



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobkyně: **Astemo Czech s.r.o.**, IČO: 27578330
sídlem Průmyslová zóna Triangle 60, 438 01 Velemyšleves
zastoupená Mgr. Petrem Kinclem, advokátem
sídlem Hvězdova 1734/2c, 140 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2023, č. j. 19331/23/5200-11431-711360,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 6. 2023, č. j. 19331/23/5200-11431-711360, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 7. 2024, č. j. 15 Af 10/2023-76, ve výši 50 250,50 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2023, č. j. 19331/23/5200-11431-711360, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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. 1. 2012 do 31. 3. 2013 doměřena podle § 38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), z moci úřední 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.

Žaloba a její doplnění

2. Žalobkyně konstatovala, že za kontrolované zdaňovací období nedošlo k žádným transakcím se spojenými osobami ve smyslu smluvního vztahu, nedošlo ani k žádnému poskytování zdanitelných plnění, docházelo pouze k vynaložení nákladů spojeným s realizací nové výroby. Nákladové položky, jimiž je tvořena doměřovaná daňová ztráta, byly vynaloženy vůči nespojeným osobám, přičemž správce daně ve vztahu k těmto položkám nijak nezpochybnil jejich výši, důvodnost jejich vynaložení, jejich souvislost s činností žalobkyně a ani naplnění podmínky, že tento výdaj byl činěn za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů daňového subjektu. Doměřovaná ztráta je tak tvořena nákladovými položkami, které byly vynaloženy v souladu s § 23 odst. 7 ZDP a § 24 odst. 1 a 2 ZDP, což správce daně nikdy v průběhu daňové kontroly nerozporoval.
3. Konstatovala, že závěr správce daně a žalovaného vychází z předpokladu, že § 23 odst. 7 ZDP je aplikovatelný rovněž na situaci, která nesměřuje na smluvní transakci mezi dvěma spojenými osobami, ale je představována tzv. příkazem mateřské společnosti. Žalobkyně uvedla, že pro aplikaci doměření daňové povinnosti pro porušení § 23 odst. 7 ZDP je vyžadována existence smluvní transakce, a to mezi spojenými osobami. V předmětném případě správce daně a žalovaný postihují jako onu „transakci“ příkaz mateřské společnosti ohledně rozhodnutí předchozího vlastníka o změně výroby, který by měl nést počáteční náklady spojené se strategickým rozhodnutím. Dle žalobkyně je zřejmé, že hypotéza § 23 odst. 7 ZDP je podmíněna existencí smlouvy zakládající oboustranné plnění spočívající v závazku jedné strany dodat zboží nebo služby, a závazku druhé strany za toto plnění hradit úplatu. Pokud výše poskytnutého plnění neodpovídá výši obvyklé v místě a čase, resp. výši, která by byla sjednána mezi osobami nespojenými v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, pak může správce daně do tohoto smluvního vztahu v rámci kontrolního postupu vstoupit, a moderovat základ daně, aby tento byl nastaven v souladu se zásadou tržního odstupu. Z toho vyplývá, že kde mezi dotčenými stranami není smlouva provázená smluvní cenou, nejde o poskytnutí plnění za úplatu, do něhož by správce daně mohl vstoupit a moderovat jej s poukazem na § 23 odst. 7 ZDP. Naproti tomu daňové orgány v předmětném případě úpravou postihují rozhodnutí podnikatelského subjektu, spočívající ve změně využívání výrobních kapacit v rámci nadnárodního koncernu. Zdůraznila, že tento příkaz nejen že není transakcí v žádném slova smyslu, ale ani žádnou transakci neovlivňuje. Předmětem daňové kontroly je ztráta vykázaná daňovým subjektem, a to jako tzv. náklady na start-up fázi v rámci ukončení dosavadní výroby a přípravy na výrobu novou. Poznamenala, že tato ztráta nevznikla v důsledku transakcí se spojenými osobami, ale vznikla v důsledku transakcí s nespojenými osobami, tedy dodavateli žalobkyně, které realizovaly úkony spojené se zahájením nové výroby. Tyto nákladové

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

položky přitom nebyly zpochybněny ani v kontextu § 24 odst. 1 a 2 ZDP, ani z pohledu jejich výše. K problematice postihu příkazů mateřských společností daňovou moderací dle § 23 odst. 7 ZDP žalobkyně poukázala na závěry rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne ze dne 30. 3. 2021, č. j. 29 Af 2/2019-69.

4. Žalobkyně z důvodu procesní opatrnosti uvedla, že i v případě, že by na posuzovanou věc dopadal § 23 odst. 7 ZDP, správce daně by v předmětné věci neunesl důkazní břemeno nutné pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 ZDP ani břemeno tvrzení, jelikož nepostupoval dle systematiky předmětného ustanovení. Zdůraznila, že v předmětné věci selhal správce daně již při hledání „transakce“ a rovněž při detekování toho, že ceny mezi spojenými osobami neodpovídají tržním podmínkám, tedy úvaze, že nezávislé osoby by takovou transakci nepodstoupily. Konstatovala, že i nezávislý smluvní výrobce by investoval do zahájení výroby, jejíž pomocí by následně generoval příjem odpovídající zásadě tržního odstupu. Přesto je zřejmé, že správce daně selhal i při vyčíslení oné „ceny která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích“. Poukázala na to, že správce daně v předmětné věci nepředestřel, že by jakkoli zjišťoval cenu mezi nespojenými osobami. Dle žalobkyně toto ani prokázat nelze, jelikož předmětem je jakási fiktivní, v reálném světě neuskutečněná transakce, nezakládající se na ustanoveních občanského nebo korporálního práva. Právní titul pro takovou transakci tak neexistuje. Správce daně a žalovaný dovodili, že nezávislý podnik by za realizaci této investice obdržel od svého společníka rozhodujícího v rámci valné hromady kompenzaci, což je ovšem názor, který není a nebyl podložen ani právně – ustanovením účinného zákona, ani žádným odborným názorem, žádnou relevantní soudní judikaturou. Pokud jde o problematiku převodních cen, tato dle žalobkyně představuje v podstatě simulovanou cenu mezi nespojenými osobami, kterou je správce daně povinen dle jasně stanovených mechanismů, srozumitelně a přezkoumatelně stanovit, prokázat, a teprve za těchto okolností může v souladu se zákonem přistoupit k úpravě základu daně. Typickou metodou, pomocí níž správce daně dovodí tzv. referenční cenu, tedy simulovanou cenu mezi nespojenými subjekty, je metoda srovnání cen fakticky realizovaných.
5. Žalobkyně v doplnění žaloby ze dne 7. 1. 2026 poukázala na to, že ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2025, č. j. 3 Afs 165/2024-67, plyne, že na dotčenou situaci se má aplikovat § 23 odst. 7 ZDP. I kdyby se soud ztotožnil s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, že na dotčenou situaci dopadají § 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“) a že povinnost kompenzace ze strany mateřské společnosti existuje, je žalobkyně přesvědčena, že rozhodnutí správce daně o doměření daně musí být zrušeno a vráceno správci daně k dalšímu řízení z důvodu neunesení důkazního břemene při postupu dle § 23 odst. 7 ZDP. Poukázala na to, že správce daně nestanovil referenční cenu, nevybral žádnou metodu stanovení převodních cen, a neunesl tedy důkazní břemeno, jak bylo opakovaně definováno a potvrzeno judikaturou Nejvyššího správního soudu a jak je definováno závaznou správní praxí ve formě Pokynu *Generálního finančního ředitelství* GŘŘ D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny (dále jen „Pokyn D-34“) a směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

„Směrnice OECD“). Tato procesní pochybení nemohou být dle žalobkyně v rámci soudního řízení zhojena ani aprobována.

6. Zdůraznila, že při doměření daně za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 3. 2013 správce daně ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63 (Automotoklub Masarykův okruh v likvidaci), referenční cenu fakticky odhadl na základě hodnoty nákladů vynaložených na změnu výroby. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně měla obdržet kompenzaci nákladů na zavedení výroby automobilových součástek ve výši 71 395 595 Kč. Byla toho názoru, že tato částka však byla určena bez jakékoli transparentní a odůvodněné aplikace metodiky převodních cen; správce daně zcela rezignoval na sestavení jakékoli srovnávací analýzy či práci s externími referenčními hodnotami od srovnatelných společností. Místo toho vyšel výhradně a pouze z účetních hodnot vykázaných samotnou žalobkyní. Takový postup je dle žalobkyně v přímém rozporu se všemi uznávanými metodami pro stanovení tržní hodnoty ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP a judikatury Nejvyššího správního soudu. Uvedla, že ačkoli je žalobkyně smluvním výrobcem, předmětem posouzení v dané věci není její celková ziskovost v kontextu poskytované produkce, nýbrž specifická otázka kompenzace za vynaložené náklady. Konstatovala, že správce daně sice dospěl k závěru, že kompenzace měla být provedena, avšak neprověřil řádně, zda takto určená kompenzace odpovídá tržní hodnotě. Jelikož nebyly prověřeny žádné externí údaje a stanovená hodnota se o žádné externí údaje neopírá, nýbrž vychází výhradně z interních účetních záznamů žalobkyně, je z logiky věci vyloučeno, aby se mohlo jednat o tržní hodnotu dle § 23 odst. 7 ZDP. Shrнула, že správce daně neidentifikoval konkrétní metodu převodních cen, kterou by byla tato „kompenzace“ určena; neunesl důkazní břemeno ohledně nalezení srovnatelných transakcí či podniků, které by prokázaly, že nezávislá entita by v obdobné situaci obdržela kompenzaci v dané výši; nezdůvodnil, proč by obvyklá cena této „kompenzace“ nebyla nulová, a i pokud by šlo o pokus o aplikaci metody CUP, pak nebyl sestaven žádný vzorek srovnatelných transakcí. Zdůraznila, že paušální určení výše kompenzace bez řádné funkční a srovnávací analýzy je v přímém rozporu se závaznou správní praxí v podobě Pokynu GFŘ D-34 a judikatury Nejvyššího správního soudu. Poukázala na to, že důkazní břemeno pro zjištění rozdílu mezi sjednanou a obvyklou cenou leží na správci daně. Jelikož správce daně na tento aspekt zcela rezignoval a jeho postup je nepřezkoumatelný, není možné na takovém základě doměření daně potvrdit. Jedná se přitom o stěžejní otázku dokazování v oblasti převodních cen. Postup při určování referenční ceny není volitelný. Bez řádné metodiky a srovnávací analýzy je doměření daně nezákonné a nepřezkoumatelné.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Žalovaný uvedl, že správce daně dospěl v rámci daňové kontroly k závěru, že žalobkyně v pozici výrobce s omezeným funkčním a rizikovým profilem nemohla nést náklady na start-up fázi výroby automobilových součástek, neboť to nebyla ona, která učinila rozhodnutí o změně výroby. Rozhodnutí o změně výroby z LCD televizorů na výrobu součástek pro automobilový průmysl provedla řídicí společnost Hitachi Ltd. se sídlem v Japonsku, která v roce 2006 založila žalobkyni. Správce daně na základě výsledků daňové kontroly vyhodnotil, že žalobkyně měla za předmětné zdaňovací období obdržet v souladu s čl. 9 smlouva o zamezení dvojího zdanění a § 23 odst. 7 ZDP, od

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

řídící společnosti Hitachi Ltd. kompenzaci nákladů na zavedení výroby automobilových součástek ve výši 71 395 595 Kč. Konstatoval, že z argumentace žalobkyně vyplývá, že aplikaci § 23 odst. 7 ZDP omezuje výlučně na transakce spočívající v poskytování zboží nebo služeb, nicméně takový výklad považuje žalovaný za příliš restriktivní. Podle žalovaného je nutno veškeré přeshraniční daňové vztahy posuzovat nejen co do souladu s tuzemskými zákony, ale i se smlouvami o zamezení dvojího zdanění, přičemž mezinárodní smlouvy jsou aplikačně nadřazeny tuzemským zákonům. Poukázal na to, že § 23 odst. 7 ZDP je odrazem čl. 9 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění vydané OECD (dále jen „Modelová smlouva OECD“), který upravuje princip tržního odstupu a s jehož zněním je znění čl. 9 smlouvy o zamezení dvojího zdanění shodné. Jelikož je § 23 odst. 7 ZDP v případech, kdy spojené osoby jsou daňovými rezidenty různých států, vždy třeba vykládat v souladu s příslušnou mezinárodní smlouvou, je v takových případech třeba akcentovat i smysl a účel těchto mezinárodních smluv. Podle žalovaného přitom smyslem úpravy převodních cen ve vztazích spojených osob s mezinárodním prvkem není pouze zamezit zdanění jednoho zisku v obou státech, nýbrž také zdanit zisky v té daňové jurisdikci, ve které měly být dosaženy za podmínek tržního odstupu. Podle žalovaného tedy výklad § 23 odst. 7 ZDP aplikovaný správcem daně v rámci daňové kontroly, který umožňuje aplikaci tohoto ustanovení i na „transakce“, u nichž nelze shledat přímo „ceny sjednané mezi spojenými osobami“, ale které mají povahu „podmínek uložených“ mezi spojenými podniky, proto nelze ve vztazích s mezinárodním prvkem považovat za nesprávný, jelikož tento výklad je souladný s mezinárodními smlouvami, kterými je Česká republika vázána. V tomto ohledu žalovaný odkazoval taktéž na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 398/2019-49, ve kterém Nejvyšší správní soud výslovně aproboval aplikaci § 23 odst. 7 ZDP na situaci, kdy cenou sjednanou mezi spojenými osobami byla nulová kompenzace nepřiměřených rizik nesených smluvním výrobcem s omezeným funkčním a rizikovým profilem. I v tomto případě se přitom nejednalo o nějakou konkrétní „transakci“, ale naopak o neposkytnutou kompenzaci za rizika, která smluvní výrobce v případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem nesl.

8. Zdůraznil, že po vydání žalobou napadeného rozhodnutí sice došlo k vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 162/2021-50, kterým byla kasační stížnost žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 2/2019-69 zamítnuta, nicméně žalovaný má za to, že v případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem panoval odlišný skutkový stav, a proto jeho závěry nejsou přenositelné na zde posuzovanou věc. V posuzovaném případě se nejednalo o náklady na likvidaci výroby, kterými by se mateřská společnost pouze vyhnula ztrátě, ale naopak o náklady žalobkyně na start-up fázi výroby jiného portfolia produktů, ke které byl přinucen mateřskou společností. Zatímco v případě rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 162/2021-50 se mateřská společnost nijak neobohatila na úkor ovládaného subjektu, v nyní posuzované věci mateřská společnost přímo profitovala z nákladů žalobkyně na změnu výrobního portfolia, které žalobkyně musela na její příkaz vynaložit, přičemž tyto náklady nebyly žalobkyni nijak kompenzovány v rámci následující výroby, kdy již dodávala výrobky spojeným osobám. Taktéž je nutné zdůraznit, že na rozdíl od nákladů na likvidaci, jsou náklady na start-up výroby výslovně zmíněny v čl. 1.129 směrnice OECD, přičemž jak uvádí čl. 1.130 dané směrnice, nezávislý podnik by takovou službu prováděl pouze v případě, že by byl za tuto službu dostatečně kompenzován. V daném případě žalobkyně však na příkaz mateřské společnosti vynaložila start-up náklady tak, aby se zapojila do jiné divize mateřské společnosti, ovšem tyto náklady jí v následných zdaňovacích obdobích nebyly nijak

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

kompenzovány, a to ani poté, co správce daně upravil ceny dle § 23 odst. 7 ZDP. Žalovaný v tomto ohledu odkázal na závěry Krajského soudu v Brně v rozsudku č. j. 62 Af 18/2021-62.

9. K námitce žalobkyně, že správce daně není oprávněn dovodit nutnost nějaké kompenzace tam, kde tato nevyplývá ze soukromého práva, žalovaný konstatoval, že úprava převodních cen dle § 23 odst. 7 ZDP je činěna pouze pro úpravu základu daně a nezakládá žádné nové závazkové vztahy mezi spojenými osobami. Uvedl, že pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP není nutné, aby žalobkyni vzniklo nejprve právo na kompenzaci od mateřské společnosti dle soukromoprávních předpisů. Poukázal na to, že směrnice OECD sice start-up náklady považuje za legitimní podnikatelský důvod, nicméně tyto je nutné posoudit vždy s ohledem na postupované funkce. Žalovaný zdůraznil, že nezávislé subjekty jednající pod vlastní podnikatelskou zodpovědností by zcela logicky nepřistoupily na příkaz svého obchodního partnera k zavedení zcela nové výroby, pokud by jim dané rozhodnutí nebylo kompenzováno adekvátním ekonomickým přínosem. Přestože žalobkyně danou funkci strategického rozhodování nenesla, byla nucena nést veškeré počáteční náklady spojené se zahájením výroby vynaložené za předmětné zdaňovací období, a to přestože tyto náklady nebyly žalobkyni žádným způsobem následně kompenzovány, tj. nebyly přefakturovány zákazníkovi či principálovi a rovněž jako následná kompenzace nevstoupily do výpočtu ukazatele čistého zisku, což správce daně prověřil v rámci předchozí daňové kontroly za zdaňovací období let 2013 a 2014 a v rámci postupu k odstranění pochybností za další zdaňovací období let 2014 a 2015, 2015 a 2016, 2016 a 2017 a 2017 a 2018.

Jednání soudu

10. Při jednání soudu dne 13. 1. 2026 substituční zástupkyně žalobkyně uvedla, že rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 165/2024-67 je v rozporu s rozsudkem č. j. 10 Afs 162/2021-50 ve věci Mayer & Cie, a proto měla být věc předložena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Poukázala na to, že žádná existující judikatura nedává oporu pro závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 165/2024-67, judikatura citovaná v odst. 38 tohoto rozsudku se týká ovlivnění ceny při obchodování se třetími stranami, nikoliv rozhodnutí o obchodním vedení. Zdůraznila, že situace společnosti Mayer & Cie a žalobkyně byla fakticky totožná, i tuzemská Mayer & Cie zavedla novou výrobu a začala vyrábět ve mzdě pro spojenou osobu. Uvedla, že budoucí období byla u žalobkyně doměřena a vyměřena s nastavením pozitivní ziskovosti metodou TNMM (Transactional Net Margin Method – transakční metoda čistého rozpětí), k žádným „neoprávněným obohacením“ nedošlo. Zdůraznila, že se jedná o mimořádně významnou otázku českého daňového systému, neboť povinnost daňově kompenzovat start-up ztráty fakticky znamená, že nově založené dceřiné společnosti nadnárodních skupin nesmí v České republice dosahovat přirozených počátečních ztrát. Konstatovala, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno k vyměření převodních cen, neboť judikatura vyžaduje přezkoumatelné určení obvyklé ceny v důkazně fixovaném intervalu za použití srovnávacích metod; určení převodní ceny jako 0 bez sestavení referenčního vzorku je nepřípustné. Navrhla zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení a zároveň požadovala, aby žalobkyni byla přiznána náhrada nákladů řízení.
11. Pověřená pracovnice žalovaného poukázala na bod 37 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 165/2024-67, ve kterém tento soud vysvětlil, proč není rozsudek

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

č. j. 10 Afs 162/2021-50 ve věci Mayer & Cie na posuzovanou věc přílehlavý. Uvedla, že správce daně v následujících zdaňovacích obdobích zohlednil jen náklady výroby, nikoli ztráty ze start-up fáze výroby. Poukázala na odst. 29 až 31 napadeného rozhodnutí, přičemž v daňovém řízení bylo prokázáno, že žalobkyně je spojenou osobou, že se sjednané ceny liší od cen obvyklých a byla identifikována řízená transakce. Navrhla zamítnutí žaloby.

Posouzení věci soudem

12. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
13. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
14. V projednávané věci je spornou otázkou, zda lze náklady na start-up fázi výroby automobilových součástek v důsledku příkazu mateřské společnosti podřadit pod § 23 odst. 7 ZDP, potažmo čl. 9 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a zda byla mateřská společnost v daném případě povinna náklady spojené s rozhodnutím o změně výroby z LCD televizorů na výrobu součástek pro automobilový průmysl žalobkyni kompenzovat.
15. Soud podotýká, že ve věci již jednou rozhodoval rozsudkem ze dne 10. 7. 2024, č. j. 15 Af 10/2023-76, kterým napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost. Rozsudkem ze dne 12. 11. 2025, č. j. 3 Afs 165/2024-67, Nejvyšší správní soud uvedený rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení.
16. Nejvyšší správní soud ve výše specifikovaném rozsudku uvedl následující: „*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“*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

žalobkyni v souladu s principem tržního odstupu kompenzovat počáteční náklady na rozjezd výroby.

17. Přestože skutkový stav není mezi účastníky řízení sporný, podle Nejvyššího správního soudu je přiblížení širšího skutkového rámce vhodné pro lepší porozumění právního hodnocení.
18. Žalobkyně vykazovala 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 součástek 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 společně 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 HTACHI 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.
19. 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 unitární 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

20. 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 tyto 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.
21. 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).
22. 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 nerozpporuje, 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.
23. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

relevantními okolnostmi srovnatelných transakcí mezi nezávislými podniky.“ (kapitola I. „Princip tržního odstupu“, čl. 1.33 Směrnice OECD, zvýrazněno Nejvyšším správním soudem).

24. 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.
25. 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.
26. 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 cen“ (kapitola I. „Princip tržního odstupu“, čl. 1.43 Směrnice OECD, zvýrazněno Nejvyšším správním soudem).

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

27. 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.
28. 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).
29. Postup daňových orgánů v nyní posuzované věci podporuje i odkaz stěžovatele na kapitulu 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).
30. 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 přirážky“, například zákazníkovi či „principálovi“ ve smyslu Směrnice OECD (tedy řídící 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.

31. *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 myšleno 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).*
32. Těmito závěry Nejvyššího správního soudu, které zdejší soud plně respektuje, je dle § 110 odst. 4 s. ř. s. zdejší soud vázán. Skutečnost, že se závěry Nejvyššího správního soudu žalobkyně i nadále nesouhlasí, není již pro řízení před zdejším soudem významná.
33. Soud s ohledem na výše citované závěry Nejvyššího správního soudu, které jsou velmi podrobně odůvodněny a které zdejší soud nepovažuje za nezbytné opakovat, konstatuje, že závislá transakce nemusí být upravena výhradně v písemné smlouvě, jak namítala žalobkyně, ale může jí být i „pouhý“ příkaz mateřské společnosti žalobkyně, v jehož důsledku žalobkyně vynaložila finanční prostředky, které jí nebyly nijak kompenzovány a které se projeví v daňové ztrátě žalobkyně. Není tak důvodná námitka žalobkyně, že pro porušení § 23 odst. 7 ZDP je vyžadována smluvní transakce či existence smlouvy základající zakládající oboustranné plnění. Z hlediska daňového práva a aplikace § 23 odst. 7 ZDP je totiž 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. Není tak důvodná námitka žalobkyně, že příkaz spočívající ve změně využívání výrobních kapacit v rámci nadnárodního koncernu nejen že není transakcí v žádném slova smyslu, ale ani žádnou transakci neovlivňuje.
34. K námitkám žalobkyně, podle nichž jsou závěry rozsudku č. j. 10 Afs 162/2021-50 ve věci Mayer & Cie plně aplikovatelné i v této věci, soud odkazuje na odst. 37 zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 165/2024-67, ve kterém je velmi podrobně vysvětleno, proč závěry rozsudku č. j. 10 Afs 162/2021-50 ve věci Mayer & Cie na posuzovanou věc nelze vztáhnout. Tyto závěry Nejvyššího správního soudu nepovažuje zdejší soud za potřebné opakovat.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

35. Soud se poté zabýval námitkou žalobkyně, že správce daně neunesl důkazní břemeno ani břemeno tvrzení nutné pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 ZDP ani břemeno tvrzení, jelikož správce daně selhal již při hledání „transakce“ a rovněž při detekování toho, že ceny mezi spojenými osobami neodpovídají tržním podmínkám.
36. Možno na tomto místě připomenout, že dle § 23 odst. 7 věty první ZDP platí, že 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. Spojenými osobami se rozumí podle § 23 odst. 7 písm. a) bodu 2 ZDP i kapitálově spojené osoby, jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými.
37. Soud považuje s ohledem na zkoumanou problematiku za podstatné předně pojednat o otázce důkazního břemene. Aby správce daně mohl přistoupit k úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 ZDP, musí předně prokázat, že se ve věci jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení. Druhou podmínkou pro uvedený postup je zjištění, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ve vztahu k oběma těmito skutečnostem nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní správce daně. Má-li za prokázané, že smluvními stranami příslušného právního jednání jsou spojené osoby a že si sjednaly ceny odlišné od cen obvyklých, nemůže však ještě bez dalšího základ daně upravit. Subjektu, jemuž má být základ daně upraven, musí totiž poskytnout prostor, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlil. V této fázi nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních (tj. předchozích) podmínek pro úpravu základu daně, daňový subjekt. Je na něm, aby tvrdil a prokázal zvláštní a obvyklým poměrům trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny obvyklé. Jestliže rozdíl uspokojivě nedoloží, bude mu o něj základ daně upraven (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, či ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61).
38. K tomu soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že správce daně unesl své důkazní břemeno stran první podmínky, tj. že se v případě řídicí společnosti Hitachi Ltd. jednalo v předmětném zdaňovacím období o osobu nepřímo kapitálově spojenou se žalobkyní dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 ZDP, a to skrze její podíly v jednotlivých společnostech skupiny Automotive, jako je i společnost Hitachi Automotive Systems, Ltd. Japonsko, mateřská společnost žalobkyně v předmětném zdaňovacím období.
39. Podle žalobkyně však správce daně neunesl své důkazní břemeno ohledně druhé podmínky vyplývající z § 23 odst. 7 ZDP, tj. že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Soud předně podotýká, že správce daně identifikoval řízenou transakci, tj. změnu výroby dle příkazu řídicí společnosti, v jejímž důsledku žalobkyně nesla náklady start-up fázi výroby.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

40. Spornou otázkou je, jak daňové orgány dospěly k tomu, že se sjednaná cena liší od srovnávací ceny. V posuzované věci byla srovnávací cena stanovena v hodnotě nákladů spojených se zavedením nové výroby automobilových součástek ve výši 71 391 959 Kč, které vyčíslila sama žalobkyně v odpovědi na výzvu správce daně a které správce daně prověřil na základě předloženého účetního deníku a účetních sestav. Není sporu o tom, že správce daně nese ve vztahu ke zjištění srovnávací ceny včetně všech jejích rozhodných aspektů břemeno tvrzení a břemeno důkazní (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS).
41. Soud poukazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63, body 20 až 25 (Automotoklub Masarykův okruh v likvidaci), na které poukazovala též žalobkyně a podle něhož „srovnávací cenou je v první řadě referenční cena, tj. cena, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Podstatou je tedy porovnání sjednané ceny na základě principu tržního odstupu, tedy porovnání s cenou, kterou vytváří relevantní trh. Tou je cena sjednávána za stejných (obdobných) podmínek nezávislými osobami, které mezi sebou mají běžné obchodní vztahy. O této ceně se má za to, že by si ji spojené osoby ujednaly, pokud by nebyly spojené, tedy vystupovaly na trhu nezávisle a své ekonomické chování nepřizpůsobily vztahu spřízněnosti.
42. V uvedeném smyslu je zapotřebí rozumět i výkladu, který pro postup při určení referenční ceny učinil NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, podle něhož „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.“ (viz str. 4).
43. Pokud budou existovat reálné nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou s řízenou transakcí plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Pokud řízená transakce nebude s nezávislými transakcemi plně srovnatelná (zpravidla proto, že se komodita nebo podmínky těchto transakcí budou lišit), je zapotřebí vyjít z nezávislých transakcí, které jsou řízené transakci svými parametry co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přilehavě korigovat. Vždy je však nezbytnou podmínkou určení referenční ceny existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí řízenou.
44. Okruh nezávislých transakcí, z nichž lze při určení referenční ceny vyjít, je značně široký. Nelze z něj bez dalšího vyloučit např. nezávislou transakci uzavřenou v jiném časovém období, protože údaj o její ceně může být pro období, kdy byla uzavřena řízená transakce, korigován s ohledem na vývoj cen na relevantním trhu. Obdobně nelze vyloučit např. nezávislou transakci z jiné země, neboť i v tomto případě je údaj o její ceně možné korigovat s ohledem na makroekonomické srovnání s tuzemskem. Výběr nezávislých transakcí a, nebudou-li plně srovnatelné, přilehavý způsob jejich korekce (jež relevantní dopady vzájemných rozdílů vyloučí) je nutné učinit na základě objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných kritérií (viz rozsudek ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105, č. 1852/2009 Sb. NSS, str. 4), která jsou opřená o ekonomicky racionální úvahu (viz výše citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 74/2010 - 81). Ze stejných hledisek je zapotřebí zvolit též přilehavou metodu srovnání, popř. použít více takových metod současně [např. metody

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

srovnatelné nezávislé ceny (CUP), nákladů a přírážky (COST+), cen při opětovném prodeji, rozdělení zisku; přiměřeně k tomu srov. Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) a z judikatury např. rozsudek ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 AfS 101/2012 - 31]. Zároveň je třeba dbát zásad daňového řízení (především § 7 a § 92 odst. 2 daňového řádu), přičemž v případě pochybností o skutkových závěrech je nutné vycházet z těch, které jsou pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudky č. j. 8 AfS 80/2007 - 105 a č. j. 7 AfS 74/2010 - 81).

45. Pouze nebudou-li k dispozici žádné nezávislé transakce, které by byly s řízenou transakcí alespoň v jádru srovnatelné, jelikož, nepůjde-li o transakce plně srovnatelné, nebude možné použít žádný přilehavý způsob korekce, resp. nebude možné postupovat v souladu s žádnou přilehavou metodou srovnání, je srovnávací cenou administrativní cena, tj. cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. Pouze v těchto zcela výjimečných případech totiž nelze referenční cenu (vůbec) určit (např. při mimořádně aprobovaném prodeji věci jinak neobchodovatelné).
46. S určením referenční ceny při neexistenci alespoň v jádru srovnatelných transakcí na základě hypotetického odhadu zákon nepočítá. Ostatně základem tohoto hypotetického odhadu je vždy existence nějakého srovnatelného parametru. Smyslem § 23 odst. 7 věty první před středníkem zákona o daních z příjmů je srovnání řízené transakce s reálným relevantním trhem. Jelikož v řadě případů nebude takovýto plně srovnatelný trh existovat, lze připustit i srovnání řízené transakce s reálným trhem co nejpříbuznějším při současné přilehavé korekci zjištěných údajů. V žádném případě se však nejedná o úpravu řízené transakce (a v důsledku toho její ceny) podle podmínek uměle vytvořeného, hypotetického trhu. Opačný závěr nelze připustit již proto, že by fakticky vylučoval možnost určení srovnávací ceny jako ceny administrativní podle § 23 odst. 7 věty první za středníkem zákona o daních z příjmů; jednalo by se tak o výklad, který právní normu vyprazdňuje, činí ji obsoletní. Stejněmu závěru svědčí i judikatura NSS, podle níž se administrativní cena použije, pokud referenční cenu „není možné objektivně zjistit (například pro absenci relevantního referenčního objektu ocenění)“ (viz rozsudek ze dne 11. 2. 2014, č. j. 2 AfS 67/2012 - 40, str. 12).“
47. Žalobkyně má pravdu v tom, že správce daně nezjišťoval cenu obvyklou na základě cen zjištěných u nespojených osob, tj. v jaké výši by tato kompenzace byla poskytnuta mezi nespojenými osobami.
48. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 13. 10. 2021 na straně 8 uvedl, že „zkoumanou transakcí je neuskutečněná kompenzace ztráty – nákladů na start-up fázi výroby automobilových součástek. Minimální hodnota této transakce tedy odpovídá výši nákladů na zavedení výroby automobilových součástek, jak je vyčíslil daňový subjekt. Minimálně tato částka měla být spojenou osobou společností Hitachi Ltd. v kontrolovaném zdaňovacím období kompenzována a daňový subjekt ji měl zohlednit v účetnictví na straně výnosů nebo v daňovém přiznání daně z příjmů právnických osob za kontrolované zdaňovací období o tuto částku zvýšit základ daně.“ Žalovaný k tomu doplnil, že v případě, že nelze stanovit cenu obvyklou porovnáním skutečně dosažených cen sjednaných mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, lze ji určit jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost (srov. odst. 103 napadeného rozhodnutí), protože v situaci, ve které byla žalobkyně, by se mezi nezávislými podniky nevytvořila (srov. odst. 98 napadeného rozhodnutí).

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

49. Z uvedené rekapitulace je zjevné, že správce daně ani žalovaný nepřistoupili k žádné metodě srovnání cen, jak tyto už byly popsány ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu. Žalovaný pouze stroze konstatoval, že taková situace jako u žalobkyně by u nezávislého podniku nevznikla a že kompenzace nákladů na zavedení výroby nebyla kryta ziskovou přírážkou. Správce daně ani žalovaný blíže neodůvodnili, z jakého důvodu není možné určit referenční cenu, nevysvětlili, proč nelze použít žádnou metodu srovnání cen v posuzované věci, popř. použít více takových metod současně [např. metody srovnatelné nezávislé ceny (CUP), nákladů a přírážky (COST+), která by zahrnovala sečtení všech relevantních nákladů včetně rozjezdových nákladů, či TNMM], a ani nepopsali, proč neaplikovali administrativní cenu dle § 23 odst. 7 ZDP.
50. I podle Směrnice OECD, podle stavu k lednu 2022, odst. 2.11 platí, že *„není možné stanovit konkrétní pravidla, která by postihla každý možný případ. Daňové správy by se měly zdráhat provádět menší či marginální úpravy. Obecně by se měly strany snažit o to, aby dosáhly přiměřeného přizpůsobení, přičemž je nezbytné mít na paměti nepřesnosti různých metod, preferenci vyšší míry srovnatelnosti a přímější a bližší vztah k dané transakci. V žádném případě by nemělo docházet k zamítnutí užitečných informací – např. informací odvozených z nezávislých transakcí, které nejsou stejné jako závislé transakce – pouze z toho důvodu, že není zcela splněn určitý rigidní standard srovnatelnosti. Podobně pak mohou být informace od podniků realizujících závislé transakce se spojenými podniky užitečné pro pochopení zkoumané transakce, případně jako ukazatel dalšího šetření. Dále by měla být povolena jakákoli metoda, tam kde je její použití přijatelné pro členy skupiny nadnárodních podniků zapojené v transakci nebo transakcích, na které se metodika vztahuje, a také pro daňové správy v jurisdikcích všech těchto členů.“*
51. Soud souhlasí se žalobkyní, že částka 71 391 595 Kč, která se rovná žalobkyní vyúčtovaným nákladům na rozjezd výroby, byla určena bez jakékoli transparentní a odůvodněné aplikace metodiky převodních cen, přičemž správce daně i žalovaný zcela rezignovali na sestavení jakékoli srovnávací analýzy či práci s externími referenčními hodnotami od srovnatelných společností. Daňové orgány tak dospěly k závěru, že referenční cenu nelze určit, aniž by však přezkoumatelně vyloučily existenci alespoň v jádru srovnatelných nezávislých transakcí, na jejichž základě by při použití přílehlavé metody srovnání a přílehlavého způsobu korekce bylo možné referenční cenu stanovit. Daňové orgány ani nijak nezdůvodnily, proč nelze v posuzované věci aplikovat jako srovnávací cenu administrativní cenu v situaci, kdy nebude možné postupovat v souladu s žádnou přílehlavou metodou srovnání.
52. Místo výše uvedené úvahy daňové orgány vyšly z „hypotetického odhadu“, který se rovnal žalobkyní vykázané ztrátě související s rozjezdem výroby, což prezentovaly jako logickou a racionální úvahu opřenou o ekonomickou zkušenost. Ve skutečnosti se nejedná o žádný hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu, ale o jednoduchou operaci, při které daňové orgány pouze převzaly žalobkyní vyčíslenou ztrátu související s předmětným zdaňovacím obdobím. Takový zjednodušený postup daňových orgánů neodpovídá principům stanovení srovnatelné ceny a principům tržního odstupu, jehož základním uplatněním dle § 23 odst. 7 ZDP je porovnání podmínek řízené transakce s podmínkami nezávislých transakcí, tedy provedení srovnávací analýzy. Z výše uvedeného vyplývá, že odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů k otázce, že se sjednaná cena liší od srovnávací ceny, je zcela nedostatečné.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

53. Soud přitom nad rámec potřebného odůvodnění podotýká, že ze zprávy o daňové kontrole za zdaňovacího období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, která je součástí správního spisu, plyne, že byla v případě žalobkyně za užití metody TNMM aplikována zisková přírážka 1,99 % (pro zdaňovací období od 1. 4. 2017 do 31. 3. 2018 již za použití přírážky 2,18 % podle nové srovnávací analýzy). Z uvedeného dle soudu plyne, že správce daně již v případě žalobkyně u zdaňovacích období, která následovala po zdaňovacím období, které je řešeno v tomto soudním řízení, už v minulosti aplikoval transakční ziskovou metodu TNMM; v rámci této metody mohl zohlednit i vzniklé start-up náklady za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 3. 2013. Skutečnost, že v následujících zdaňovacích období správce daně nezohlednil start-up náklady na výrobu automobilových součástek při stanovení ziskového rozpětí žalobkyně, přitom nelze klást k tíži žalobkyně.
54. Soud proto konstatuje, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno ohledně splnění podmínky stanovené v § 23 odst. 7 ZDP, že se cena sjednaná mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Daňové orgány tak podstatně porušily ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.
55. V dalším řízení bude žalovaný povinen určit referenční cenu v první řadě na základě údajů o transakcích, které jsou s řízenou transakcí alespoň v jádru srovnatelné. Při jejich výběru, stejně jako při výběru přílehlavé metody srovnání a přílehlavé metody korekce, bude postupovat v souladu s tím, co bylo uvedeno výše. V případě, že nebude možné postupovat v souladu s žádnou přílehlavou metodou srovnání, je nutné určit cenu administrativní.
56. Soud s ohledem na výše uvedené shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro vadu řízení zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku.
57. O náhradě nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 7. 2024, č. j. 15 Af 10/2023-76, rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 3 téhož zákona. Jelikož měla žalobkyně ve věci plný úspěch, soud uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobkyni v obvyklé lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 50 250,50 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3 000 Kč a z odměny za zastupování ve výši 47 250,50 Kč. Výše odměny a náhrady vychází z vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, (dále jen „advokátní tarif“). Advokátní tarif byl s účinností od 1. 1. 2025 novelizován vyhláškou č. 258/2024 Sb.; podle čl. II této vyhlášky platí, že *za právní služby poskytnuté přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky přísluší advokátovi odměna podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky*.
58. Odměna za jeden úkon právní služby činí 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024. Odměna za dva úkony právní služby podle § 11 advokátního tarifu [převzetí a příprava zastoupení – písm. a); vyjádření ke kasační stížnosti – písm. d)] je tak v tomto případě 6 200 Kč. Právnímu zástupci žalobkyně dále náleží částka 600 Kč jako náhrada hotových výdajů advokáta [dva režijní paušály po 300 Kč podle § 13

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

odst. 1 a 4 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2024].

59. Dále je třeba připočíst odměnu za vyjádření k replice stěžovatele a doplnění žaloby ze dne 7. 1. 2026 [dle § 11 odst. 1 písm. d)] a účast na jednání dne 13. 1. 2026 [dle § 11 odst. 1 písm. g)], které byly právním zástupcem žalobkyně vykonány po 1. 1. 2025. Odměna za jeden úkon právní služby je v tomto případě dle § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025, ve výši 10 300 Kč. Právnímu zástupci žalobkyně dále náleží částka 1 350 Kč jako náhrada hotových výdajů advokáta [tři režijní paušály po 450 Kč podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025]. Vzhledem k tomu, že právní zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů o částku 8 200,50 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést.

Poučení:

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

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

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

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

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

Ústí nad Labem 20. ledna 2026

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.