajů o srovnatelných společnostech. S využitím ukazatele ROTC (*Return on Total Costs*) určil obvyklý poměr zisku a nákladů u nezávislých subjektů. Za účelem zvýšení srovnatelnosti referenčních společností ze vzorku správce daně rovněž posuzoval rozsah funkcí a rizik žalobkyně ve spojitosti s náklady na materiál, který vstupuje do jejího výrobního procesu. Mezi stranami je přitom sporné, zda byl výpočet obvyklé ziskovosti pro případ žalobkyně vypočten podle objektivních a přezkoumatelných kritérií.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobkyně nesouhlasí s úpravou převodních cen ve výši, ke které dospěl správce daně. Ten ověřoval nastavení převodních cen optikou transakční metody čistého rozpětí (TNMM) a jako ukazatele sledování ziskovosti vybral ukazatel ROTC, s tím že na náklady vynaložené na výrobní materiál pořízený od mateřské společnosti by se měla aplikovat snížená výše ziskové přírážky a náklady na prodané zboží by měly být vyloučeny, přičemž žalobkyni stále náleží odměna za finanční prostředky vázané v hodnotě pořízeného zboží v rámci transakce skladování.
3. Žalobkyně je přesvědčena, že s ohledem na charakter výrobní činnosti žalobkyně je vhodný ukazatel ROVAC (*Return on Value Added Costs*), který vyjadřuje ziskovost poměrem k nákladům, avšak na rozdíl od ukazatele ROTC ukazatel ROVAC jej poměřuje pouze k těm nákladům, ke kterým podnik přispěl vlastní přidanou hodnotou a nezahrnuje do jmenovatele náklady na materiál.
4. Správce daně se sice rozhodl moderovat ukazatel ROTC pouze na čtvrtinovou hodnotu (24,62 %) dle dílčí analýzy rizik a funkcí žalobkyně nesených k materiálu, avšak tento přístup podle žalobkyně nemá oporu ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále „směrnice OECD“), a zároveň žalobkyně nesouhlasí se samotným obsahem této analýzy. Hodnota 24,62 % totiž není spolehlivý údaj, který by vycházel ze skutečností zjištěných při daňové kontrole.
5. Při určení referenčního rozpětí tržních hodnot sledovaného ukazatele se v analýzách převodních cen standardně vychází ze srovnávacích studií, v nichž se identifikují nezávislé společnosti, které jsou srovnatelné s testovanou stranou. Výsledná analýza je však dle názoru žalobkyně zkreslená z důvodu existence podstatných ekonomických rozdílů mezi vybranými společnostmi a žalobkyní. Srovnávací analýza by měla vycházet ze srovnání vlastností, které by ovlivnily podmínky transakcí (těmi jsou smluvní podmínky transakce, funkce a rizika, ekonomické okolnosti trhu, podnikatelské strategie). Žalobkyně též uvádí, že rozhodná je otázka, kdo a za jakých okolností nese rizika zásob, resp. funkce a rizika spojená s materiálem.
6. Výběr ukazatele ROVAC žalobkyně obhajuje tvrzením, že rozsah funkcí a rizik, které má žalobkyně v souvislosti s nakládáním s materiálem, zahrnují pouze vizuální kontrolu, provádění likvidací po souhlasu mateřské společnosti, manipulaci, vkládání do serverové skříně, testování funkčnosti výrobku a skladování. Předmětem činnosti není však opracovávání nebo přeměna materiálu, které by vedly ke změnám v jejich mechanických, fyzikálních, chemických nebo technologických vlastnostech. Irelevantní pak je skutečnost, zda dochází k převodu vlastnického práva, přesto právě na tom stojí argumentace správce daně. Veškerá rizika spojená se zásobami nese mateřská společnost. Kromě toho správce daně nezohlednil do své tabulky skutečnost, že do procesu řízení materiálu je zapojen i zákazník

Hewlett-Packard Company, Kalifornie, USA (dále „zákazník HP“). Mateřská společnost navíc nese následky tohoto rizika, jelikož hradí náklady na likvidaci a opravy, případně pojištění. Činnosti žalobkyně související s materiálem proto nejsou nad rámec běžného výrobce ve mzdě, u nichž se o přírážce na materiálové náklady neuvažuje. Výsledek počítaný s pomocí ukazatele ROTC je tak zkreslený. Žalobkyně sice financuje zásoby materiálu, avšak na pokyn a fakticky ze zdrojů mateřské společnosti. Žalobkyně navíc inkasuje cenu za materiál na pokyn mateřské společnosti, která je v cenové nabídce pro zákazníka HP uvedena samostatně a ve stejné výši, ve které byla pořízena mateřskou společností. Žalovaný proto nadhodnocuje funkčně-rizikový profil žalobkyně a ROTC žalobkyně stále odmítá i ve snížené výši.

7. Žalobkyně upozornila, že od roku 2019 postupně přechází na obchodní model „práce ve mzdě“. Žádným relevantním způsobem se však aktivity žalobkyně nezměnily, pouze již nepřebírá materiál do svého vlastnictví. Hlavním aspektem však dle názoru žalobkyně je, že všechna rizika spojená s materiálem nese mateřská společnost. Správce daně opak neprokázal. Správce daně zveličuje význam čistě formálních kroků běžného „výrobce ve mzdě“ jako je např. kontrola dodaného materiálu, manipulace a zpracování). Zákazník HP též připravuje směrnice o manipulaci s materiálem, což naznačuje, že i v této oblasti jsou funkce žalobkyně řízeny.
8. Dále není zřejmé, z jakých svědeckých tvrzení pana J. H. správce daně dovodil, že žalobkyně nese omezená rizika. Žalobkyně navrhovala též v souvislosti s jinými zdaňovacími obdobími výslech paní I. K., což žalovaný odmítl. Svědci navíc potvrzují jen rutinní úkony žalobkyně, funkci a rizika nevysvětlují.
9. Žalobkyně dále uvedla, že nemá finanční kapacitu nést rizika. Finanční způsobilost je přitom dle výše uvedené směrnice důležitým prvkem při posuzování rozdělení rizik. Mateřská společnost přitom de facto financuje provozní operace žalobkyně. Pokud by zákazník HP žalobkyni včas neplatil, bez podpory mateřské společnosti by se mohla dostat do finančních potíží, neboť jako nezávislý subjekt by nebyla schopna zaplatit za materiál.
10. Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že ukazatel ROVAC zcela ignoruje jakoukoliv odměnu související s vlastnictvím materiálu. Vyloučení nákladu ze jmenovatele neznamená, že by se daňový subjekt vzdával zisku. ROVAC nemění ziskovost, pouze ji vyjadřuje k jiné základně.
11. Žalobkyně též ukazatel ROTC zcela odmítá také z důvodu, že jmenovatel ukazatele ziskovosti má být nezávislý na transakcích se spojenými osobami podle směrnice OECD, odst. 2.94. Žalobkyně přitom nakupuje materiál od mateřské společnosti a náklady za materiál byly předmětem testování. Snížení hodnoty ROTC navíc nevychází ze směrnice a analýza nemá oporu v daňovém spise. Správce daně přitom konkrétně hodnotil jednotlivé aspekty kritérií od škály od 0 do 5, nicméně přiřadil jednotlivým kategoriím neodpovídající hodnoty. Žalobkyně nadto nesouhlasí se zahrnutím kritéria „Aktiva – výrobní materiál“ do hodnocení, které deformuje výsledek.
12. Společnosti, se kterými ziskovost správce daně srovnával, navíc vykazují ekonomické odlišnosti od žalobkyně. U žalobkyně by zákazník HP přírážku za náklady v žádném případě neakceptoval.
13. Žalobkyně navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

14. Pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „ZDP“), je nutnou podmínkou existence rozdílu mezi cenami. Při zjišťování obvyklosti ceny musí být správce daně schopen unést břemeno tvrzení i důkazní. Obvyklou cenu může určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo obdobné komodity mezi reálně existujícími subjekty. Může ji ale také určit jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu (viz rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81). Správce daně může provést i korekci, pokud se podmínky mezi srovnávanými subjekty liší.
15. Žalovaný setrvává na závěru, že žalobkyně by měla být odměněna přírážkou k materiálovým nákladům alespoň zčásti, což ostatně potvrdil zdejší soud již v prvním rozsudku ve věci žalobkyně ve vztahu ke zdaňovacímu období rok 2013 (č. j. 29 Af 91/2019-147). Správce daně proto provedl analýzu za účelem „zreálnění“ odměny žalobkyně, jejímž výsledkem je kvantifikace podílu funkcí a rizik, které žalobkyně nese. Tak byly odstraněny rozdíly ve funkčně-rizikovém profilu žalobkyně a srovnávaných společností. Správce daně zjistil ziskovost těchto společností a aplikoval ji na žalobkyni právě v upravené podobě, což zvýšilo spolehlivost výsledků.
16. Aplikací ukazatele ROVAC, jak požaduje žalobkyně, by došlo k aplikaci pouze bezrizikového výnosu, což neodpovídá situaci žalobkyně, která přebírala materiál do svého vlastnictví a manipulovala s ním za účelem přetvoření do finálního produktu, kdy vykonávala též funkci kontroly kvality, podílela se na objednávce a administrativě, materiál i nedokončenou výrobu vlastnila a prodávala zákazníkovi HP výsledný produkt. Ačkoliv je tedy velká část rizik přenesena na mateřskou společnost, určitá její rizika by měla být zohledněna.
17. Nelze přisvědčit ani tvrzení, že posouzení vlastnictví je ze strany žalovaného formální, neboť žalobkyně nesla více rizik než při pouhém skladování zboží, kdy materiál nemění nijak svou formu nebo hodnotu vlastní činností, nevytváří se k němu žádná přidaná hodnota a nepřístupuje se k němu jako k materiálu, ale jako ke zboží. Žalobkyně odpovídá za kontrolu kvality, manipulaci s materiálem a celý rozsah montážních činností, čímž se nevyhnutelně zapojila do procesu péče o materiál s vlivem na vznik škod na materiálu, za něž při pořízení přebírá zodpovědnost podle smlouvy CAA (*Contract Assembly Agreement*). Nese-li jedna strana rizika spojená s vykonávanou funkcí, platí, že cenotvorba má zohledňovat nesená rizika.
18. Co se týče srovnávací analýzy, správce daně identifikoval výrobní společnosti, které produkují své výrobky na shodný trh jako žalobkyně, dále byla ověřována srovnatelnost odvětví a produktů na bázi procesu jejich výroby. Žalovaný nemá za to, že by společnosti Elcoman S.R.L., SI Computer S.P.A., Tekno Service SL a Wilk Elektronik S.A. byly nesrovnatelné, neboť ve vztahu k výzkumu a vývoji vykazují nulovou hodnotu podílu na nehmotných aktivech. Správce daně uznal, že mateřská společnost nese značnou část rizik a vypočítal, že žalobkyně se na nich podílí z 24,62 %. Žalovaný kategorii nákup a kontrola kvality přiřadil bod 1, protože se žalobkyně podílí na tvorbě směrnic a schvalování procesů. Aktivum v podobě výrobního materiálu souviselo s vlastnictvím materiálu. Žalovaný je přesvědčen, že analýza je spolehlivá, přičemž zajistit 100% srovnatelnost nelze.
19. Žalovaný závěrem navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Replika žalobkyně

20. V replice žalobkyně uvedla, že kvantifikace rizik, kterou provedl správce daně, nebyla krajským soudem v rozsudku č. j. 29 Af 91/2019-147, posouzena a ukazatel ROVAC nebyl soudem jednoznačně vyloučen jako nevhodný.
21. Způsob výpočtu ziskovosti správcem daně neodpovídá směrnicí OECD, ani Pokynu D-34 Generálního finančního ředitelství, ze kterého lze dovodit, že pokud je stanovena ziskovost typicky rozpětím, nelze provádět další přepočty, které by musely ziskovost „zreálnovat“. Úprava výsledku při setrvání u ukazatele ROTC je příliš nespolehlivá. Naproti tomu, kdyby byl použit ROVAC, nákladová základna obsahuje náklady spojené s funkcemi a riziky, nad kterými má žalobkyně kontrolu. Není zároveň pravda, že by ROVAC nijak nezohledňoval přírážku na materiál.
22. Žalobkyně dokázala, že veškerá rizika nese mateřská společnost, nicméně pro žalovaného tato skutečnost není rozhodná. Například vlastnictví materiálu přisuzuje příliš velkou váhu v rozporu se zásadou přednosti obsahu před formou. Prováděné činnosti žalobkyní nejdou nad rámec typického výrobce ve mzdě. Žalobkyně skladuje materiál, který si zákazník HP může kdykoliv odebrat, a s veškerým zbožím na skladě zachází stejně. I výrobci ve mzdě zachází s materiálem s jistou péčí, kdy i tyto společnosti materiál běžně přijímají na sklad, manipulují s ním, používají ho pro zpracování atd. Ukazatel ROVAC navíc neignoruje přírážku na materiál.
23. Žalobkyně vytýká nesrovnatelnost s referenčními společnostmi Elcoman S.R.L., SI Computer S.P.A., Tekno Service SL a Wilk Elektronik S.A., neboť provádí výzkum zaměřený na vývoj jejich produktů. Přestože nehmotná aktiva nejsou promítnuta ve finančních výkazech, jejich vliv na obchodní činnost nelze ignorovat. Žalovaný opomíjí, že společnosti nejsou srovnatelné a např. i to, že zákazník HP významně zasahuje do činností žalobkyně.
24. Žalobkyně nerozporuje, že je výpočet správce daně srozumitelný, nicméně samotné posouzení fungování žalobkyně není správné. Není ani zřejmé, na jakém základě dospěl správce daně k jednotlivým hodnotám v rámci analýzy. Přisoudil k nim koeficienty, ale neodůvodnil je, navíc odporuje zjištěným skutečnostem (žalobkyně a správce daně se neshodli na míře rizik spojené s tvorbou směrnic, vlastnictvím zásob, především pak žalovaný duplicitně přičítal váhu skutečnosti, že žalobkyně vlastní materiál v kategorii „Výrobní materiál“ a „Funkce a rizika“.

V. Posouzení věci soudem

25. Soud za splnění podmínek pro rozhodnutí ve věci bez nařízení ústního jednání (§ 51 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“) přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

V. 1 Obecná východiska

26. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyni byla dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 2. 2022, č. j. 34245/22/4200-30762-050404, doměřena daň ve výši 21 762 410 Kč za zdaňovací období roku 2016, z důvodu dorovnání transferových cen v řízené transakci ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 4 352 482 Kč.

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu potvrdil.

27. Hlavním předmětem činnosti žalobkyně ve zdaňovacím období 2016 byla výroba elektrických zařízení, spojů, přístrojů a vybavení. Žalobkyně fungovala ve skupině podniků jako „montážní závod“ a prováděla výrobu serverových skříní pro mateřskou společnost Inventec Corporation, Hou Kang St. 66, Shih-Lin Dist., Tchaj-pej, Tchaj-wan, podle smlouvy *Contract Assembly Agreement* ze dne 10. 3. 2006. Podle této smlouvy žalobkyně prováděla výrobu pro zákazníka HP za podmínek stanovených smlouvou *Purchase and Distribution Agreement* ze dne 10. 12. 2001, uzavřenou mezi mateřskou společností a HP.
28. Vzhledem k tomu, že žalobkyně a mateřská společnost naplňovaly definici spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, bylo třeba dorovnat základ daně dle rozdílu mezi obvyklou tržní ziskovostí a ziskovostí žalobkyně, kterou deklarovala. Podle § 23 odst. 7 ZDP totiž platí, že, cit.: „[l]iší-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.“ Základem uplatnění principu tržního odstupu je porovnání podmínek řízené transakce s podmínkami nezávislých transakcí, tedy provedení srovnávací analýzy. Podle judikatury NSS (viz rozsudek ze dne 23. 6. 2025, č. j. 22 Afs 3/2025-75, bod 22), se řízenou (závislou) transakcí rozumí jakýkoliv smluvní vztah mezi spojenými podniky, a to i tzv. příkaz mateřské společnosti, kterým je ovlivněna nezávislá transakce spojené osoby (viz str. 11 Pokyn GŘ 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, který zapracovává doporučení směrnice OECD). Jelikož mateřská společnost řídila výrobní proces a sjednávala obchody pro zákazníka HP spolu se stanovením cen, jednalo se o řízenou transakci, což ostatně strany nespoují. Základ daně bylo tedy nutno dorovnat o rozdíl mezi obvyklou tržní ziskovostí podle výše uvedeného ustanovení a hospodářským výsledkem, který deklarovala žalobkyně v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob, a to ve vztahu ke zdaňovacímu období rok 2016.
29. Podstatu nyní projednávané věci přitom tvoří polemika žalobkyně s tvrzením žalovaného o tom, do jaké výše mají být ceny dorovnány, tedy jak má být obvyklá tržní ziskovost ve vztahu k obchodnímu modelu žalobkyně vypočtena. Správce daně v rámci daňové kontroly představil takový postup, který využívá transakční metodu čistého rozpětí (TNMM), která zkoumá čisté ziskové rozpětí ve vztahu k přiměřenému základu. Na tom se strany sporu shodly. Žalobkyně nicméně nesouhlasila se způsobem výpočtu, konkrétně s výběrem ukazatele ROTC (návrtnosti celkových nákladů), a požadovala při výpočtu použít ukazatel ROVAC (návrtnosti nákladů přidané hodnoty). Nejpodstatnějším rozdílem mezi oběma ukazateli je skutečnost, že ukazatel ROVAC nezahrnuje do jmenovatele náklady na materiál, tedy platí zjednodušené vzorcové vyjádření: $ROVAC = \text{zisk} / \text{celkové náklady} - \text{mínus materiál}$; $ROTC = \text{zisk} / \text{celkové náklady}$. Oba ukazatelé přitom vyjadřují hodnotu poměru zisku k nákladům zkoumaného subjektu, přičemž ukazatel ROTC je obecně vhodný typicky pro smluvní výrobce, kteří tvoří v rámci výrobního procesu na materiálu přidanou hodnotu (tedy ukazatel pro tyto typy smluvních výrobců počítá s tím, že k nákladům je obvyklá přírážka, která se projeví v zisku), kdežto ukazatel ROVAC tuto hodnotu nepřipočítává a předpokládá, že náklady na materiál jsou pouze „přefakturovávány“, což je

typické pro „výrobce ve mzdě“, kteří zpravidla nesou minimální až žádná rizika a funkce spojené s materiálem.

30. Zjednodušeně řečeno, účastníci sporu se neshodli na tom, zda je vhodné, aby byla obvyklá tržní ziskovost žalobkyně dorovnána do vyšší částky z důvodu, že nezávislý subjekt by jednal na běžném trhu tak, že by do ceny svých výrobků promítl rizika a funkce, které on sám nese ve spojitosti s materiálem, který používá ve výrobním procesu. Žalobkyně totiž tvrdila, že žádná taková rizika nenese a nebylo by vhodné, aby se o tuto hodnotu zvyšovala cena výrobku. Je přesvědčena, že pokud by se tímto způsobem počítala ziskovost referenčních společností, došlo by k nadhodnocení ziskovosti žalobkyně, neboť je výrobcem ve mzdě, který podobné přírážky neuplatňuje. Správce daně naopak dospěl k závěru, že žalobkyně určitá rizika spojená s materiálem nese, nezávislý subjekt by si v její situaci přírážku na materiál aplikoval, a cenu bylo tedy podle § 23 odst. 7 ZDP potřeba dorovnat do výše obvyklé ziskovosti vypočtenou dle ukazatele ROTC.
31. Pravidlům principů tržního odstupu a postupu při stanovování referenčních cen je věnována směrnice OECD, která rozpracovává jednotlivé postupy a principy pro tvorbu převodních cen. Správce daně provedl podle doporučujících postupů směrnice OECD srovnávací analýzu v rámci daňové kontroly (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 21. 2. 2022, č. j. 34245/22/4200-30762-050404) a vypočetl obvyklou tržní ziskovost u společností podobných žalobkyni. Analýze podrobil též funkčně-rizikový profil žalobkyně za účelem maximálního přiblížení se realitě fungování jejího obchodního modelu a výběru vhodného ukazatele. Žalobkyně nicméně nesouhlasí s vyhodnocením správce daně a má za to, že její výrobní činnost odpovídá „výrobci ve mzdě“, tedy nese zanedbatelná rizika spojená s materiálem a správcem daně vypočtená obvyklá ziskovost podle ROTC pro žalobkyni není reálná. Jeden okruh žalobních námitek tedy směřuje proti analýze rizik a funkcí u žalobkyně ve spojitosti s materiálem a proti výběru ukazatele, druhým okruhem námitek pak zpochybňuje provedení srovnávací analýzy referenčních společností a vytýká jejich nesrovnatelnost.
32. Při sestavování srovnávací analýzy správce daně ve vztahu k nyní řešenému zdaňovacímu období 2016, využil údaje z databáze TP Catalyst ve verzi 81 z prosince 2016. Vycházel přitom též původně z údajů zjištěných ve srovnávací analýze využitě ve výzvě 23/7 pro zdaňovací období 2015, která pak vycházela ze srovnávací analýzy využitě ve výzvě 23/7 pro zdaňovací období 2014. V průběhu dalšího dokazování správce daně výpočet upravil, neboť zohlednil menší míru vykonávaných funkcí a nesených rizik žalobkyně ve vztahu k materiálu zajišťovaného mateřskou společností. Správce daně tedy moderoval dříve stanovenou referenční cenu s plnou přírážkou na materiálové náklady, kterou uplatnil ve vztahu ke zdaňovacímu období 2013. Správce daně později dospěl k závěru, že některá dílčí rizika žalobkyně přeci jen nesla, avšak pouze v omezeném rozsahu. Za účelem zohlednění omezení těchto funkcí a rizik spojených s vlastnictvím materiálu provedl jejich kvantifikaci (viz tabulka na str. 55 zprávy o daňové kontrole) a vycházel přitom z funkcí a rizik popsanych žalobkyní v *Dokumentaci TP*. Bodové ohodnocení kategorií bylo pronásobeno významností funkce. Suma těchto bodů byla rozdělena mezi strany transakce v poměru 16:49, z čehož **správci daně vyplynulo, že žalobkyně se podílela na funkcích a rizik spojených s materiálem z 24,62 %**. Proto konečná hodnota rozpětí tržní ziskové přírážky ROTC pro žalobkyni odpovídala 24,62 % z hodnot tržního rozpětí ROTC u srovnatelných nezávislých subjektů. Správce daně sestavil vzorek 10 srovnatelných společností, kdy upravené mezikvartilové rozpětí ukazatele ROTC nabývalo hodnot 1,95 % až 5,41 %. Byly tedy

vyřazeny extrémní výkyvy výpočtem mezikvartilového rozpětí. Správce daně uzavřel, že k nákladům měla žalobkyni náležet alespoň taková **přirážka, která je součinem prvního kvartilu ROTC 1,95 % a poměrné hodnoty, kterou se žalobkyně podílí na funkcích a rizicích spojených s materiálem, tj. 24,62 %**. Minimální zisková přirážka tak činila 0,48 % (24,62 % z hodnoty prvního kvartilu 1,95 %). Kromě toho správce daně dospěl k závěru, že žalobkyni náležela též odměna za vázanost finančních prostředků v hodnotě pořízeného skladového zboží.

33. Soud předesílá, že obecně platí, že při aplikaci § 23 odst. 7 ZDP, je nutné prokázat, že transakce proběhla mezi spojenými osobami, o čemž není mezi stranami sporu. V případě žalobkyně byla předmětem hodnocení obchodní transakce mezi ní a zákazníkem HP, jež probíhala za podmínek smluvených mezi mateřskou společností žalobkyně (tedy spojenou osobou) a HP jako zákazníkem. Správce daně pak prokazuje, že sjednaná cena se lišila od řádně stanovené ceny. Je tak povinen zjistit cenu sjednanou mezi spojenými osobami a cenou referenční, aby mohl provést srovnání (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, 1. Českolipská). Ve jmenovaném rozsudku NSS uvedl: *„Referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy.“*
34. Způsob stanovení referenčních cen se přitom neděje podle striktně daných postupů, nicméně platí, že jejich určení musí být racionální a nesmí být naopak nahodilé (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 na uvážení správce daně. Správce daně tak svůj výběr musí vysvětlit, aby jeho závěry vycházely z objektivních kritérií a aby určení ceny bylo přezkoumatelné, přičemž do vybraného konkrétního způsobu stanovení této ceny, při dodržení výše uvedených principů, správní soudy zpravidla nezasahují. Zásah ze strany soudu by přicházel v úvahu tehdy, pokud by postup správce daně odporoval principům spravedlnosti, byl by nelogický, nebral by v potaz dané okolnosti případu, nebo by byl nepřezkoumatelný. Pokud tedy způsob výpočtu vykazuje znaky spolehlivosti, je objektivní a odpovídá okolnostem daného případu, soud pak takovou úvahu respektuje. Pokud správce daně zvolí konkrétní metodu výpočtu, je vždy povinen její použití obhájit a vysvětlit a také uvést, z jakého důvodu je vhodnější než ta, kterou preferuje daňový subjekt. Konkrétní věcné argumenty zvolené metody podléhají přezkumu správními soudy stran jejich úplnosti a přesvědčivosti (viz rozsudek NSS ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 472/2018-57, a ze dne 14. 2. 2024, č. j. 6 Afs 393/2021-73).

V. 2 Výpočet referenční ziskovosti a ziskovosti žalobkyně

35. Soud vycházel z výše uvedených judikatorních závěrů a neshledal, že by se správce daně v případě žalobkyně dopustil svévole zvolenou metodou výpočtu, konkrétně výběrem ukazatele ROTC, nebo nepřezkoumatelnosti. Naopak jeho použití dostatečně a přesvědčivě vysvětlil. Stejně platí i k provedení funkčně-rizikové analýzy žalobkyně, ve které reflektoval, že žalobkyně nese omezená, avšak nezanedbatelná rizika a plní omezené funkce ve vztahu k materiálu používaném ve výrobním procesu.

36. Na tomto místě soud zdůrazňuje, že správce daně odstoupil od plné přírážky k materiálovým nákladům, kterou aplikoval v původním daňovém řízení ve vztahu ke zdaňovacímu období 2013. V rozsudku ze dne 19. 10. 2022, č. j. 29 Af 91/2019-47, zdejší soud dříve poukázal na to, že aplikace plné přírážky na materiál vzhledem k omezenému funkčně-rizikovému profilu žalobkyně není vhodná. V souladu s tímto principem byla vedena nyní daňová kontrola ve vztahu ke zdaňovacímu období 2016, které je předmětem tohoto řízení, a správce daně již ve smyslu výše uvedeného rozsudku zohlednil, že většinu rizik spojených s materiálem nesla mateřská společnost a některá žalobkyně, proto u žalobkyně nelze ve vztahu k nakupovanému materiálu porovnávat ziskovost odpovídající celé neupravené procentuální hodnotě přírážky ROTC, vhodnou typicky pro smluvní výrobce. Tento princip správce daně uplatnil i v druhém kole ve vztahu ke zdaňovacímu období 2013, což bylo následně podrobeno přezkumu ze strany zdejšího soudu a Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 18. 12. 2024, č. j. 29 Af 34/2023-89, a rozsudek 23. 6. 2025, č. j. 22 Afs 3/2025-75).
37. Ve vztahu k nyní projednávanému zdaňovacímu období správce daně zjistil a důsledně popsal funkce a rizika žalobkyně ve vztahu k materiálu. Vycházel ze zjištění, že nákup materiálu prováděla žalobkyně na svůj účet, vlastnila jej po dobu výrobního procesu, vykonávala stejně jako v předchozích zdaňovacích obdobích funkce spojené se skladováním, manipulací, testováním a případnými opravami materiálu. Nesla, podobně jako smluvní výrobce, i rizika související s poškozením materiálu. Správce daně přitom uznal, že klíčové funkce a rizika nesla mateřská společnost, proto provedl bodové ohodnocení podílu funkcí, rizik a zapojených aktiv mezi daňový subjekt a mateřskou společnost a pronásobil jej významností jednotlivé kategorie. Suma těchto bodů je mezi žalobkyní a mateřskou společností rozdělena v poměru 16:41, což znamená, že z 24,62 % se na výkonu funkcí, rizicích a držení aktiv spojených s vlastnictvím materiálu při výrobě podílela žalobkyně a ze 75,38 % mateřská společnost.
38. Krajský soud přitom nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že by jí nenáležela žádná přírážka k materiálovým nákladům. Správce daně správně zohlednil, že žalobkyně sice má omezenou zodpovědnost podobně jako výrobce ve mzdě, nicméně z daňového spisu vyplynulo, že některé funkce přeci jen zastávala a nesla odpovědnost i za část rizik. Soud považuje za logické, že pokud žalobkyně přebírala materiál do svého vlastnictví, vlastnila jej v průběhu výrobního procesu a prodávala výsledný produkt, v souvislosti s materiálem vykonávala funkce kontroly kvality a měla zájem na zachování kvality materiálu, měla určitou zodpovědnost spojenou s materiálem. Podílela se také na objednávkách materiálu a související administrativě, podobně jako smluvní výrobce. Soud rozumí postoj žalobkyně, že typicky smluvním výrobcem není, nicméně nelze přehlížet, že vykonávala určité, omezené funkce, typické pro smluvního výrobce. Soudu se tedy nejeví jako pravděpodobné, aby za takové situace, kdy bylo zjištěno, že žalobkyně není plně výrobcem ve mzdě, by si nezávislý subjekt neaplikoval žádnou přírážku na materiál do cen za výrobky. Soud tedy neshledal v závěru správce daně o omezené odpovědnosti žalobkyně žádné nedostatky. Pokud správce daně dovodil, že žalobkyně vykonávala též funkce a nesla rizika, nelze vyloučit, že naplňovala i určité charakteristiky smluvního výrobce. Vykonávala stejně jako v předchozích zdaňovacích obdobích funkce spojené se skladováním, manipulací, testováním a případnými opravami materiálu, materiál používala pro výrobu a sestavení funkčního výrobku a také nesla rizika související s poškozením materiálu při skladování nebo při výrobě (viz také str.

12 zprávy o daňové kontrole). Je tedy namístě, aby byla tato přírážka zohledněna ve výsledku, k čemuž je určen právě ukazatel ROTC.

39. Krajský soud tedy nemůže nic vytknout postupu správce daně, který porovnával ziskovost srovnatelných společností se ziskovostí žalobkyně pohledem ukazatele ROTC, který poukazuje na obvyklou ziskovost právě tohoto typu výrobců. **Krajský soud zdůrazňuje a považuje za stěžejní, že omezenou odpovědnost žalobkyně ve vztahu k nákladům kompenzuje právě fakt, že správce daně obvyklou ziskovost pro žalobkyni stanovil tak, že přírážku na materiál aplikoval pouze ve výši 24,62 %.** Lze tedy konstatovat, že použití ukazatele ROTC v modifikované verzi správce daně vyčerpávajícím způsobem vysvětlil. Tato nově upravená přírážka na náklady v procentuální míře 24,62 % byla vypočtena správcem daně s ohledem na reálné rozložení rizik a funkcí žalobkyně spojených s materiálem, a lze ji považovat za dostatečně zdůvodněnou. Proto soud souhlasí se žalovaným, že za daných okolností se jevílo použití ukazatele ROTC jako vhodnější, neboť zohledňuje také přírážku k zisku ve vztahu k nákladům na materiál, jinými slovy poměřuje zisk vůči celkovým nákladům, oproti tomu ROVAC pouze vůči nákladům s přidanou hodnotou.
40. Krajský soud pro úplnost dodal, že nesouhlasí s žalobkyní, že by tato analýza funkčně-rizikového profilu nedostatečně reflektovala nastavení obchodního modelu žalobkyně. Žalobkyně totiž podobně jako správce daně dokonce sama ve své analýze funkcí a rizik, kterou zpracovala do dokumentu s názvem „*Dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami*“ ze dne 20. 5. 2013, popsala rozložení svých funkcí ve vztahu k mateřské společnosti v poměru 11:17 a ve vztahu k rizikům v poměru 2:13 (viz str. 9 až 10 této písemnosti), tedy v procentním vyjádření tj. 30,23 %. Vzhledem k omezenému funkčně-rizikovému profilu žalobkyně, se kterou správce daně počítal, se tak soudu nejeví jako výrazně nevyvážená snížená přírážka na materiál v hodnotě 24,62 % této obvyklé přírážky, kterou aplikoval správce daně. V průběhu daňové kontroly bylo přesvědčivě zjištěno, že žalobkyně se podílí na nezanedbatelných rizicích a funkcích spojených s materiálem způsobem, který správce daně detailně popsal ve zprávě o daňové kontrole. Z podkladů, které byly v průběhu daňového řízení shromážděny, vyplývá zcela jistě, že zčásti se žalobkyně na některých významných funkcích podílela a nesla též rizika spojená s náklady na materiál. Soud uznává, že většina rizik a funkcí byla odpovědností mateřské společnosti (to ostatně přiznává i správce daně), avšak proto byla přírážka aplikovaná pouze v podílu 24,62 %, což vyplývá z detailního výpočtu analýzy funkcí a rizik žalobkyně popsaného ve zprávě o daňové kontrole.
41. Navíc žalobkyně v jedné ze svých námitek nesprávně interpretuje tvrzení správce daně, že funkčně-riziková analýza na str. 9 až 14 TP dokumentace, sloužila jako podklad pro hodnoty aplikované správcem daně (viz bod 103 napadeného rozhodnutí). To však neznamená, že by správce daně tuto analýzu přejal bez dalšího. Co se týče bodového hodnocení, pouze vycházel z poznatků uvedených v TP dokumentaci a v rámci daňové kontroly tuto analýzu upravil, přičemž vycházel ze zjištění plynoucích z daňových podkladů (kromě TP dokumentace též charakter funkčně-rizikového profilu dokreslovala smlouva Contract Assembly Agreement, výpovědi svědků, faktury týkajících se oprav a likvidace škod). Z těchto skutečností správce daně vycházel a ve zprávě o daňové kontrole uspokojivě popsal své závěry o funkcích a rizicích žalobkyně, zejména v bodech 106 až 116 napadeného rozhodnutí.

42. Co se týče samotné srovnávací analýzy, konkrétně vybraných společností, správce daně provedl srovnávací analýzu s pomocí komerční databáze „Amadeus“ a „Orbis“, vytvořil srovnávací vzorek společností a podrobil je kvantitativní analýze (tzn., že ručně vyselekoval podniky, které mají s žalobkyní srovnatelný druh činnosti, typ výroby, majetek apod.).
43. Žalobkyně tuto srovnávací analýzu správce daně zpochybňovala, konkrétně namítala, že vzorek referenčních společností obsahuje společnosti, které jsou rozdílné oproti žalobkyni a vylučují srovnání v poměru k celkovým nákladům z důvodu nižšího obrátu, jiného funkčně-rizikového profilu a nižšího podílu na materiálech. Obdobné výtky vyjádřil i zdejší soud ve výše zmiňovaném rozsudku č. j. 29 Af 91/2019-147, ve kterém ale zároveň zdůraznil, že se principiálně ztotožnil s postupem daňových orgánů v daňovém řízení s žalobkyní za zdaňovací období roku 2015, který spočíval v úpravě přírážky k nákladům na materiál, a vyjádřil přesvědčení, že tento postup více odpovídá rizikovému a funkčnímu profilu žalobkyně. Je však nutno zdůraznit, že krajský soud mohl v době rozhodování 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. Zdejší soud se neodklání od závěrů uvedených ve výše zmíněném rozsudku, avšak nyní v rámci hodnocení zákonnosti napadeného rozhodnutí na nich staví a považuje správcem daně provedenou úpravu srovnatelnosti aplikací snížené ziskové přírážky k hodnotě materiálových nákladů za dostatečnou kompenzaci žalobkyní vyjmenovaných rozdílů. Jinými slovy má za to, že aplikace snížené přírážky zvýšila srovnatelnost společností. Lze přitakat žalovanému, že stoprocentní srovnatelnost vzorků ve všech ohledech přirozeně zajistit nelze. Správce daně však dle názoru soudu dostatečně přesvědčivě vysvětlil, jak zohlednil ekonomické okolnosti transakce. Na základě analýzy rizik a funkcí žalobkyně dospěl k závěru, že se podílí na výkonu funkcí a nese rizika při výrobě ve spojitosti s vlastnictvím materiálu pouze z 24,62 %. Naproti tomu správce daně uznal, že funkce spojené s rozhodováním o výrobních zakázkách a s prodejem výrobků daňového subjektu (včetně sjednávání obchodních podmínek) byly vykonávány mateřskou společností. Smlouvy na dodávky výrobků byly uzavírány mezi mateřskou společností a zákazníkem HP, přičemž daňový subjekt nerozhodoval o odběrateli, množství dodaných výrobků, ani jejich ceně.
44. Žalobkyně tedy správně nebyla „odměněna“ ziskovou přírážkou v plné výši a žalovaný spolehlivě a přezkoumatelně popsal, jak zohlednil vytýkané rozdíly mezi žalobkyní a srovnávanými společnostmi. Tutéž námitku zdejší soud odmítl jako nedůvodnou ve vztahu ke zdaňovacímu období 2013 a 2014 (viz bod 36 a 37 rozsudku ze dne 18. 12. 2024, č. j. 29 Af 34/2023-89; a bod 41 a 42 rozsudku ze dne 18. 12. 2024, č. j. 29 Af 56/2022-93). Ve vztahu k této námitce soud nyní nezjistil žádné odlišnosti mezi uvedenými daňovými obdobími a nyní projednávaným zdaňovacím obdobím 2016, a jako nedůvodnou ji odmítl. Ve zdaňovacích obdobích 2013 a 2014 bylo správními soudy potvrzeno, že původně správce daně aplikoval ziskovou přírážku v plné výši (2,58 %). Nicméně provedením kvantifikace rozložení funkcí a rizik žalovaný dostatečným a přezkoumatelným způsobem tyto odlišné podmínky při stanovování převodních cen posoudil a dostal tak požadavkům, které plynou z rozsudku NSS ve věci 1. Českolipská, cit.: „...[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.“ Totéž platí i pro nyní projednávanou věc.

45. Soud tedy nespatořoval jakoukoliv nevyváženost či nesprávnost v tvrzení, že ekonomické odlišnosti kompenzuje snížená přírážka nákladů na materiál, s pomocí níž správce daně provedl korekci rozdílů mezi srovnávanými společnostmi a žalobkyní. Toto tvrzení je zcela logické a procentní podíl odpovídá analýze rizik a funkcí, o kterých bylo zjištěno, že zčásti nese žalobkyně, a je tedy zčásti smluvním výrobcem. Potom je vhodné, aby i ziskovost byla porovnávána optikou těchto charakteristik typických pro smluvní výrobce, byť v omezeném rozsahu. Rovněž skutečnost, že se žádná ze společností ze vzorku nezaměřuje na montáž serverů, také nezakládá nesprávnost analýzy. Jak již bylo výše řečeno, v rámci posouzení postupu správce daně ve vztahu ke správní praxi a volbě metod při výpočtu referenčních a stanovených cen, není úkolem soudu detailně posuzovat postup výpočtu a odborné posouzení. Jak již zdejší soud uvedl ve svém rozsudku ze dne 18. 12. 2024, č. j. 29 Af 56/2022-93, je *„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).*“ Soud se s postupem žalovaného ztotožňuje a je přesvědčen, že řádně zohlednil právní názor formulovaný v rozsudku č. j. 29 Af 91/2019-147, tedy zvýšil srovnatelnost porovnávaných společností a žalobkyně provedenou korekcí spočívající ve snížené přírážce na materiál.
46. Zároveň nelze souhlasit s žalobkyní, že by správce daně nemohl pro účely zjištění srovnatelné obvyklé ceny v obchodních vztazích mezi nezávislými subjekty provést korekci zjištěných údajů. Směrnice OECD naopak doporučuje, aby byly prováděny úpravy pro zlepšení srovnatelnosti (body 3.50 a 3.51). Jak také 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 přílehavé 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 (viz podkapitola A.6 směrnice OECD).

V. 3 Ostatní námítky žalobkyně

47. Dále se soud vyjádřil k dílčím námítkám, kterými žalobkyně zpochybňovala důvěryhodnost hodnocení rizik a funkcí žalobkyně ve vztahu k materiálu ze strany správce daně.

48. Žalobkyně mimo jiné namítala, že hodnocení funkcí spojených s tvorbou směrnic a schvalování procesu nemá žádný význam. Finanční orgány však dostatečně vysvětlily, že jisté funkce má i tvorba směrnic, neboť se nejedná o pouhý překlad, ale žalobkyně tyto směrnice píše a upravuje je dle místních podmínek legislativy, přičemž tedy v tomto ohledu vykonává některé omezené funkce. Tyto směrnice pak podléhají internímu schválení u žalobkyně. Tyto činnosti správce daně zohlednil a promítl je do bodového hodnocení u funkcí „kontrola kvality“, „nákup“ a „administrativa“. Správce daně nepopřel, že by obsah směrnic neovlivňoval zákazník či mateřská společnost, právě z toho titulu snížil přírážku na materiál. S tímto hodnocením krajský soud souhlasí. Zcela odpovídající je potom přiřazení váhy jednotlivým kategoriím, kdy administrativu chápe správce daně jako podpůrnou činnost (1), za podstatnější byla považována kategorie funkce kontroly kvality (2) a nákup materiálu (3), které mají vliv na výrobní proces a vztah s dodavateli. Nákup přitom ve vztahu k žalobkyni správce daně ohodnotil bodem 1, neboť strategické plánování prováděla mateřská společnost, žalobkyně naproti tomu připravovala a podávala objednávky na materiál. Bodové hodnocení nevykazuje žádné nepřesnosti a je uspokojivě vysvětleno.
49. Kategorii „Aktiva“ (viz tabulka na str. 55 daňové kontroly) spojoval správce daně s otázkou vlastnictví materiálu. Žalobkyně přitom byla vlastnící materiálu. S tímto materiálem potom manipulovala ve skladě a přetvářela jej montáží na funkční celek. Materiál mateřská společnost nevladnula a žalobkyně tak byla ohodnocena 3 body. Soud souhlasí s analýzou správce daně, že i otázku vlastnictví je nutné promítnout do hodnocení funkčně-rizikového profilu, pokud má být ziskovost porovnávána se společnostmi, které své materiály vlastnily. Tato otázka je samostatnou kategorií a soud není přesvědčen, že by zkreslovala konečný výsledek, neboť v kategorii funkcí bylo zohledněno strategické plánování nákupu a kontrola kvality, nikoliv samotné vlastnictví. Je přirozené, že z vlastnictví materiálu žalobkyni odpovídající funkce a rizika plynuly, což je pro smluvního výrobce typické. Materiál přebírala žalobkyně do svého vlastnictví a manipulovala s ním za účelem přetvoření do finálního výrobku a vykonávala ve spojitosti s tímto materiálem určité funkce, a proto přírážka na materiál se jeví jako vhodná (viz též body 1.34 až 1.37 směrnice OECD). Skutečnost, že žalobkyně přebírala materiál do svého vlastnictví má tedy svoji váhu. Vlastnictví materiálu pro výrobce představuje podstatný závazek směrem k nabytému majetku, od kterého nelze v žádném případě odhlížet a nelze jej považovat za čistě formální právní vztah bez ekonomických dopadů (tento přístup zastává i směrnice OECD).
50. Důvodná není též námitka žalobkyně, že směrnice OECD v odstavci 2.94 určuje, že jmenovatel by měl být nezávislý na závislých transakcích a že tedy hodnota materiálu nemůže tvořit hodnotu jmenovatele, neboť je nakupován od spojené osoby. Směrnice ovšem upozorňuje na to, že u některých nákladů, které jsou obtížně ocenitelné, lze uvažovat o nemožnosti zahrnout je do nákladové základny výpočtu, avšak u nákladů na materiál se ovlivnění jejich výše nepředpokládá. Cena materiálu nebyla navíc v tomto případě zpochybněna a nic nenaznačuje, že by tímto výpočtem docházelo ke zkreslení.
51. Ani žalobkyní tvrzená nedostatečná finanční kapacita k nesení rizika nesplacených pohledávek a s poškozením materiálu nepoukazuje na to, že by byl výpočet správce daně nesprávný. To samo o sobě neznamená, že v případě žalobkyně by neměla být připočtena k zisku přírážka na materiál. Jak žalovaný přesvědčivě uvedl v bodech 128 a 129 napadeného rozhodnutí, je relativně běžné, pokud u společností, které realizují velký obrat z důvodu vyšší hodnoty materiálu, pohledávky/závazky převyšují vlastní kapitál. Žalobkyně nesla

rizika pouze ve velmi omezené míře, což žalovaný zohlednil a nebylo tedy nutné, aby správce daně dokazoval, že by žalobkyně disponovala likviditou odpovídající celkové hodnotě materiálu v daném roce. Jak také uvedl Nejvyšší správní soud v téže věci žalobkyně ve vztahu k jinému zdaňovacímu období v rozsudku ze dne 21. 5. 2025, č. j. 1 Afs 2/2025-54 (bod 30), cit.: „[l]ze 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.“ Tyto závěry jsou aplikovatelné i v této věci, neboť se jedná o totožnou námitku žalobkyně.

52. Soud též nezjistil pochybení ve vztahu k prováděným výsledkům svědků. Neprovedení výsledku I. K. nezpůsobilo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Skutkový stav byl totiž i bez tohoto výsledku spolehlivě zjištěn [k tomu dospěl soud i v řízení ve vztahu ke zdaňovacímu období 2014 (č. j. 29 Af 56/2022-93), přičemž v posouzení funkčně-rizikového profilu žalobkyně se nic od té doby nezměnilo]. Navíc správce daně nezpochybňoval, že ke kompenzaci oprav v jednotlivých případech docházelo, nicméně to neznamená, že k tomu docházelo automaticky bez posouzení individuálních okolností a určitá rizika přirozeně z vlastnictví materiálu vyplývala. Jaké závěry žalovaný dovodil z výsledku svědka J. H. je zcela patrné z bodu 133 napadeného rozhodnutí a soud již výše uvedl, že správce daně svoji analýzu funkčně-rizikového profilu dostatečně vysvětlil. Ani pojistná smlouva neprokazuje, že byla žalobkyně zbavena kompletně všech odpovědností vůči materiálu, avšak prokazuje pouze, že mateřská společnost nesla náklady na pojištění. Nulová rizika a funkce nedokládá ani *Memorandum o porozumění ze dne 4. 9. 2020*. Důvěryhodnost tohoto prohlášení snižuje datum vyhotovení, tedy až po zahájení daňové kontroly. Toto pozdější tvrzení spojených osob nicméně nekoresponduje s postupem při testování ziskovosti daňového subjektu v minulých zdaňovacích obdobích (2013 a 2014), kdy byla původně zvyšována ziskovost na základě výsledků ROTC v daňových přiznáních (tuto skutečnost důsledně popsal žalovaný v bodě 124 napadeného rozhodnutí). 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. Žalovaný se s tímto stanoviskem v napadeném rozhodnutí adekvátně vypořádal.
53. Soud vzal tedy za stěžejní, že v napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že správce daně vedl daňovou kontrolu na stejném principu, který byl aprobován ze strany zdejšího soudu v souvislosti se zdaňovacím obdobím rok 2013 (viz rozsudek ze dne 19. 10. 2022, č. j. 29 Af 91/2019-147). Upustil tedy od plné přírážky na materiál a kvantifikoval podíl funkce a rizik žalobkyně za účelem „zreálnění“ odměny žalobkyně. Výpočet správce daně, který vedl k dorovnání transferových cen lze tak považovat za objektivní, přezkoumatelný, přičemž dostatečně zohledňuje reálné nastavení obchodního modelu žalobkyně. Za této situace musí soud souhlasit se závěry žalovaného, že po úpravě hodnot s ohledem na omezené funkce a rizika žalobkyně v souvislosti s materiálem využívaným ve výrobě žalobkyně, již ve správcem daně vypočtené obvyklé ziskovosti nezákonnost soud neshledal. Je proto spravedlivé, aby byla žalobkyně odměněna zčásti, neboť funkce a rizika, která na sebe žalobkyně převádí, musí generovat ziskovost, ve které je promítnuta hodnota přírážky k vlastnictví materiálu.

VI. Závěr a náklady řízení

54. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
55. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanovili 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (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.

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 19. listopadu 2025

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu