



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého, soudce Petra Mikeše a soudkyně Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Futaba Czech, s.r.o.**, se sídlem Baštinov 130, Mírovka, Havlíčkův Brod, zast. JUDr. Janou Fuksovou, LL.M., advokátkou se sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2023, čj. 39499/23/5200-11431-702498, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 9. 2024, čj. 31 Af 3/2024-77,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 9. 2024, čj. 31 Af 3/2024-77, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je obchodní společností, která působí jako výrobce a dodavatel součástek pro automobilový průmysl (je klíčovým dodavatelem pro společnost Toyota Peugeot Citroën Automobile s.r.o.). Je součástí nadnárodní skupiny Futaba s mateřskou společností Futaba Industrial Co., Ltd., která v žalobkyni vlastní 85% podíl. Žalobkyně a mateřská společnost jsou kapitálově spojenými osobami, přičemž podstata sporu se v dané věci týká toho, zda ziskovost žalobkyně odpovídá tržně obvyklé ziskovosti, které by dosáhly nespojené osoby v běžných obchodní vztazích.

[2] Specializovaný finanční úřad (správce daně) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2016 do 31. 3. 2017. Kontrola byla zaměřena na ověření způsobu nastavení převodních cen a prověření transakcí uskutečňovaných mezi žalobkyní a její mateřskou společností. Správce daně dospěl k závěru,

že mezi těmito spojenými osobami nebyl dodržen princip tržního odstupu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Na základě funkční a rizikové analýzy uzavřel, že žalobkyně vystupovala jako výrobce s omezenými funkcemi a riziky, zatímco strategické řízení, rozhodování o výrobním programu, marketingu a vyjednávání s odběrateli zajišťovala mateřská společnost. K určení obvyklé ziskovosti správce daně použil metodu čistého rozpětí transakčního zisku (TNMM) s ukazatelem provozního zisku k celkovým nákladům (NCPM). Referenční ziskovost stanovil za tříleté období (2014-2016), přičemž použil tzv. mezikvartilové rozpětí k vyloučení odlehlých hodnot. Správce daně dovodil, že dosažená ziskovost žalobkyně (-0,42 %) ležela pod dolní hranicí tržně obvyklého rozpětí, a uzavřel, že jí měla být poskytnuta kompenzace ze strany mateřské společnosti ve výši 89 544 540 Kč. Na tomto základě vydal dne 13. 10. 2021 dodatečný platební výměr čj. 159944/214227-21793-603568, kterým doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob o 16 870 290 Kč vyšší a současně jí stanovil penále ve výši 3 374 058 Kč.

[3] Odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Uzavřel, že správce daně postupoval v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů i s metodikou OECD. Mimo jiné potvrdil závěr, že žalobkyně byla subjektem s omezenými funkcemi a riziky a její výrobní činnost byla řízena mateřskou společností, která nesla klíčová rozhodovací a strategická rizika.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové, jenž ji výše uvedeným rozsudkem zamítl. Krajský soud předně shledal, že žalobou napadené rozhodnutí (včetně části týkající se stanovení referenční ceny) je přezkoumatelné. Z hlediska námitek věcných se pak nejprve zabýval posouzením otázky transakce mezi spojenými osobami. V tomto směru především ve shodě se žalovaným uzavřel, že žalobkyně sice prodávala výrobky spojeným osobám i nezávislým stranám, nicméně veškerá její výroba vycházela ze zakázek a objednávek obdržených na základě vyjednávání a z titulu rozhodovacích pravomocí mateřské společnosti, která vykonávala strategické plánování, vyjednávání se zákazníky i cenotvorbu. Žalobkyně neměla plnou kontrolu ani rozhodovací kompetenci v otázkách strategického řízení a rozhodování, a nemohla tedy nést veškerá rizika s tím související. Neměla tak v plné míře nést ztrátu, která z vykonávané podnikatelské činnosti za těchto podmínek vznikla. Krajský soud se dále zabýval funkčním a rizikovým profilem žalobkyně. V tomto směru zdůraznil, že mateřská společnost své pracovníky k žalobkyni vyslala, žalobkyně toto vyslání mateřské společnosti hradila, přičemž vůči mateřské společnosti byli pracovníci stále v pozici zaměstnanců. Jejich rozhodování a jednání tak v kontextu převodních cen nelze vnímat pouze z pohledu žalobkyně, ale je nutné hodnotit i nastavení vztahů mezi spřízněnými subjekty. Nejvyšší rozhodovací pravomoci u žalobkyně vykonávali vyslaní pracovníci mateřské společnosti, nikoli statutární orgány žalobkyně bez přímého odměňování od mateřské společnosti. Pokud by u převodních cen platilo čistě posuzování dle principu hodnocení péče řádného hospodáře, znamenalo by to popření důvodnosti posuzování převodních cen. Krajský soud se ztotožnil i s tím, jak žalovaný (a správce daně) zhodnotil rozdělení jednotlivých funkcí a na ně navazující rizika v rámci stanovení vah analýzy hodnotového řetězce. Nesouhlasil ani s argumentací žalobkyně týkající se existence mimořádných vlivů, které měly ovlivňovat její provozní výsledek hospodaření.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a dalších podání účastníků

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítá jeho nepřezkoumatelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], a to pro zásadní nedostatky v odůvodnění zvoleného období a úpravy rozpětí ziskovosti použitím mezikvartilového rozpětí. Pro případ, že by Nejvyšší správní soud shledal rozsudek přezkoumatelným, namítá též jeho nezákonnost. Krajský soud podle ní založil své rozhodnutí na jiném než důkazy podloženém skutkovém stavu a opomenul, že prokázání rozhodných skutečností leží na správci daně (žalovaném), nikoli na stěžovateli [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Krajský soud podle ní taky dospěl k nesprávným právním závěrům [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a to pokud jde o posouzení jejího funkčního a rizikového profilu, analýzy hodnotového řetězce i mimořádných vlivů.

[6] **Stěžovatelka** k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku především uvádí, že krajský soud převzal argumentaci žalovaného, aniž by se s jejími žalobními námitkami vypořádal věcně a v potřebném rozsahu. Pouze obecně odkázal na soulad závěrů žalovaného s metodikou OECD, aniž by vysvětlil, proč je považuje za správné. Nevysvětlil, z jakého důvodu považoval volbu referenčního období let 2014–2016 a použití mezikvartilového rozpětí za přiměřené a zákonné. Tyto otázky přitom tvořily jádro žalobní argumentace, neboť volba těchto parametrů vedla k výraznému zkreslení výsledné ziskovosti a tím i k nesprávnému doměření daně. Na podporu svých tvrzení stěžovatelka odkazuje na rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2022, čj. 2 Afs 66/2021-51, podle něhož použití mezikvartilového rozpětí představuje zásah do výsledné ziskovosti, který musí být řádně odůvodněn konkrétními okolnostmi daného případu. Daňové orgány však pouze konstatovaly, že „odstranily odlehle hodnoty“, aniž by vysvětlily, které hodnoty považovaly za extrémní a proč. Dále stěžovatelka poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 10. 2023, čj. 77 Af 1/2023-103, podle něhož volba referenčního období musí odpovídat podmínkám konkrétního subjektu a nesmí vést k znevýhodnění daňového poplatníka. Podle stěžovatelky však žalovaný takovou vazbu na její konkrétní ekonomickou situaci nevysvětlil a omezil se na obecný odkaz na tříleté období. Na dostatečném odůvodnění je třeba trvat tím spíše, pokud správce daně stanovil referenční cenu sám (bez znaleckého posudku). Za nepřezkoumatelné pak stěžovatelka dále považuje hodnocení krajského soudu k funkčnímu a rizikovému profilu. Soud totiž dospěl k rozporným závěrům. Na jedné straně uvedl, že stěžovatelka je výrobcem s omezenými funkcemi a riziky, avšak zároveň konstatoval, že její profil se „blíží licencovanému výrobcí“. Není tak zřejmé, o jaký typ ekonomického modelu se soud ve skutečnosti opřel.

[7] Krajský soud též nesprávně vyhodnotil skutkový stav a chybně rozložil důkazní břemeno. Daňové orgány neunesly důkazní břemeno k prokázání, že transakce uskutečňované mezi stěžovatelkou a její mateřskou společností se odchýlily od principu tržního odstupu. Vycházely z mylného předpokladu, že samotná skutečnost, že stěžovatelka vykazovala dlouhodobou ztrátovost, je důkazem existence „služby ztrátové výroby“ ve prospěch mateřské společnosti. Tento závěr však nebyl podložen žádnými konkrétními důkazy o tom, že by mateřská společnost určovala její výrobní program, stanovovala prodejní ceny či omezovala její podnikatelskou autonomii. Stěžovatelka dále zpochybňuje i určení svého funkčního a rizikového profilu. Daňové orgány i krajský soud opomněly zohlednit, že stěžovatelka nesla významná provozní a cenová rizika a že vykonávala řadu

rozhodovacích činností samostatně. Výzkum a vývoj sice zajišťovala mateřská společnost, avšak výsledky těchto činností byly zpoplatněny licenčními poplatky, a nelze proto dovozovat, že by mateřská společnost bezúplatně poskytovala know-how či převzala podnikatelská rizika. V neposlední řadě pak stěžovatelka namítá, že daňové orgány nezohlednily mimořádné okolnosti, které ovlivnily její hospodářský výsledek v posuzovaném období, zejména zvýšené náklady na třídění a šrotování vadných komponentů, vliv dlouhodobých kontraktů s fixními cenami a personální nestabilitu v letech 2015-2016. Tyto faktory způsobily dočasnou ztrátovost, která nebyla důsledkem neobvyklého nastavení převodních cen.

[8] **Žalovaný** navrhl kasační stížnost zamítnout. Rozsudek je plně přezkoumatelný a krajský soud dostatečně reagoval na všechny podstatné žalobní námítky. Je zcela zřejmé, z jakého skutkového stavu soud vyšel, jakou právní úpravu a judikaturu aplikoval, jak vyhodnotil rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil. Krajský soud správně vyhodnotil, že daňové orgány při stanovení převodních cen postupovaly v souladu s mezinárodními standardy OECD, zejména s metodou TNMM. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že krajský soud zakládá své rozhodnutí na jiném než důkazy podloženém skutkovém stavu a nerespektuje důkazní břemeno. Správce daně je povinen prokázat, že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. I když správce daně unese své břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, je nakonec jeho povinností seznámit se zjištěným rozdílem mezi cenami daňový subjekt a poskytnout mu časový prostor k tomu, aby mohl tento rozdíl uspokojivě vysvětlit a doložit. V této fázi řízení tak přechází břemeno tvrzení i důkazní na daňový subjekt. Správce daně prokázal, že ziskovost stěžovatelky byla dlouhodobě mimo obvyklé tržní rozmezí, a správně uzavřel, že stěžovatelka poskytovala mateřské společnosti ztrátovou službu. Tvrzení stěžovatelky o samostatném rozhodování a o významném přenesení rizik nejsou doložena žádnými věrohodnými důkazy. Žalovaný setrval i na svých závěrech ve vztahu k mimořádným okolnostem.

[9] **Stěžovatelka** v replice k vyjádření žalovaného především setrvala na nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Soud převzal argumentaci žalovaného ohledně volby referenčního období a použití mezikvartilového rozpětí, aniž by jeho závěry měly oporu ve správních rozhodnutích. Podle stěžovatelky došlo i k nepřípustnému doplnění odůvodnění správního rozhodnutí až ve vyjádření žalovaného k žalobě, k němuž krajský soud přihlédl. Ve vztahu k použití mezikvartilového rozpětí stěžovatelka dále uvedla, že tato statistická úprava nebyla řádně odůvodněna a vedla k umělému zvýšení referenční ziskovosti. Nebylo prokázáno, že by ve vzorku srovnatelných společností existovaly extrémní hodnoty, které by bylo třeba vyloučit. Stěžovatelka dále argumentovala i ve vztahu k vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku. Krajský soud jí na různých místech odůvodnění přisuzuje odlišný funkční a rizikový profil. Zopakovala také to, že žalovaný neprokázal, že by mateřská společnost určovala její obchodní politiku či ceny, a že závěr o existenci tzv. „ztrátové výroby“ je spekulativní. Brojila i proti rozložení vah v analýze hodnotového řetězce, podle kterého byla funkce výzkumu a vývoje přiznána dominantní role (50 % podíl na přidané hodnotě), což neodpovídá skutečnosti ani obsahu zprávy o převodních cenách. Rovněž náklady na nevyužité kapacity a zvýšené mzdy daňové orgány nesprávně snížily na základě nesprávného vyhodnocení funkčního profilu, přestože tyto

pokračování

náklady vyplývají přímo z výrobní činnosti, kterou nese ona sama. Tím byla narušena objektivita výpočtu daňového doměrku.

[10] **Žalovaný** v reakci na to ještě mimo jiné zdůraznil, že ve vyjádření k žalobě nedoplňoval odůvodnění správního rozhodnutí, nýbrž pouze reagoval na žalobní argumentaci. Vyjádření pouze vysvětlovalo okolnosti zohledněné při volbě referenčního období a nepředstavovalo nové důvody.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích kasačních důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Jak plyne ze shora provedené reprodukce kasační stížnosti, stěžovatelkou uplatněné kasační námitky lze systematicky rozčlenit do tří skupin s přihlédnutím k vymezení důvodů kasační stížnosti v § 103 odst. 1 s. ř. s. (byť i sama stěžovatelka připouští, že jednotlivé okruhy kasační argumentace se mohou z hlediska vymezení důvodů kasační stížnosti překrývat). Z logiky kasačního přezkumu se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Důvodnost takové námitky totiž z podstaty věci obvykle znemožňuje přezkum kasační stížnosti z hlediska dalších (věcných) námitek.

III.1 Nepřezkoumatelnost rozsudku

[14] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku stěžovatelka jednak spatřuje v jeho nesrozumitelnosti. Poukazuje v této souvislosti na konkrétní části odůvodnění týkající se hodnocení jejího funkčního a rizikového profilu s tím, že napadený rozsudek je v tomto směru rozporný. K tomu Nejvyšší správní soud předesílá, že za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost judikatura tohoto soudu skutečně považuje mimo jiné takové soudní rozhodnutí, jehož odůvodnění je vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu (například rozsudek ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013-25). V nyní projednávané věci však odůvodnění napadeného rozsudku nesrozumitelné není. Stěžovatelkou odkazované části odůvodnění totiž předně představují jen dílčí část argumentace, u níž nelze mít za to, že se projevuje v samotné podstatě závěrů rozsudku (či tuto podstatu nějak ovlivňuje). Především pak stěžovatelkou zmiňované body odůvodnění rozsudku nejsou ani ve vzájemném přímém rozporu, neboť hodnotí odlišné aspekty funkční analýzy. Zatímco bod 105 rozsudku popisuje operativní činnosti stěžovatelky z hlediska metody hodnocení její ziskovosti, bod 111 se zabývá otázkou strategické kontroly nad rozhodnými riziky. Závěr krajského soudu, podle něhož se profil stěžovatelky „blíží licencovanému výrobcí“, představuje terminologické vyjádření míry omezeného profilu v rámci metodiky OECD. Je tak pouze doplňujícím popisem jejího ekonomického postavení v rámci dané skupiny, nikoli vyjádřením odlišného závěru oproti dalším částem odůvodnění napadeného rozsudku. Ostatně i sama stěžovatelka v další části kasační stížnosti nezpochybňuje, že krajský soud převzal hodnocení jejího funkčního profilu od správce daně a ve vztahu k tomu předkládá v kasační stížnosti věcnou polemiku. Dospět

za těchto okolností k závěru o nesrozumitelnosti odůvodnění napadeného rozsudku by bylo značně formalistické.

[15] Jde-li pak o tvrzenou nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, zde je třeba připomenout, že za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je nutno považovat zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných námitek (například rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004-74), resp. pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Z hlediska požadavků této judikatury již napadený rozsudek neobstojí.

[16] Své pochyby o přezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatky odůvodnění stěžovatelka koncentruje především ve vztahu k dostatečnému nevypořádání jejích námitek týkajících se jednak určení referenčního období, v němž správce daně zjišťoval ziskovost vybraných srovnatelných společností, a jednak jejích námitek souvisejících s odůvodněním toho, proč je třeba ziskovost nezávislých srovnatelných společností dále omezit použitím mezikvartilového rozpětí. V tomto směru stěžovatelka především zdůrazňuje, že krajský soud převzal argumentaci žalovaného, aniž se vypořádal se všemi jejími námitkami, přičemž připustil i doplnění odůvodnění správního rozhodnutí v rámci vyjádření k žalobě. Stěžovatelka má za to, že správní orgány neprokázaly důvody pro vyloučení krajních hodnot a že volba období byla provedena svévolně. Podle stěžovatelky se krajský soud v tomto směru ani nevypořádal s jejími odkazy na judikaturu.

[17] Jde-li o námitky stěžovatelky týkající se použití mezikvartilového rozpětí (tedy vyloučení tří nejvyšších a tří nejnižších ziskovostí v rámci vybraného vzorku), zde Nejvyšší správní soud především ověřil, že stěžovatelka danou otázku mimo jiné vznesla jak již v rámci odvolání proti rozhodnutí správce daně (část 2.3.1.5 odvolání), tak právě i v žalobě podané proti rozhodnutí žalovaného (část 5.1.2. žaloby). V rámci žaloby v této souvislosti použila i grafické znázornění (histogram), s odkazem na které mimo jiné zdůrazňovala, že použití kvartilů pro identifikaci a vyloučení extrémů tímto způsobem nedává v dané věci smysl (většina hodnot se nenachází ve středu histogramu ale na jeho levém okraji). Poukazovala též výslovně na to, že k výběru takové metody nemůže dojít pouze s odkazem na „běžnou praxi“. Ve vypořádání žalobních námitek ze strany krajského soudu nicméně v tomto směru téměř chybí jakákoliv vlastní úvaha, která by na žalobní argumentaci stěžovatelky odpovídajícím způsobem reagovala. Krajský soud pouze v bodě 101 odůvodnění napadeného rozsudku vyjadřuje svůj souhlas se závěry žalovaného, přičemž k žalobní argumentaci (včetně zmíněného histogramu a na něj navazujících námitek) pouze uvádí, že se jedná o obecné závěry, které nemají požadovanou vypovídací hodnotu. Dále již jen krajský soud bez dalšího konstatuje, že použití mezikvartilového rozpětí je plně v souladu s metodickými doporučeními OECD a EU a nadto i sama žalobkyně (stěžovatelka) takové rozpětí při svém porovnání ziskovosti použila. Taková podoba odůvodnění ze strany krajského soudu nicméně nemůže být z hlediska shora předestřených požadavků judikatury dostatečná. Stěžovatelka totiž v žalobě (vyjma zmíněného histogramu) uplatnila zcela konkrétní námitky. Byť nepochybně nemůže být absolutní povinností krajského soudu vždy výslovně reagovat na každý odkaz účastníka řízení na existující judikaturu, shora uvedené výhrady vůči odůvodnění nyní napadeného rozsudku

pokračování

platí tím spíše, pokud stěžovatelka v žalobě odkazovala na konkrétní části (závěry) konkrétních judikátů, které nepochybně byly z hlediska dané věci relevantní a týkaly se právě přímo použití mezikvartilového rozpětí (rozsudek čj. 2 Afs 66/2021-51), resp. očišťování zvolených vzorků od extrémních hodnot (rozsudek čj. 77 Af 1/2023-103).

[18] Jistě lze souhlasit s krajským soudem v tom, že není vždy účelné podrobně vyvracet každý dílčí argument uplatněný v žalobě. Uvedené však platí jen tehdy, pokud se soud vypořádá s podstatou té které námitky, resp. pokud ve vztahu k uplatněným námitkám vystaví vlastní ucelený argumentační systém (například nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, nebo rozsudek NSS ze dne 4. 3. 2015, čj. 8 Afs 71/2012-161). Nejvyšší správní soud také připouští, že krajský soud může ve svém odůvodnění odkázat na přezkoumávaná rozhodnutí správních (daňových) orgánů, resp. se s jejich odůvodněním ztotožnit. V duchu zásady hospodárnosti a ekonomie řízení totiž není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou správně vyřčené (například rozsudky NSS ze dne 2. 7. 2007, čj. 4 As 11/2006-86, ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, nebo ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012-47). Nejvyšší správní soud proto obecně považuje za přípustné, aby si krajský soud, nedochází-li k jiným závěrům, správné závěry žalovaného se souhlasnou poznámkou osvojil, je-li napadené správní rozhodnutí řádně odůvodněno. Toto východisko však lze uplatnit pouze v situaci, opakuje-li žalobce (žalobkyně) odvolací argumentaci, neboť doslovnou repetici odvolacích námitek fakticky nepolemizuje se závěry žalovaného správního orgánu.

[19] V nyní projednávané věci však nelze dospět k tomu, že by krajský soud na danou konkrétní část žalobní argumentace odpovídajícím způsobem reagoval (byť třeba jen implicitně či v kontextu dalšího odůvodnění). Stejně tak zde neplatí, že by se námitky stěžovatelky uplatněné v odvolání shodovaly s jejími námitkami žalobními, a krajský soud tedy mohl plně odkázat na odůvodnění žalovaného. To je patrné již z obsahového a systematického srovnání příslušných (shora označených) částí odvolání a žaloby. Struktura (zaměření), širě i podrobnost žalobní argumentace je od důvodů uplatněných stěžovatelkou v odvolání odlišná. Poukaz krajského soudu na „obecnost závěrů“ stěžovatelky ani zmínka o souladu mezikvartilového rozpětí s metodickými doporučeními nemohou být v tomto směru z hlediska požadavků na odůvodnění rozhodnutí správních soudů dostatečné. Uvedené platí tím spíše, pokud použitá metoda má zjevně nezanedbatelný vliv na určení tržně obvyklé ziskovosti a pro stanovení (výše) sporné daně. Lze dodat, že s ohledem na povahu řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud nemůže být tím (prvním soudem), který se argumentací uplatněnou stěžovatelkou v žalobě může zabývat. To je úkolem krajského soudu, který si v dalším řízení taktéž vyhodnotí, zda žalobní námitky stěžovatelky v dané části míří pouze do nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, nebo se týkají i samotné správnosti použití uvedené shora již několikrát zmiňované metody (mezikvartilového rozpětí) v dané věci.

[20] V případě otázky volby referenčního období (let 2014-2016), v souvislosti s níž stěžovatelka taktéž namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, jistě není třeba z povahy věci klást příliš náročné požadavky na detailnost odůvodnění. Je zřejmé, že určité referenční období je nepochybně třeba zvolit, přičemž použití období 3 předchozích let se bez dalšího nejvíce nijak nelogické či jinak problematické. I v tomto ohledu je nicméně třeba kasační argumentaci stěžovatelky přisvědčit, neboť odůvodnění napadeného rozsudku shora

předestřené požadavky na odůvodnění soudního rozhodnutí ani v této části nenaplní. Aniž by bylo třeba hodnotit, nakolik krajský soud vycházel z odůvodnění napadeného rozhodnutí či (důvodů dále uvedených ve) vyjádření žalovaného k žalobě, i zde především nelze v první řadě přehlédnout, že krajský soud se ve vztahu k dané otázce (volby referenčního období) omezil na prosté konstatování, že jaké období správce daně zjišťoval obvyklou ziskovost (bod 99 odůvodnění napadeného rozsudku). V tomto směru se pak taktéž ztotožnil se závěry žalovaného (bod 100 odůvodnění napadeného rozsudku). I ve vztahu k této otázce nicméně stěžovatelka v žalobě výslovně (a zcela konkrétně) argumentovala, proč by za vhodnější považovala volbu jiného období, a to mimo jiné se zdůrazněním gradace některých vlivů (viz zejména část 5.1.1. podané žaloby). Ani zde tedy nelze mít za to, že by stěžovatelka v žalobě pouze zopakovala odvolací námitky. I ve vztahu k této části odůvodnění napadeného rozsudku je proto třeba uzavřít, že pokud krajský soud pouze konstatuje, že žalovaný postupoval správně, aniž by se konkrétně a srozumitelně vypořádal s argumenty žalobkyně (stěžovatelky), zatížil tím své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

[21] Jak již bylo shora uvedeno, k některým vadám řízení, resp. přezkoumávaného soudního rozhodnutí, je Nejvyšší správní soud povinen přihlídnout i tehdy, nejsou-li výslovně namítány (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). To se týká právě i vady spočívající v nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu napadeného kasační stížností. V nyní projednávané věci stěžovatelka v kasační stížnosti dále mimo jiné napadá i závěry krajského soudu týkající se analýzy hodnotového řetězce (stanovení vah funkcí a ně navazujících rizik), která se projevuje se výši doměřené daně. Přestože stěžovatelka v tomto směru obecně hovoří o nesprávném závěru napadeného rozsudku (který se i v tomto směru ztotožnil se závěry daňových orgánů), obsahuje daná část kasační argumentace více dílčích námitek, které svým obsahem směřují právě i k nepřezkoumatelnosti rozsudku.

[22] Podle stěžovatelky krajský soud v této souvislosti především pomíjí její obchodní model (včetně toho, že stěžovatelka nevyrábí pro koncové spotřebitele a nedodává žádnou zcela unikátní součástku), nevysvětluje nenahraditelnost funkce výzkumu a vývoje v jejím případě (tato funkce podle ní nemůže mít v jejím případě více než trojnásobnou váhu oproti agregované funkci výroby), ani nezohledňuje, že za výzkum a vývoj hradí stěžovatelka samostatnou tržní odměnu. I v tomto ohledu pak nezbyvá než dát stěžovatelce za pravdu. Nejvyšší správní soud ověřil, že shora uvedené otázky skutečně stěžovatelka v podané žalobě uplatnila (viz její část 6.3), nicméně z příslušné části odůvodnění napadeného rozsudku nelze dovodit (a to ani implicitně či z dalšího kontextu odůvodnění) jak na tyto její pochybnosti krajský soud reagoval. Ten se totiž i v tomto případě bez dalšího ztotožnil se závěry žalovaného, jehož rozhodnutí však nedává odpověď na všechny argumenty vnesené stěžovatelkou v žalobě (srov. bod 96 rozhodnutí žalovaného). Jistě není na místě po krajském soudu požadovat, aby správní úvahu daňových orgánů ohledně konkrétního rozložení hodnotového řetězce v detailní míře hodnotil či snad dokonce nahrazoval. Alespoň v základu však ve vztahu k takové úvaze musí v reakci na konkrétní pochybnosti stěžovatelky vysvětlit, v čem je její argumentace případně lichá a proč podle něj nejsou tyto argumenty způsobilé závěry daňových orgánů zvrátit. Teprve v návaznosti na takové (řádné) odůvodnění se případně může těmito otázkami zabývat Nejvyšší správní soud.

III.2 Další kasační námitky

[23] Důsledkem výše popsaných vad napadeného rozsudku (nedostatků jeho odůvodnění) musí být jeho zrušení z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Přestože však stěžovatelka v kasační stížnosti předkládá další námitky „*pro případ, že by ... soud shledal rozsudek krajského soudu přezkoumatelný*“, povaha shora popsaných vad odůvodnění napadeného rozsudku nebrání soudu v tom, aby se i s přihlédnutím k hospodárnosti dalšího řízení vyslovil i k dalším kasačním námitkám stěžovatelky, které nejsou na nepřezkoumatelných částech (závěrech) napadeného rozsudku založeny a jsou od nich oddělitelné. To ovšem neplatí pro okruh kasačních námitek souvisejících s hodnocením úprav ziskovosti z titulu mimořádných vlivů. Ty se totiž předně týkají jejich zohlednění ve shora zmíněném hodnotovém řetězci, u něhož doposud není zřejmé, zda s ohledem na argumentaci stěžovatelky ob stojí. Vedle toho zmíněné mimořádné vlivy byly posuzovány i z hlediska správcem daně zvoleného srovnávacího vzorku společností. Ani u toho pak s ohledem na shora uvedené není zřejmé, zda z něj lze z hlediska svého rozsahu (zúžení) či zvoleného srovnávaného období vycházet. Zabývat se tímto okruhem kasačních námitek by tedy za těchto okolností nyní bylo předčasné.

[24] Oddělitelná od části odůvodnění stíženého vadou nepřezkoumatelnosti nicméně je předně ta část napadeného rozsudku, v níž se krajský soud zabýval námitkami stěžovatelky týkajícími se doměřované (hypotetické) transakce. Stěžovatelka v této souvislosti v kasační stížnosti namítá, že mezi ní a mateřskou společností nebyla sjednána žádná transakce, která by ústila ve ztrátovou výrobu. Existenci hypotetické transakce daňové orgány neprokázaly a krajský soud v tomto směru na ni nesprávně přenesl důkazní břemeno.

[25] Ve vztahu k tomuto okruhu námitek Nejvyšší správní soud předepisuje, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obecně a kuse zdůvodněná kasační stížnost tak předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Uplatnili proto stěžovatel (stěžovatelka) obecnou námitku, může se jí soud zabývat toliko v mezích její obecnosti (rozsudky NSS ze dne 14. 8. 2019, čj. 8 As 153/2019-39, nebo ze dne 13. 9. 2017, čj. 7 As 208/2017-20, a rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, a ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). V tomto směru je třeba poukázat na to, že podstatná část argumentace stěžovatelky související s tímto okruhem námitek spočívá převážně v obecných konstatováních a reprodukci (obecných) závěrů judikatury týkajících se důkazního břemene daňových subjektů (v souvislosti s úpravou základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). S těmito obecnými východisky se Nejvyšší správní soud nepochybně nemá důvod neztotožnit, nicméně pro projednávanou věc musí být v tomto směru též určující, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.), tedy stěžovatel má na rozhodnutí krajského soudu reagovat a konkrétně a kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě jeho závěry (rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Azs 249/2016-38, nebo ze dne 29. 1. 2015, čj. 8 Afs 25/2012-351).

[26] Konkrétnější námitky, které stěžovatelka v dané části kasační stížnosti uplatnila a jimiž mří na závěry napadeného rozsudku, se v prvé řadě odvíjí od toho, že nepříznivé provozní výsledky podle ní nelze automaticky považovat za službu poskytovanou mateřské

společnosti. Podle Nejvyššího správní soudu nicméně krajský soud v napadeném rozsudku (v návaznosti na rozhodnutí daňových orgánů) nedospěl k tomu, že by tak tomu mělo být automaticky. Jasně a konkrétně totiž popsal i další okolnosti, z nichž existenci takové transakce mezi spojenými osobami dovozuje (viz body 104 a násl. napadeného rozsudku). Doložení (prokázání) konkrétního pokynu mateřské společnosti (např. příkaz prodávat zákazníkovi zboží za nevýhodné ceny), o kterém se zmiňuje stěžovatelka, nemůže být bez dalšího nutnou podmínkou k tomu, aby daňové orgány k závěru o doměřované (hypotetické) transakci dospěly. Ostatně i ze stěžovatelkou odkazované judikatury tohoto soudu je zřejmé, že k úpravě ceny transakcí se spojenými osobami pro daně z příjmů mohou být rozhodující různé okolnosti takových transakcí (například rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2022, čj. 7 Afs 398/2019-49). Příklady stěžovatelkou uvedených situací, kdy správní soudy úpravu daně z příjmů ze strany daňových orgánů akceptovaly, pak samozřejmě také nemohou tvořit úplný (taxativní) výčet situací, v nichž by k takové úpravě (ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů) mohly daňové orgány přistoupit. Se stěžovatelkou pak nelze souhlasit ani v tom, že by krajský soud v napadeném rozsudku pominul její samostatné aktivní kroky (vyjednávání se zákazníky), kterými se snažila nepříznivou situaci řešit. Napadený rozsudek totiž přímo vychází i z toho, že stěžovatelka dodávala zboží též dalším (nezávislým) stranám (viz body 99, 104 či 106 napadeného rozsudku). Na jiném místě krajský soud připouští například i to, že stěžovatelka spoléhala na podporu mateřské společnosti při vyjednávání s odběrateli jen částečně (bod 110 rozsudku).

[27] Kromě obecného poukazu na to, že podle ní daňové orgány její konkrétní ovlivnění ze strany mateřské společnosti neprokázaly, stěžovatelka výslovně namítá, že za nepodložené považuje především hodnocení, podle něhož osoby v jejím vedení vykonávaly vůli mateřské společnosti. Krajský soud se v tomto směru především ztotožnil s daňovými orgány v tom, že mateřská společnost zajišťovala přímé strategické řízení a dlouhodobé plánování a management stěžovatelky. O tom podle něj svědčí právě především personální propojenost, tedy to, že pozice vrcholného managementu stěžovatelky byly obsazeny japonskými pracovníky vyslanými mateřskou společností, přičemž „nad nimi“ již nebyla žádná pozice, ze které by mohli být ze strany stěžovatelky řízení. Krajský soud též zdůraznil, že pozici prezidenta (který současně zastával i funkci jednatele stěžovatelky), byla pozice nejvýše postavená v rámci zaměstnanců společnosti. S ohledem na právní formu stěžovatelky má rozhodovací pravomoc již jen valná hromada společníků, přitom většinovým společníkem stěžovatelky byla mateřská společnost, tedy stejná entita, která prezidenta (současně jednatele) spolu s dalšími pracovníky vyslala. Nejvyšší správní soud takové hodnocení ze strany krajského soudu nepovažuje za nepodložené, resp. v návaznosti na argumentaci stěžovatelky nic nesvědčí tomu, že by se mělo jednat o závěry nezákonné. V této souvislosti navíc nelze přehlédnout, že krajský soud v napadeném rozsudku dále vyšel i z toho, že stěžovatelka hradila za vyslání uvedených pracovníků mateřské společnosti příslušnou finanční částku, přičemž vůči mateřské společnosti tito pracovníci stále zůstávali v pozici zaměstnanců. Jejich rozhodování a jednání tak v kontextu převodních cen nelze vnímat pouze z pohledu stěžovatelky, ale je nutné hodnotit i nastavení vztahů mezi spřízněnými subjekty. Krajský soud též zdůraznil, že nejvyšší rozhodovací pravomoci u stěžovatelky vykonávali vyslaní pracovníci mateřské společnosti, nikoli statutární orgány stěžovatelky bez přímého odměňování od mateřské společnosti. Pokud by u převodních cen platilo čistě posuzování dle principu hodnocení péče řádného hospodáře (na který stěžovatelka poukazovala v žalobě a činí tak i v kasační stížnosti) znamenalo by to popření důvodnosti posuzování převodních cen.

pokračování

[28] Přestože krajský soud tuto (naposledy zmíněnou) argumentaci uplatnil až v další části odůvodnění napadeného rozsudku (vztahující se primárně k funkční a rizikové analýze), nepochybně ji ani v souvislosti se shora uvedenými pochybnostmi stěžovatelky týkajícími se existence doměřované transakce nelze pominout. Stěžovatelka na ni nicméně v této souvislosti (v příslušené části kasační stížnosti týkající se existence doměřované transakce) nereaguje. Otázku dodržování pravidel péče řádného hospodáře sice zmiňuje v další části kasační stížnosti (týkající se konkrétních otázek jejího funkčního a rizikového profilu), shora uvedené východisko krajského soudu, podle něhož nelze samotnou otázku transakce, resp. převodní ceny hodnotit čistě optikou uvedeného pravidla, však stěžovatelka nezpochybňuje.

[29] Posouzení toho, zda v určitém případě došlo k hypotetické transakci (určitý daňový subjekt vykovává vůli mateřské společnosti a nejedná plně sám za sebe), v důsledku čehož je třeba upravit základ daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je obvykle velmi individuální a odvíjí se od souhrnu konkrétních okolností zjištěných v té či oné věci. Nejvyšší správní soud má za to, že ve věci nyní projednávané krajský soud nepochybil, pokud existenci takové transakce dovodil na základě shora popsané struktury vztahů a předestřené provázanosti mezi stěžovatelkou a její mateřskou společností.

[30] Ve vztahu k obecným pochybnostem stěžovatelky týkajícím se rozložení důkazního břemene ohledně existence hypotetické transakce pak lze ve stejné míře obecnosti dodat, že krajský soud v tomto ohledu přiléhavě vyšel z existující judikatury Nejvyššího správního soudu. Podle té může správce daně přistoupit k úpravě základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jsou-li splněny tři podmínky: 1) cena sporné (řízené) transakce (převodní cena) byla sjednána mezi spojenými osobami; 2) převodní cena se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými (respektive nespojenými) osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tj. od referenční ceny); 3) daňový subjekt není schopen uspokojivě vysvětlit a doložit rozdíl mezi převodní a referenční cenou. Zatímco důkazní břemeno v prvních dvou krocích stíhá správce daně, v třetím kroku leží na daňovém subjektu (rozsudky ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, či ze dne 23. 1. 2013, čj. 1 Afs 101/2012-31). Ani v tomto ohledu nicméně není podle Nejvyššího správního soudu v návaznosti na uplatněné kasační námítky zřejmé, že by krajský soud v projednávané věci pochybil. Jak již bylo předestřeno shora, existenci hypotetické transakce mezi stěžovatelkou a její mateřskou společností v dané věci dostatečně podložil a prokázal.

[31] Pochybení krajského soudu ve vztahu k rozložení důkazního břemene spatřuje stěžovatelka i v další části kasační stížnosti, která se týká hodnocení jejího funkčního a rizikového profilu jakožto smluvního výrobce s omezeným profilem.

[32] K této části kasačních námitek Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný v tomto směru hodnotil profil stěžovatelky velmi detailně (viz bod 82 a násl. žalobou napadeného rozhodnutí). Zabýval se danou otázkou samostatně z hlediska rozhodovacích pravomocí přidělených pracovníků, dále i z hlediska finanční způsobilosti stěžovatelky, vlivu výzkumu a vývoje na její profil a věnoval se v této souvislosti i možnému významu příslibu konkrétní investiční pobídky. I v případě této části argumentace stěžovatelky se krajský soud ztotožnil

se závěry žalovaného (body 107 a násl. napadeného rozsudku). A i v případě této části odůvodnění podle Nejvyššího správního soudu závěry napadeného rozsudku obstojí.

[33] Ani ve vztahu k této části kasační argumentace pak nemá Nejvyšší správní soud za to, že by krajský soud pochybil z hlediska rozložení důkazního břemene. Shodně jako ve vztahu k prokázání existence hypotetické transakce Nejvyšší správní soud i ve vztahu k prokázání ovlivnění určitého daňového subjektu mateřskou společností připouští, že je lze za určitých okolností dovodit i na základě dostatečně podrobně popsane struktury vztahů a přdestření (nejen personální) provázanosti mezi daňovým subjektem a jeho mateřskou společností.

[34] Konkrétní námitky stěžovatelky v této souvislosti směřují k tomu, že měla být posouzena jako licencovaný výrobce, neboť podle ní disponovala vlastním vedením, nesla širší rizika a její vrcholní manažeři činili klíčová rozhodnutí v rámci samostatného řízení společnosti. Tvrdí, že vedoucí zaměstnanci byli vysláni fakticky v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly, jednali podle jejích pokynů a že komunikace jejích zástupců se zákazníky svědčí o samostatném obchodním vyjednávání. Stěžovatelka se (byť neúspěšně) účastnila výběrového řízení na dodávky dílů. Její prezident zastupoval stěžovatelku i v kolektivních pracovně právních vztazích. Krajský soud však vycházel ze skutkových zjištění správce daně, podle nichž byly rozhodovací a strategické funkce v posuzovaném období vykonávány zejména pracovníky mateřské společnosti, kteří byli vysláni ke stěžovateli a nadále vůči mateřské společnosti pracovněprávně vázáni. Krajský soud zdůraznil, že pro účely funkční a rizikové analýzy je rozhodující faktický výkon rozhodovacích funkcí, nikoli formální statutární postavení či existence smlouvy o mezinárodním pronájmu pracovní síly. Tuto úvahu stěžovatelka v kasační stížnosti konkrétně nezpochybňuje. Argumentace stěžovatelky ohledně péče řádného hospodáře či ekonomického zaměstnavatele se mýlí s kritérii užívanými při posouzení převodních cen; tato kritéria směřují k identifikaci toho, kdo vykonává a kontroluje ekonomicky významné funkce a rizika, nikoli k soukromoprávní odpovědnosti statutárních orgánů. Krajský soud proto nepochybil, pokud uzavřel, že tato pravidla nejsou rozhodná pro určení funkčního profilu. K tvrzené komunikaci se zákazníky Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud se jí zabýval a přílehavě uvedl, že měla převážně operativní charakter a nesvědčila o samostatném uzavírání kontraktů či určování cen. Ani to, že stěžovatelka nesla náklady na odměňování vyslaných zaměstnanců (odměny jí byly vyfakturovány), daňové orgány nepominuly (viz bod 90 rozhodnutí žalovaného, který v této souvislosti navíc poukazuje na to, že k přefakturaci došlo bez jakékoliv přirážky ze strany mateřské společnosti). Pro úplnost je pak třeba dodat, že žalovaný nevyšel přímo z toho (jak tvrdí stěžovatelka), že by jí bez ručení mateřské společnosti nebylo poskytnuto bankovní financování. Jak v této souvislosti plyne z bodu 91 žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný zde mimo jiné zdůraznil komplexnost závěru o funkčním a rizikovém profilu stěžovatelky, přičemž poukázal i na alternativy financování a zmínil i příslib finanční podpory mateřské společnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Přestože části stěžovatelkou uplatněných kasačních námitek nebylo možno přisvědčit, Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené shledal kasační stížnost důvodnou a napadený rozsudek krajského soudu proto zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního

pokračování

soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Především se tedy v návaznosti na shora popsané nedostatky přezkoumatelným způsobem vypořádá se žalobní argumentací stěžovatelky v celé její šíři, a to především tam, kde stěžovatelka svoji argumentaci doplňuje (upřesňuje či rozšiřuje) oproti argumentaci uplatněné již v řízení před daňovými orgány. Krajský soud v dalším řízení rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 27. února 2026

Milan Podhrázký
předseda senátu