



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **HYDRA a. s.**, IČ: 25610562
sídlem v Jičíně, Průmyslová 1110

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem v Brně, Masarykova 427/31

**v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. prosince 2025, č. j. 32754/25/5200
-11433 – 706478**

takto:

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce do dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 a 2018.

I. Obsah žalobních bodů

I.1 Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné

2. Žalovaný dle žalobce provedl nesprávně srovnávací analýzu, jak ji determinuje Pokyn D-34, když nesprávně posoudil funkční a rizikový profil žalobce a jeho sesterské distribuční společnosti HYDRA GmbH (spojených osob) ve vzájemných transakcích při provádění tzv. třístranných obchodních vztahů. Distribuční společnosti HYDRA GmbH totiž přiřadil ekonomicky významná rizika, která tento distributor s omezenými riziky fakticky neřídí ani nenese. Podle mezinárodních principů OECD (konkrétně Směrnice OECD pro nadnárodní podniky a daňové správy – dále jen Směrnice OECD, zejména odst. 1.61 a 1.65) platí, že při provádění funkční a rizikové analýzy musí být identifikováno, kdo vykonává hodnototvorné funkce, používá aktiva a zejména kdo kontroluje rizika, která určují nárok na příslušný zisk či ztrátu. Tím žalovaný porušil § 1 odst. 2 a § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nerespektoval zásady principu tržního odstupu dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a zatížil napadené rozhodnutí nesprávným právním posouzením transakce, což vede k jeho nezákonnosti.
3. Žalovaný zatížil napadené rozhodnutí zásadní vadou nesprávného posouzení zjištěného stavu, neboť pro stanovení převodních cen mezi spojenými osobami nesprávně zvolil metodu rozdělení zisku/ztráty (také jako Profit Split Method), což je v rozporu se zásadami pro výběr nejvhodnější metody převodních cen vůči této transakci. Žalovaný ovšem nesprávně vyhodnotil jak povahu transakcí, tak funkční a rizikový profil stran, a tím dospěl k závěru, který neodpovídá ekonomické realitě srovnatelných transakcí mezi nezávislými stranami, ani mezinárodním doporučením OECD. Směrnice OECD a finanční správou zveřejněné metodické výklady orgánů EU jasně stanoví, že metoda rozdělení zisku je výjimečnou metodou, použitelnou jen při splnění specifických podmínek, kdy:
 - obě strany transakce přispívají unikátními a hodnotnými příspěvky,
 - transakce jsou vysoce integrované a nelze je spolehlivě oddělit,
 - obě strany sdílejí ekonomicky významná rizika,
 - jednostranné metody (CUP, TNMM, RPM, C+) nelze spolehlivě použít.Uvedené výtky žalobce výslovně potvrzuje metodický výklad EU Joint Transfer Pricing Forum (viz. Dokument „EU Joint Transfer Pricing Forum – The Application of the Profit Split Method within the EU“, JTPF/002/2019/EN), který uvádí že *„Metoda Profit Split může být nejvhodnější metodou tam, kde strany činí unikátní a hodnotné přínosy a kde jsou transakce vysoce integrované, případně strany sdílí nebo odděleně nesou ekonomicky významná rizika.“* Žalovaný však při svém hodnocení neprokázal v případě posuzovaného obchodního vztahu žalobce a společnosti HYDRA GmbH existenci ani jedné z těchto podmínek.
4. I kdyby žalobce akceptoval žalovaným aprobovanou metodu Profit Split jako příhodnou pro ocenění posuzovaných transakcí, je zapotřebí jednoznačně odmítnout způsob aplikace této metody aprobovaný žalovaným. Žalovaný totiž nesprávně alokoval/přiřadil část celkové ztráty z posuzovaných třístranných obchodních vztahů distribuční společnosti HYDRA GmbH podle jím zvolené metody Profit Split v poměru 39 %, aniž by zohlednil skutečný původ dosahované ztráty. Podle zveřejněné Směrnice OECD a Pokynu D-34 musí být ztráta přiřazena té straně, která kontroluje a řídí riziko, jež ji konkrétně a prokazatelně způsobilo (viz. např. definice kontroly rizika ve Směrnici OECD, odst. 1.61–1.65). Z provedených důkazů vyplývá, že ztráta vznikla sjednáním nízkých prodejních cen se zákazníkem BSH v třístranných obchodních vztazích. Žalovaný však mimo jiné do alokačního poměru k rozdělení ztráty zahrnul podle něj významné činnosti výzkumu a

vývoje (podíl 70% HYDRA GmbH), přestože výzkum a vývoj výrobků není příčinou dosažené ztráty a kvalita výrobků nebyla zákazníkem napadána.

5. Protože ztráta vznikla výhradně stanovením nízké prodejní ceny výrobků, tedy materializací/projevením se toliko tržního/cenového rizika, bylo povinností žalovaného zohlednit tento faktor při aplikaci jím zvolené metody Profit Split. Jak to vyžadují již zmíněné metodické postupy, ztráta se mezi strany rozdělí podle relevantních příspěvků k této cenové funkci a neseným tržním rizikům. Jestliže je v tomto konkrétním případě za prokázané, že funkce a s ním spojené riziko podílení se na výzkumu a vývoji nesené společností HYDRA GmbH nepřispěla ke ztrátě, nemůže být v alokačním klíči k rozdělení ztrát zahrnuta, což však žalovaný nerespektoval. Postupem žalovaného ve výsledku došlo k navýšení podílu ztráty alokované na distribuční společnost HYDRA GmbH. V principu je tedy zásadně za nezákonný považován postup, kdy je pro účely alokace ztráty použit tzv. celkový podíl funkcí a rizik společností zainteresovaných na zkoumané transakci, a to bez úprav zohledňujících příčiny vzniklé ztráty a míru zodpovědnosti stran za ní nesenou.
6. Žalovaný nesprávně dle žalobce odmítl zohlednit obecně definovaný institut dopadu tzv. „příkazu mateřské společnosti“ (viz Pokyn D-34) na posuzovanou transakci třístranných obchodních vztahů s odůvodněním, že se jednalo o vztah mezi „sesterskými společnostmi“, a přehlédl tak, že podle judikatury NSS je brán za rozhodující skutečný ekonomický vliv společností ve skupině spojených osob, nikoli formální struktura skupiny. NSS v rozsudku 3 Afs 165/2024 výslovně potvrdil, že za závislou transakci podle § 23 odst. 7 ZDP je třeba považovat i situaci, kdy je chování společnosti determinováno řídicím rozhodnutím jiné spřízněné společnosti. Totéž potvrzují i závěry rozsudku NSS 3 Afs 102/2023, které dovozují, že příkaz mateřské společnosti může ekonomicky ovlivňovat i jiné subjekty skupiny, nikoli jen dceřiné společnosti. Tím, že žalovaný tento vliv odmítl zohlednit, porušil zásadu materiální pravdy (§ 8 daňového řádu) a nesprávně posoudil skutkový stav, což činí jeho rozhodnutí nezákonným.
7. Žalobce namítá, že žalovaný nesprávně posoudil transakce tzv. třístranných obchodních vztahů mezi žalobcem a společností HYDRA GmbH, když v rozporu s Pokynem D-34 a Směrnicí OECD, obecně pak s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů uzavřel, že žalobcem realizovaná podnikatelská strategie udržení tržního podílu prostřednictvím „přechodně nižších prodejních cen“ není v souladu s definicí obchodní strategie vyvolávající žalobcem tvrzené účinky souladné s principem tržního odstupu, která je uvedena v ustanovení 2.1.5. metodického Pokynu D-34. (bod 109 napadeného rozhodnutí). K tomu totiž žalovaný uvádí, že zmíněné obchodní strategie jsou dle zveřejněné metodiky vyjádřeny prostřednictvím toliko „dočasně vyšších nákladů“. S takto rigidně pojatým výkladem Pokynu D-34 a Směrnice OECD žalobce zásadně nesouhlasí, protože „finanční výsledek“ obou obchodních operací je ve výsledku shodný a v pokynu je tvrzení uvedeno jako příkladné. Žalovaný na základě této vadné ekonomické premisy porušil judikatorně deklarovaný požadavek zohlednit ekonomickou realitu podnikatelských strategií (např. rozsudky NSS č. j. 2 Afs 24/2011-90, 7 Afs 72/2013-34, 8 Afs 80/2012-52) a ve výsledku řádně neprovedl srovnávací analýzu.
8. Žalobce namítá, že žalovaný zatížil napadené rozhodnutí závažnou vadou, když neunesl důkazní břemeno tvrzení a v rozporu s § 8 odst. 3 a § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu učinil závěr, že by „v případě nezávislého distributora žalobce nebyl ochoten opakovaně

Za správnost vyhotovení: R. V.

přiznat distributorovi prodejní marži ve výši minimálně 11 %, pokud by obchody měly být pro něj samotného ztrátové“ (bod 105 napadeného rozhodnutí). Tento závěr představuje čistou domněnku, která nebyla žalovaným nijak prokázána, přesto byla použita jako zásadní argument pro závěr o neexistenci tržního chování. Tato domněnka není podložena ani za situace, kdy žalobce prokázal, že strategie dočasné ztráty byla vedena cílem zachovat tržní pozici, kvalifikovaný personál a objemy výroby. Nehledě na to, že nezávislý subjekt v pozici společnosti HYDRA GmbH by byl stěží ochoten pracovat zdarma, resp. dokonce dosahovat za realizaci distribučního obchodního obchodu ztrátu, navíc po více období. Žalovaný tedy neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal existenci jediného srovnatelného případu z praxe nezávislých subjektů, jež by jeho tvrzení prokázalo, ani nepředložil ekonomickou analýzu potvrzující, že by se nezávislé osoby v obdobné situaci chovaly jinak a podílely se dobrovolně na ztrátových obchodech. V rozporu s požadavkem § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu tak žalovaný učinil závěr pro žalobce v neprospěch, aniž by prokázal, že skutkový stav je takovým závěrem skutečně podložen.

9. Závěr žalovaného, že žalobce „by nebyl ochoten opakovaně přiznat nezávislému distributorovi prodejní marži ve výši minimálně 11 %, pokud by obchody měly být pro něho samotného ztrátové“, je tedy nejen neprokázaný, ale rovněž irelevantní, neboť nevyplyvá z reálného srovnání s nezávislými transakcemi.

I.2 Vyjádření žalobce k posouzení odvolacích důvodů žalovaným

I.2 1) „Nebyly splněny podmínky pro úpravu základu daně o rozdíl mezi cenou řízené transakce sjednanou se spojenou osobou HYDRA GmbH a cenou, která by byla za transakci sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a to z toho důvodu, že správce daně neunesl důkazní břemeno, které ho při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů tíží.“

10. V rámci hodnocení obsahu rozhodnutí žalovaného má žalobce za to, že žalovaný pouze obecně odkázal na zprávu o daňové kontrole a následující (autoremedurní) rozhodnutí o odvolání, aniž by se dle § 114 odst. 2 daňového řádu konkrétně a věcně vypořádal s každou námitkou uplatněnou v odvolání (viz rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2019, č. j. 9 Afs 87/2018-38).

I.2 2) „Správce daně nesprávně klasifikoval funkční a rizikový profil odvolatele a společnosti HYDRA GmbH.“

11. Žalobce upozornil, že dle již zmíněného a zveřejněného Pokynu D-34 (a před ním Pokynu D-332) má podle bodu 2.1.2 funkční a riziková analýza za cíl zjistit jaké funkce strany transakce vykonávají, jaká aktiva přitom používají a jaká ekonomicky významná rizika nesou. Výsledky funkční a rizikové analýzy jsou relevantní pro výběr testované strany, výběr vhodné metody stanovení převodních cen, výběr ukazatele ziskovosti a srovnatelných subjektů.
12. Jak je uvedeno v Dokumentaci převodních cen 2017-2018 předložené správci daně, výsledkem této analýzy je fakt, že žalobce - společnost HYDRA, a.s., jako plnohodnotný výrobce, nese v rámci skupiny podniků HYDRA příslušná komplexní rizika, skutečně vykonává rozhodovací funkce ve vztahu k přijatým/neseným rizikům na základě relevantní analýzy informací, které jsou potřebné ke zhodnocení očekávaných negativních a pozitivních scénářů dopadů těchto rizik a jejich důsledků pro obchodní činnosti podniku. Za správnost vyhotovení: R. V.

Zároveň tato společnost provádí kontrolu nad riziky tím, že rozhoduje o přijetí daného rizika a také rozhoduje, zda a jak na riziko reagovat, například načasováním investic, povahou programů vývoje, návrhem marketingových strategií, nastavením úrovně výroby, nebo teritorialitou jednotlivých entit. K těmto procesům je vybavena patřičným personálním vybavením, managementem a finanční kapacitou. Dotčená sesterská společnost HYDRA GmbH je smluvní distribuční a zprostředkovatelská společnost plnící příslušné odbytové a distribuční funkce. Rozložení funkcí a rizik při realizaci výrobní a obchodní činnosti tedy striktně následuje obchodní strategii skupiny HYDRA a z ní vycházející nastavení obchodního modelu, resp. hodnotového řetězce. V souladu se Směrnicí OECD a Pokynem D-34 se totiž v případě společnosti HYDRA GmbH jedná o tzv. distributora s omezenými riziky (závislý distributor), který je obvykle založen skupinou podniků za účelem distribuce zboží, které skupina vyrábí. Nakupuje zboží a prodává je zákazníkům vlastním jménem na svůj účet, hlavní funkce a rizika nese plnohodnotný podnik v rámci skupiny. Závislý distributor provádí typické prodejní a marketingové funkce ve vztahu k prodeji výrobků dodávaných ze skupiny, tzn. příprava marketingových plánů, prognózy prodeje a udržování vztahů se zákazníky. Ceny, za které nakupuje, nebo za které prodává, může stanovovat skupina. Tento distributor nese pouze omezená rizika. Nabývá vlastnická práva k obchodovanému zboží, ale většina strategických obchodních rizik zůstává plnohodnotnému podniku, přičemž přesně touto dikcí se řídí i společnosti ze skupiny HYDRA, když stanovují převodní ceny v rámci transakcí uvnitř skupiny. Žalovaný nicméně přikládá v rámci posuzovaných tzv. třístranných obchodních vztahů příliš vysokou míru rizik distributorovi HYDRA GmbH, jak uvádí v bodu 59 napadeného rozhodnutí. V konkrétním vyjádření je to 39 % na straně společnosti HYDRA GmbH a 61 % na straně žalobce.

13. Z ekonomické činnosti, finančního zázemí a stability, personálního vybavení praktického výkonu obchodních aktivit jednoznačně vyplývá, že žalobce podstupuje v kontrolovaných zdaňovacích obdobích veškerá zásadní podnikatelská strategická, výrobní a prodejní rizika, přičemž o tržní riziko se „dělí“ se svou sesterskou distribuční společností HYDRA GmbH. V žádném případě tedy nedochází k tak razantnímu přenosu rizik spojených s prodejem výrobků v třístranných obchodech na společnost HYDRA GmbH, jak to tvrdí žalovaný (viz podrobný komentář k obsahu jednotlivých rizik je uveden v Dokumentaci převodních cen, založeno ve spise). Je zjevné, že nesení s odbytem spojených rizik, jako jsou rizika spojená s reklamacemi a garancemi za prodávané výrobky, je přirozeně přiřazeno pouze komplexní výrobní entitě HYDRA a.s., která je jediná ekonomicky schopná je nést. Toto je v praxi podpořeno uzavřenou pojistnou smlouvou mezi společností HYDRA a.s. a Českou podnikatelskou pojišťovnou, a.s. s limitem plnění do výše 10 mil. EUR. Tato smlouva se týká krytí škod způsobených především vadou výrobků, které jsou předmětem dotčených tzv. třístranných obchodů (založeno ve spise).
 14. Žalobce poznamenává, že alokace rizika mezi sdruženými podniky je podle Směrnice OECD respektována pouze v rozsahu, ve kterém je v souladu s ekonomickou podstatou transakce. Při prověřování alokace rizika mezi sdruženými podniky a dopadů převodních cen je tedy důležité zhodnotit nejenom smluvní podmínky, ale rovněž to, zda sdružené podniky smluvní alokaci rizik dodržují (tedy skutečný stav), a zda smluvní podmínky umožňují alokaci rizik dle principu tržního odstupu. Při oceňování toho, zda smluvní podmínky umožňují alokaci rizik dle principu tržního odstupu, existují dva důležité faktory: údaje ze srovnatelných nezávislých transakcí v souvislosti se srovnatelnou alokací
- Za správnost vyhotovení: R. V.

rizik a to, zda dává alokace rizika komerční smysl (a především zda je riziko alokováno na stranu, která nad ním má větší kontrolu).

15. Žalobce opakovaně zdůrazňuje a ze správního spisu je nepochybné, že je to především on, kdo sjednává prodejní smlouvy s koncovými zákazníky. Tak je tomu i v případě jeho obchodní spolupráce se sesterskou společností HYDRA GmbH při její obchodní „participaci“ při vyjednávání zásadní odbytové smlouvy s klíčovým zákazníkem BSH.
16. Dalším důležitým argumentem žalovaného v neprospěch stanoveného funkčního a rizikového profilu žalobce i distributora je činnost společnosti HYDRA GmbH v oblasti aktivit výzkumu a vývoje. Tato aktivita je v případě této společnosti představována činností vývojového technika pana P. M.-R.. Tento technik sbíral technické parametry pro nové výrobky ve spolupráci s BSH, poté ve spolupráci s oddělením vývoje žalobce vyvíjel nové kondenzátory. Přestože projektant a technik v jedné osobě P. M.-R. na vývojové procesy, které se ovšem odehrávaly v R/D středisku žalobce, sám dohlížel, jeho role byla v rovině předávání připomínek a poznatků zákazníka vývojovému oddělení výrobce. Nesprávným je dle žalobce závěr žalovaného, že tímto procesem, kdy společnost HYDRA GmbH přebírala od nezávislého klienta informace ve věci výzkumu a vývoje výrobků, na kterém se také jako zákazník podílel, tato německá společnost spoluzodpovídá za výsledný produkt co do kvality i dopadu do ceny, neboť žalobce jako výrobní společnost má ve své struktuře samostatné oddělení výzkumu a vývoje, které vyvíjí výrobky prostřednictvím svých vlastních výzkumných kapacit.
17. Souhrnně řečeno, žalovaný v rámci provádění funkční a rizikové analýzy přecenil funkce či rizika jedné strany, a v tomto důsledku došel k mylnému k závěru, že operace jsou „vysoce integrované“, jak uvádí v bodu 88 žalobou napadeného rozhodnutí. Tento postup pak vedl k chybnému použití metody Profit Split (rozdělení zisku), i když by stačila jednostranná metoda (TNMM, CUP, RPM). Žalobce vytýká žalovanému, jako odvolacímu orgánu, že neprovedl žádné vlastní hodnocení výše uvedeného odvolacího důvodu, ačkoli je podle § 114 daňového řádu povinen přezkoumat odvoláním napadenou věc v plném rozsahu. Takový postup není v souladu ani se zásadou materiální pravdy (§ 8 daňového řádu), ani se zásadou řádného odůvodnění (§ 102 odst. 2 daňového řádu).

I.2 3) „Správce daně použitá metoda stanovení převodních cen Profit Split není v případě odvolatele vhodná.“

18. Žalobce připomenul, že správce daně a posléze i žalovaný nepoužili žalobcem prosazovanou metodu ceny při opětovném prodeji (metoda RPM). Žalobce ve shodě se Směrnicí OECD a Pokynem D-34 navrhoval ověřit stanovení převodních cen v kontrolovaných transakcích třístranných obchodů pomocí k tomuto účelu doporučené metody RPM, která vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od spojeného podniku (závislá cena) prodán nezávislému podniku (konečnému odběrateli), tato nezávislá cena je pak snížena o hrubou marži obvyklou u nezávislého srovnatelného prodejce. Pořizovací cena závislého prodejce je závislou (převodní) cenou. Testovanou stranou je obvykle závislý prodejce (distributor) nakupující od dodavatele ve skupině (většinou výrobce daného statku). Pracuje se zde s hrubými maržemi, které se zjistí jako poměr hrubého zisku k tržbám, viz Směrnice OECD bod. 2.27. Hrubá marže představuje částku, z které se prodejce snaží pokrýt své prodejní a ostatní provozní náklady (mimo pořizovací cenu zboží) a dosáhnout přiměřeného zisku s ohledem na vykonávané funkce. Žalovaný v

Za správnost vyhotovení: R. V.

průběhu odvolacího řízení aproboval přístup správce daně k volbě metody převodních cen Profit Split, aniž by provedl vlastní hodnocení odvolací námitky. Pokud by žalovaný postupoval v souladu s ust. § 8 a § 102 odst. 2 daňového řádu, požadoval by žalovaný jako odvolací orgán po správci daně přesně specifikovat, jaký jedinečný přínos distribuční společnost HYDRA GmbH do třístranného vztahu přinášela (při nejspíše shodném názoru, že žalobce jako výrobce a prodejce jedinečný přínos nese). Za jedinečný přínos je totiž podle finanční správou zveřejněné metodiky EU JTPF považována taková funkce, aktivum nebo riziko, které je ekonomicky významné, obtížně nahraditelné a klíčově přispívá k tvorbě hodnoty. Pouze pokud obě strany transakce poskytují takovéto unikátní příspěvky, lze uvažovat o použití metody rozdělení zisku. Takový postup ale žalovaný neprovedl, poněvadž pokud by tomu tak bylo, zjevně by došel k závěru, že veškeré činnosti prováděné distribuční společností HYDRA GmbH jsou běžnými obchodně odbytovými funkcemi a činnostmi obdobnými jako u nezávislých obchodních distribučních entit a nijak nevybočují z běžných povinností tohoto typu subjektů. Kooperace na předávání informací v oblasti výzkumu a vývoje jedním pracovníkem distributora není pro vlastní závěr relevantní.

19. Žalobce odmítá odkaz žalovaného na podle něj příhodný judikát 5 Afs 106/2019-50, kdy uvádí (bod 94 rozhodnutí): „*Postup správce daně byl tak zcela souladný s judikaturou NSS, který v rozsudku ze dne 18. 10. 2021, č. j. 5 Afs 106/2019-50, potvrdil použití metody Profit Split v případě obdobných transakcí mezi výrobcem a distributorem.*“ Tento rozsudek NSS je totiž postaven na premise, že na volbě metody stanovení převodních cen Profit Split se strany shodly. Podpůrné argumenty pro stanovení převodních cen metodou Profit Split tak nelze v rozsudku nalézt, poněvadž je NSS z důvodu uplatnění zásady dispoziční neprojednal.
 20. Žalobce v rámci svých výhrad k použití metody stanovení převodních cen Profit Split žalovaným uvádí další výhradu k jejímu naplnění, která má za výsledek nesprávnost použití této metody a následně nezákonné vyměření daně. Nejen v případě alokace zisku jednotlivým stranám transakce, ale také v případě alokace ztráty, jak je tomu v posuzovaném případě, je totiž zásadním hlediskem, z čeho (z jakého ekonomického důvodu) ztráta vznikla, pokud se používá metoda rozdělení zisku. Podle Směrnice OECD, EU JTPF i odborných zdrojů je původ ztráty klíčový, protože je metoda Profit split založena na relativních hodnotových příspěvcích stran, a ty jsou přímo odvozeny od funkcí, aktiv a především rizik, která jednotlivé strany řídí a nesou.
 21. Směrnice OECD vyžaduje, aby ztrátu nesla ta strana, která řídí a nese ekonomicky významné riziko, které k této ztrátě vedlo. Řádně provedená funkční a riziková analýza identifikuje, kdo co dělá, jaká aktiva používá a jaká rizika nese, a podle toho se rozděluje zisk i ztráta. Pokud ztráta vznikla v důsledku tržního rizika (např. neúspěšná cenová strategie, propad poptávky), což je případ žalobce, nese ji primárně ta společnost, která řídí cenotvorbu a nese strategické tržní riziko, což je v tomto případě opět žalobce. Původ ztráty určuje, která společnost je její „ekonomický nositel“, a tedy komu má být v rámci metody Profit Split přidělena.
 22. Z uvedených důvodů považuje žalobce tvrzení žalovaného v bodu 72 napadeného rozhodnutí, za nesprávné a ve svém principu za nezákonné. To především proto, že jak uvádí žalovaný, procentuálního poměru tzv. zásluh 61 % a /39 % (odvolacím orgánem provedená analýza zásluh v rámci metody Profit Split) bylo dosaženo za použití masivního
- Za správnost vyhotovení: R. V.

70% přiřazení zásluh pro distribuční společnost HYDRA GmbH v oblasti výzkum a vývoj. Tato procentuální výše tedy zásadně nesprávně ovlivnila celkový poměr alokace ztráty směrem v neprospěch distribuční společnosti HYDRA GmbH, když ji přidělila ztrátu i za činnost výzkumu a vývoje, přičemž tato činnost byla úspěšná a sama ke ztrátě nijak nepřispěla. Takový postup žalovaného je v rozporu s metodickým uplatněním metody Profit Split a ve svém výsledku rovněž v rozporu s ekonomickou logikou nezávislých tržních sil.

I.2 4) „Na celkový negativní ekonomický vývoj odvolatele měly zásadní vliv ekonomické a tržní podmínky.“

23. Žalobce konstantně v daňovém řízení uvádí, že na negativní ekonomický vývoj, včetně realizace přechodně ztrátových třístranných obchodů v kontrolovaných letech, měly vliv především ekonomické a tržní podmínky. Jde především o naplnění přirozených negativních podnikatelských rizik, se kterými se skupina HYDRA dlouhodobě vyrovnává, a to pokles objednávek produktů, neodebrání vyrobených výrobků, tlak na snížení ceny, naplnění kurzových rizik atd. Na základě ekonomického vývoje přijala skupina HYDRA prostřednictvím žalobce jako svého strategického článku podnikatelskou strategii zachování výroby kondenzátorů v nejvyšším možném rozsahu, a krýt tímto vynakládané výrobní režie a přečkat takto ekonomicky nepřívětivé období, a to právě s využitím obrátově největšího distributora, a to společnosti HYDRA GmbH.
24. Původcem finanční ztráty z posuzovaných obchodů byla proto pouze rizika plynoucí z cenového vyjednávání a tržní rizika související s celkovou situací na trhu, která musel žalobce nést jako plnohodnotný výrobce. Distributorovi, sesterské společnosti Hydra GmbH, není dle žalobce přičitatelná ta část ztráty, která plyne z rozhodnutí samotné skupiny HYDRA, resp. žalobce, jako její strategické entity, týkající se především prodejních cen výrobků prodávaných v rámci tzv. třístranných obchodů.

II. Vyjádření žalovaného

II.1 Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

25. Žalobce nepřezkoumatelnost v první řadě spatřuje v tom, že napadené rozhodnutí se v části zakládá na domněnkách a obrací se při tom na dílčí myšlenku v bodě [105] napadeného rozhodnutí. Tu vytrhává ze širšího komplexu vypořádání argumentace, dle níž měl být prokázán cenový rozdíl v konkrétním případě ekonomicky racionální. Zde se žalovaný mimo jiné věnoval hodnocení racionality počinání žalobce, akceptujícího marži v minimální výši 11 % u distributora ve světle nesporné ztrátovosti s ním uzavíraných obchodů pro jeho osobu. Do něj logicky spadá též úvaha, zda by si žalobce počínal totožně, pokud by prověřované obchody neprobíhaly v uměle nastaveném prostředí řízených transakcí, ale mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek; případně, jak by se na jeho místě choval běžný – racionálně smýšlející a náležitě obezřetný – obchodník. Formulace takové úvahy nevyžaduje nezbytně podklad ve zvláštním dokazování.
26. Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří materiálně jeden celek; tím spíše v daňovém řízení, které je ve fázi odvolací ovládáno zásadou plné apelace. Není tak bez dalšího vadou, pokud rozhodnutí správního orgánu druhého stupně odkazuje či přebírá argumentaci prvostupňového rozhodnutí, které potvrzuje.
Za správnost vyhotovení: R. V.

27. Judikturním požadavkům v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný bezesbbytku dostál. Jak obecně, tak v rozsahu argumentace řazené do prvního odvolacího důvodu, na nějž se žalobce soustředí. Není pravdou, že by tuto část odvolací argumentace přešel lakonickým konstatováním o neporušení zásady volného hodnocení důkazů, jak by se z žaloby mohlo zdát. Předně, ono stanovisko se nevyskytuje v bodě [52] napadeného rozhodnutí, ale v jeho bodě [54]. Nestojí pak samostatně, nýbrž jde o shrnující závěr analýzy postupu správce daně při hodnocení dokazování, provedené v bodech [53] a [54] napadeného rozhodnutí. Dále žalovaný v bodě [52] napadeného rozhodnutí jasně upozornil, že problematika unesení důkazního břemene (logicky) prostupuje dalšími třemi odvolacími důvody, v nichž žalobce konkrétně zpochybňoval závěry správce daně. Vypořádání argumentace prvního odvolacího důvodu se tak neomezuje jen na pasáž mezi body [51] až [55] napadeného rozhodnutí. Přirozeně se rozprostírá i napříč body [56] až [114] napadeného rozhodnutí. Žalobce byl o tomto pojetí od počátku jasně zpraven. Žalovaný tedy velmi podrobně vyložil, proč považuje důkazní břemeno tížící správce daně za unesené. Ani v tomto rozsahu nelze mít napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Naopak žalobce koncipuje tuto žalobní námitku ryze paušálně. Nad rámec strohé výhrady a přdestření náhledu na rozsah povinností orgánu veřejné moci nespecifikuje, jaké konkrétní argumenty považuje za nedostatečně vypořádané či opomenuté. Tím je podstatně limitována možnost žalovaného na argumentaci adresně reagovat.

II.2 Nesprávné posouzení funkčně-rizikových profilů

28. Žalovaný shrnul, že dle výsledku provedené analýzy byl celkový poměr funkcí a s nimi souvisejících rizik mezi oběma spojenými osobami stanoven v podílu 61 % na straně žalobce a 39 % na straně společnosti HYDRA GmbH. Tyto závěry byly přehledně sumarizovány v bodech [58] a [59] napadeného rozhodnutí. Tato pasáž navazovala na podrobné zdůvodněné hodnocení správce daně na str. 16, 17 a 20 až 26 autoremedurních rozhodnutí.
29. Jádrem této části žalobní argumentace je subjektivní nesouhlas žalobce s hodnocením skutkových zjištění, vyvstalých z provedeného dokazování, resp. jeho diametrálně odlišný náhled na ně.
30. Žalobce zastává postoj, že v rozhodné době plnil ve skupině HYDRA strategické funkce a byl entitou s komplexními řídicími funkcemi a riziky; především on pak měl sjednávat prodejní smlouvy s koncovými odběrateli. Tak tomu dle něj bylo i v rozsahu příslušných třístranných obchodů. Sesterskou společnost HYDRA GmbH pak vykresluje coby pouhého distributora s omezenými riziky (závislého distributora). Jak bylo výstižně vysvětleno především v bodech [70] a [71], takový obraz nekoresponduje se skutkovými zjištěními, zachycenými ve spise.
31. Se žalobcem lze souhlasit, že aby bylo na subjekt hleděno coby na distributora s omezenými riziky, musí se jednat o subjekt sice nabývající vlastnické právo k obchodovanému zboží a prodávající jej vlastním jménem a na vlastní účet, avšak nepodílející se současně na strategickém rozhodování, cenotvorbě apod.
32. Lichou žalovaný nadále shledal též námitku, dle níž byl při analýze funkcí a rizik nadhodnocen podíl společnosti HYDRA GmbH na výzkumu a vývoji produktů prodávaných skrze třístranné obchody. Žalobce se s daňovými orgány rozchází v náhledu na reálnou úlohu projektanta a technika společnosti HYDRA GmbH, pana P. M.-R.. Se
- Za správnost vyhotovení: R. V.

shodně koncipovanou argumentací se žalovaný podrobně vypořádal zejména v bodech [60] až [66] napadeného rozhodnutí. Jak plyne z odkazované pasáže, též v tomto rozsahu se daňové orgány striktně opíraly o obsah spisového materiálu. Zejména pak o popis činností vykonávaný vůči aktérům tímto projektantem/technikem, jak byl učiněn v dřívějších vyjádřeních samotného žalobce a finančního ředitele žalobce a současně jednatele společnosti HYDRA GmbH (viz konkrétně body [62] a [63] napadeného rozhodnutí). Z nich jasně vyplynulo, že skrze osobu daného projektanta/technika společnost HYDRA GmbH v rozsahu příslušných obchodů pod vlastní odpovědností zjišťovala a shromažďovala veškeré představy, potřebné údaje a parametry od odběratelů ze skupiny BSH, které byly předávány do střediska výzkumu a vývoje žalobce, a to formou vstupů na odborné úrovni. Dále se onen projektant/technik u žalobce přímo podílel na vývoji nových kondenzátorů pro členy skupiny BSH v souladu se shromážděnými požadavky, dohlížel na výsledek tohoto vývoje a zodpovídal za zpětnou vazbu.

33. Žalovaný konstatoval, že reálný podíl projektanta/technika pana P. M.-R. je žalobcem neúměrně bagatelizován v rozporu s provedeným dokazování, resp. celkově s obsahem spisového materiálu. Mimo nepodloženosti překrývá aktuální tvrzení žalobce též významný z fakt, že v nich žalobce dodatečně popírá obsah svých vlastních prohlášení a prohlášení svého zaměstnance a jednatele společnosti HYDRA GmbH z prvotní fáze daňového řízení, či se pokouší jejich obsah alespoň relativizovat, neboť obsah oněch původních prohlášení měl vliv na doměření daně. Přitom podíl společnosti HYDRA GmbH na výzkumu a vývoji vůči odběratelům ze skupiny BSH byl v reakci na zjištěné skutečnosti vypočten v rozsahu 70 %. Žalovaný odkázal na body [61] a [66] napadeného rozhodnutí.
34. Žalovaný se neztotožnil ani s argumentem, že podíl společnosti HYDRA GmbH na vzniklé ztrátě je vyloučen tím, že si měla v prověřovaných transakcích počínat dle pokynů žalobce, které lze považovat za tzv. „příkaz mateřské společnosti.“ Žalobcem prosazovaná aplikace závěrů vybraných rozsudků NSS je dle žalovaného neúměrně extenzivní; evidentně pak ignoruje skutkový stav, na jehož základě byly vysloveny. Je pravdou, že ve smyslu rozsudku NSS ze dne 27. 9. 2024, č. j. 3 Afs 102/2023-40, je za řízenou (závislou) transakci nutno považovat rovněž obchodování mezi dvěma nespojenými osobami, avšak pouze za předpokladu, že podmínky, za nichž probíhá, jsou udávány (ovlivněny) příkazem mateřské společnosti jednoho z nich. V praxi se ukázkově jedná o případy, kdy se mateřská společnost s odběratelem dohodne na cenách, za něž mu bude dodávat zboží či služby její dceřiná společnost či obecně některá ze společností spadající do jí ovládaného podnikatelského seskupení. Daný rozsudek, stejně jako s ním souladná judikatura tak neotevívá neomezený prostor, umožňující za kvalifikovaný příkaz mateřské společnosti označit jakékoli rozhodnutí jednoho subjektu, v jehož důsledku je nějakým způsobem ovlivněn osud subjektu jiného. Takové volné pojetí, jehož se žalobce dovolává, nelze z oné judikatury dovodit ani implicitně. Stejně tak se žalovaný neztotožňuje s výkladem rozsudku NSS ze dne 12. 11. 2025, č. j. 3 Afs 165/2024 - 67. V něm je sice zastáván postoj, že nelze při zkoumání existence příkazu mateřské společnosti postupovat formalisticky a je nutno reflektovat nejen právní, ale i faktické aspekty vztahů mezi spojenými osobami a jejich dopady (viz zejména body [26] až [36]). Opět však ani náznakem z jeho závěrů neplyne záměr upustit při takovém hodnocení od prvku reálné rozhodovací pravomoci jednoho z aktérů takového vztahu nad druhým. Oba rozebírané rozsudky byly vydány na skutkovém základu, v němž se subjekt ovlivňovaný ve svém konání příkazy (mateřské
- Za správnost vyhotovení: R. V.

společnosti) z pohledu vlastnické struktury nacházel v postavení hierarchicky podřízeném subjektu, který na něj takto působil. Z odůvodnění obou z nich je pak zřejmé, že toto konkrétní nastavení vztahů mezi spojenými osobami se klíčovým způsobem podepsalo na meritorním posouzení řešených případů. Vzájemné postavení žalobce a společnosti HYDRA GmbH se od toho skutkového stavu zásadním způsobem liší. Přestože nesporně šlo o spojené osoby dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 ZDP, jejich poměr v rozhodné době postrádal prvek hierarchické podřízenosti. Jeden vůči druhému se ocitaly v postavení sesterských, tedy z principu rovnocenných subjektů, které navzájem nepodléhají příkazům ve smyslu rozebírané judikatury. Žalovaný setrvává na přesvědčení, že tato argumentace je v projednávané věci nepřipadná.

II.3 Volba nesprávné metody převodních cen

II.3.1) Volba metody Profit Split

35. Dle NSS volba konkrétní metody výpočtu a použití určitých kritérií spadá do správního uvážení správce daně, který v tomto ohledu disponuje také potřebnými odbornými znalostmi. Správce daně je povinen obhájit použití zvolené metody a vysvětlit, proč nepovažoval za vhodné využít metodu preferovanou daňovým subjektem. Naproti tomu úkolem soudu není detailně přezkoumávat volbu metody výpočtu a předmětem jeho posouzení je pouze to, zda daňové orgány své výpočty dostatečně přesvědčivě a logicky odůvodnily a vycházely přitom z objektivních kritérií. Žalovaný odkázal na body [77] až [99] napadeného rozhodnutí.
36. S žalobcem žalovaný souhlasil v tom, že metodu Profit Split lze nejvhodněji použít tam, kde je identifikován unikátní a jedinečný přínos všech stran transakce (např. vlastnictví jedinečného hmotného či nehmotného aktiva) a současně pokud zúčastněné strany v rámci vykonaných funkcí přispívají vysokou přidanou hodnotou a nesou odpovídající rizika. Tyto podmínky byly v projednávané věci kumulativně naplněny. Především u obou aktérů prověřovaných transakcí prokázán hodnotný (unikátní) a jedinečný přínos pro průběh a výsledek prověřovaných transakcí, na něž žalobní bod primárně cílí. Jeho vymezením se žalovaný ve vztahu k třetímu odvolacímu důvodu přehledně zabýval v bodě [88] napadeného rozhodnutí. Na straně žalobce, zajišťujícího výrobu distribuovaného zboží, aby přínos identifikoval know-how v podobě výsledků výzkumu a vývoje a zkušeností se strategickým rozhodováním a logistikou; dále pak vlastnictví loga a obchodní značky. Společnost HYDRA GmbH, zajišťující distribuci produkováných výrobků pak do realizovaných transakcí přinášela know-how v podobě odborné znalosti problematiky v oboru a kontaktů. Disponovala totiž znalostí konkrétních požadavků odběratelů ze skupiny BSH a významně se z této pozice účastnila na výzkumu a vývoji. Jelikož to pak byla výhradně ona, kdo v rozhodné době s těmito odběrateli komunikoval, její úloha byla bez nadsázky nezastupitelná (viz již body [22] a [24] tohoto vyjádření). Při vymezení přínosu obou stran žalovaný striktně vycházel z výsledku analýzy funkcí a rizik, založené na konkrétních skutkových zjištěních, plynoucích z provedeního dokazování (viz blíže část IV.2 tohoto vyjádření).
37. Z rekapitulovaného je dle žalovaného zřejmé, že role žalobce a společnosti při realizaci třístranných obchodů se v maximálně míře doplňovaly. Pokud by jeden z aktérů vypadl, pak by jen stěží bylo možno dodávky zboží pro příslušné odběratele realizovat.
38. Žalovaný výslovně konstatoval (bod 94 napadeného rozhodnutí), že na základě provedené analýzy má za prokázané, že společnost HYDRA GmbH nepůsobila v pozici distributora s (omezenými) riziky, nýbrž byla smluvním distributorem s rozšířenými funkcemi a nesla i tomu úměrná rizika. Žalovaný tak nepřisvědčuje tvrzení, že mělo jít o jednoduchou smluvní distribuční a zprostředkovatelskou společnost. Mylná je též výhrada, že v napadeném rozhodnutí absentuje identifikace jedinečného přínosu společnosti HYDRA GmbH. Její nezastupitelný podíl na realizaci třístranných obchodů byl jasně popsán ve funkční a rizikové analýze reflektované napříč body [58] až [72] napadeného rozhodnutí (viz opět především body [22] a [24] tohoto vyjádření). Pro účely zdůvodnění volby metody Profit Split byl přehledně sumarizován v bodě [88] napadeného rozhodnutí.

39. Ve světle připomínaného nelze reálný přínos společnosti HYDRA GmbH jakkoli bagatelizovat; tím méně způsobem, o němž se žalobce pokouší. Celkově se zdůvodnění, proč je skutkovým okolnostem projednávané věci nepřiléhavější právě užitá metoda Profit Split, věnují body [85] až [89] a [94] napadeného rozhodnutí, navazující též na zdůvodnění v přílehlavých pasážích autoremedurních rozhodnutí.
40. Žalovaný se též zabýval vysvětlením, proč nebylo namístež užit jinou z existujících metod. V tomto směru se postupně věnoval žalobcem prosazované metodě zpětného podeje (dále jen „RPM“) v bodech [78] až [82] napadeného rozhodnutí. Metoda RPM je opakovaně zmiňována též v žalobě, avšak žalobce setrvává pouze u paušálního vyjádření názoru o její přiléhavosti a u předstření její obecné definice. Žalovaný proto v bodech [90] až [92] napadeného rozhodnutí zdůvodnil, proč nebylo v projednávané věci vhodné zvolit metodu srovnatelné nezávislé ceny ani metodu nákladů a přírážky. Opětovně se též v bodě [84] napadeného rozhodnutí dotkl otázky původně užití metody TNMM, která se pod tíhou doplnění dokazování následně ukázala rovněž nepřiléhavou (srov. již bod [31] tohoto vyjádření).

II.4 Nesprávné posouzení příčin negativního ekonomického vývoje žalobce

41. Žalovaný uvedl, že otázce, zda lze mít prokázaný cenový rozdíl za ekonomicky racionální, se podrobně věnoval napříč body [100] až [114] napadeného rozhodnutí. Odmítá pak, že by při tom sklouzl k příliš rigidní interpretaci Směrnice OECD a Pokynu D-34. Žalovaný v bodech [106] až [109] napadeného rozhodnutí jasně vysvětlil, že faktické počínání v prověřovaných transakcích bylo rozporné s obchodní strategií, která byla žalobcem v daňovém řízení dříve předložena v rámci dokumentace převodních cen za rozhodné období. Ta počítala se snahou uhájit příslušný tržní podíl tím, že po určitou dobu budou realizovány vyšší náklady, a tím i nižší zisk v porovnání s jinými hráči na témže trhu než ostatní daňoví poplatníci působící na stejném trhu. Zjištěná realita však byla jiná. Žalobce při stávajících nákladech realizoval nižší příjmy vinou záporné obchodní přírážky u jednostranně stanovených cen ve prospěch distributora, která byl jeho sesterskou společností. Výhrady, které k dané části napadeného rozhodnutí žalobce vznáší (přesněji k jeho bodu [109]) se tak nepotkávají s podstatou závěrů, jaké v něm žalovaný reálně vyslovil. Vypořádal-li se žalovaný s příslušnou částí argumentace poukazem na rozpor mezi tvrzením žalobce a skutečností, případně na rozpory v jeho dosavadních tvrzeních, neocitl se v rozporu s požadavkem na zohlednění ekonomické reality podnikatelských strategií. K tomu podotýká, že ani jedno ze soudních rozhodnutí, která na podporu této části žalobní argumentace žalobce zmiňuje, se reálně vůbec netýká problematiky reflexe ekonomické reality podnikatelských strategií ani tematiky s ní související. Nelze pak pominout, že mimo kritického hodnocení tvrzení stran aplikované obchodní strategie založil žalovaný závěr o nedůvodnosti čtvrtého odvolacího důvodu též na zasazení hodnoceného počínání žalobce do reálného skutkového kontextu. Konkrétně upozornil, že ztrátovost prověřovaných transakcí evidentně nebyla vynucena objektivními podmínkami na trhu (viz body [103] až [105] napadeného rozhodnutí), a že nevýhodný model třístranných obchodů se zapojením společnosti HYDRA GmbH byl užit toliko u vybraných článků skupiny BSH (viz bod [111] napadeného rozhodnutí).
42. Přestože Směrnice OECD a Pokyn D-34 připouští určité zkreslení cen v důsledku obchodní strategie, předpokládají současně, že budou zkoumány opodstatnění její aplikace a konkrétní podoba. V případě prvním, který ve své obchodní strategii vytýčil sám žalobce, Za správnost vyhotovení: R. V.

ke ztrátě dochází vinou navýšení nákladů investovaných typicky do zvýšené marketingové činnosti. To pak za stávajícího obchodování produkovaného zboží za ceny odpovídající těm, jaké by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Takto nastalé dočasné zkreslení lze mít za legitimní a je skutečně akceptováno v odst. 1.135 Směrnice OECD a v bodě 2.1.5 Pokynu D-34. Žalobce nicméně vykázal ztrátu nikoli v důsledku navýšení nákladů, nýbrž snížení převodních cen (viz opět bod [109] napadeného rozhodnutí). Ty se dostaly nejen pod úroveň, na níž by se pohybovaly v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, ale dokonce pod úroveň jeho výrobních nákladů (viz bod [110] napadeného rozhodnutí). Směrnice OECD v odst. 1.135 připouští, že za určitých podmínek lze akceptovat i takto dosažené zkreslení cen. Zde předpokládaná situace však nastává pouze tehdy, pokud je za onu (dočasně) sníženou cenu produkce dodávána přímo na trh, tedy nespojným (nezávislým) koncovým odběratelům. Jak již bylo akcentováno výše, k tomu však v projednávané věci nedošlo. Diskutované snížení převodních cen se dotýkalo výhradně transakcí probíhajících na trase od výrobce produktů k jejich distributorovi, kteří byli spojenými osobami. Až od distributora pak putovalo k odběratelům ze skupiny BSH, a to po navýšení jeho ceny (viz opět body [109] a [110] napadeného rozhodnutí). Cena, za níž se v rozhodné době výrobky žalobce prodávaly na trhu, a která tak mohla být poměřována s cenou srovnatelných výrobků ve smyslu 1.135 Směrnice OECD, nebyla tou, za níž je žalobce v účelově nastavených transakcích dodával společnosti HYDRA GmbH, a jejíž legitimacy se nyní dovolává. Řešení spočívající v dosažení ztráty snížením ceny, za níž je zboží přeprodáváno mezi spojenými osobami před tím, než se vůbec dostane na trh, rozebíraný odstavec Směrnice OECD, ani Pokyn D-34 či jiný relevantní pramen, mezi (dočasně) akceptovatelné podnikatelské strategie rozhodně neřadí. S vědomím daných osobitých okolností projednávané věci je příslušná část žalobní argumentace zcela nemístná.

43. Žalovaný nadále trvá též na dílčím konstatování v závěru bodu [105] napadeného rozhodnutí, dle něž by žalobce u nezávislého distributora nebyl ochoten opakovaně přiznat prodejní marži ve výši minimálně 11 %, pokud by obchody měly být pro něj samotného ztrátové. Odmítá, že by se tato úvaha měla zakládat na nepodložených spekulacích. Úlohou žalovaného při vypořádání čtvrtého odvolacího důvodu bylo posoudit, zda byla prokázána opodstatněnost (racionalita) zjištěného rozdílu převodních cen. Jak uvedl již v bodě [14] tohoto vyjádření, v inkriminovaném rozsahu se krátce věnoval hodnocení racionality chování žalobce ve světle nesporné ztrátovosti uzavíraných obchodů pro jeho osobu.
44. Do takového hodnocení logicky spadá též úvaha, zda by si počínal totožně, pokud by prověřované obchody neprobíhaly v uměle nastaveném prostředí řízených transakcí, ale mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Obecně pak úvaha, jak by se na jeho místě choval běžný – racionálně smýšlející a náležitě obezřetný – obchodník. Žalovaný je přesvědčen, že takto koncipovaná úvaha nevyžaduje nezbytně podklad ve zvláštním dokazování; tím méně cestou analýzy konkrétní praxe nezávislých subjektů. Takový striktní požadavek nevyplyvá ani z žalobcem odkazovaných soudních rozhodnutí. Opět se pak ani jedno z nich reálně vůbec netýká problematiky rozsahu důkazního břemene správce daně, resp. míry, v níž je jeho povinností dokládat své závěry.

45. Žalovaný uvedl, že hledisko, jak by si za prokazatelně panujících podmínek počínal průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností, potažmo hodnocení konkrétního jednání daňového subjektu onou modelovou optikou, je při rozhodování o stanovení daně správními soudy bez výhrad akceptováno; výjimkou nejsou ani případy korekce základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Běžně se tak děje bez toho, aby bylo současně po daňových orgánech vyžadováno doložení analýzy konkrétních praktických příkladů či jiných podkladů takového charakteru. Úvaha o tom, zda by si žalobce počínal stejně (nevýhodně) jako v prověřovaných transakcích, pokud by jeho obchodním partnerem byl nezávislý distributor, se danému hledisku nevymyká. Bylo prokázáno, že žalobce své výrobky společnosti HYDRA GmbH v rozhodné době prodával za cenu sníženou o 11 % oproti cenám, za něž byly v rámci třístranných obchodů distribuovány odběratelům. To pak navzdory tomu, že tyto obchody byly dlouhodobě ztrátové, ačkoli k tomu evidentně nebyl tržní či jiný objektivní důvod (viz níže) a navzdory tomu, že užitá cena nereflektovala jeho reálné výrobní náklady (viz opět bod [110] napadeného rozhodnutí). Rozporovaný dílčí závěr stran počínání žalobce se nevznáší ve vakuu. Jak bylo opět nastíněno v bodě [14] tohoto vyjádření, danou úvahu žalovaný provedl na pozadí četných exaktně doložených zjištění. Zejména již v samotném bodě [105] napadeného rozhodnutí uvedl, že ostatní v rozhodné době žalobcem realizované obchody, uzavírané s nespojenými osobami, ztrátové nebyly. Na stejném místě upozornil, že společnost HYDRA GmbH vykazovala kladný provozní zisk. Logicky tedy, ztrátovost prověřovaných transakcí nemohla být vyvolána objektivní situací na trhu (viz blíže body [103] až [105] napadeného rozhodnutí). Dále v bodě [111] napadeného rozhodnutí upozornil, že takto pro žalobce nevýhodně nastavené třístranné obchody byly užity jen pro dodávky do tří vybraných filiálek skupiny BSH. Ve zbytku žalobce dodával odběratelům z té skupiny přímo. Připomínaná zjištění dokládají, že pokud žalobce v rozhodné době prodával své výrobky bez zapojení (spojené) distributorské společnosti HYDRA GmbH, činil tak za podmínek pro něj podstatně výhodnějších. Evidentně si v nich počínal jako běžný obchodník usilující o ziskovost své ekonomické činnosti. Tím je zřetelně ilustrován i jeho obecný přístup k obchodování s nespojenými (nezávislými) subjekty, stejně jako zásadní rozdíl mezi ním a přístupem k obchodům se společností HYDRA GmbH.
46. Žalovaný tak neshledává jediný důvod, proč by dílčí úvaha z poslední věty bodu [105] napadeného rozhodnutí neměla obstát. Přestože sám nyní věnoval vypořádání oné námitky určitý prostor, doplňuje, že důraz, jaký je na ni v žalobě kladen, je pravděpodobně motivován snahou odvést pozornost od podstaty vypořádání čtvrtého odvolacího důvodu. Žalovaný především shledal, že nebyla prokázána deklarovaná objektivní příčina ztrátovosti prověřovaných transakcí, která měla spočívat v dopadech tržního rizika souvisejícího s celkovou situací na trhu v rozhodné době (údajný pokles poptávky a tlak na snížení cen).

III. Replika žalobce

47. Jestliže žalobce tvrdí, že je rozhodnutí nepřezkoumatelné, má především na mysli skutečnosti, kdy žalovaný ve své interpretaci výsledku a hodnocení kontrolních závěrů a) nevychází z prokázaných skutkových zjištění, ale z neprokázané domněnky, b) používá terminologická vyjádření, jež nejsou podporována zveřejněnou metodikou ministerstva financí a finanční správy s dopadem do hodnocení výsledků dokazování. Žalovaný

Za správnost vyhotovení: R. V.

nevychází z prokázaných skutkových zjištění, ale z neprokázané domněnky, že nezávislý podnik by „za žádných okolností“ dlouhodobě neakceptoval nižší či dokonce ztrátovou marži (viz body 44 a 45 Vyjádření žalovaného). Takový předpoklad je ekonomicky i právně neudržitelný, neboť zcela pomíjí běžně se vyskytující obchodní strategie chování podniků spočívající v ochraně tržního podílu, zachování klíčového zákazníka či zajištění budoucího odbytu. Bez prokázání toho, jak se za srovnatelných podmínek skutečně chovají nezávislé podniky, jde pouze o hodnotící spekulaci žalovaného. Žalovaný zjevně zaměňuje dokazování za vlastní úvahu o tom, jak by se měl chovat „racionální obchodník“. Žalovaný totiž zaměňuje otázku racionality obchodního rozhodnutí za otázku samotné ziskovosti žalobce. Skutečnost, že určitá transakce byla ztrátová, sama o sobě neznamená, že byla ekonomicky iracionální. I racionálně ekonomicky uvažující podnik může za účelem zachování významného odběratele, obrany tržního podílu nebo zajištění budoucího odbytu akceptovat dočasně nevýhodné cenové podmínky.

48. Žalobce namítá, že pojem „distributor s rozšířenými funkcemi“ není pojmem převzatým ani ze Směrnice OECD o převodních cenách, ani z české metodiky převodních cen, a nejedná se tedy o standardizovanou funkční kategorizaci, na jejímž základě by bylo možné stanovit daňovou povinnost. Žalovaný je především povinen řídit se jím samotným zveřejněnou metodikou a zachovávat tak v daňovém řízení standardní postupy vyvolávající u poplatníků očekávatelné, srozumitelné a ověřitelné závěry.
49. Směrnice OECD o převodních cenách a potažmo Pokyn D-34 (čl. 2.1.2 - viz obr. níže) vychází z rozlišení mezi: □ distributory vykonávajícími rutinní (omezené) funkce při omezených rizicích (agent, komisionář, distributor s omezenými riziky) a □ distributory, kteří vykonávají strategické funkce a nesou klíčová podnikatelská rizika (licencovaný distributor, plnohodnotný distributor). Směrnice OECD nepracuje s třetí mezikategorií, která by kombinovala odnětí statusu distributora s omezenými riziky bez současného přiřazení plného rizikového profilu. Postup správce daně, který nahrazuje standardní kategorizaci vlastním pojmem, je metodicky nesprávný a právně nepřezkoumatelný, neboť neumožňuje ověřit logickou návaznost mezi funkční a rizikovou analýzou, ekonomickou charakteristikou žalobce a zvoleným způsobem stanovení základu daně. Podle Směrnice OECD není rozhodující pouze formální výkon funkcí, ale především prokazatelné určení atributů a) kdo kontroluje klíčová rizika, a b) kdo nese ekonomické důsledky jejich realizace. Skutečnost, že distribuční společnost HYDRA GmbH vykonává některé činnosti nad rámec „čistě mechanické distribuce“ (např. zmiňovanou podporu aktivit výzkumu a vývoje prostřednictvím pana P. M.-R.), nezakládá sama o sobě přechod na „vyšší“ podnikatelský rizikový profil. Žalovaný však, ať to komentuje jakkoliv, neidentifikoval, kromě výzkumu a vývoje žádné konkrétní významné podnikatelské riziko, jak je to chápáno ve zveřejněné metodice (Pokyn D-34), nad nímž by společnost HYDRA GmbH jako distributor vykonávala rozhodující kontrolu, a neprokázal, že by tato společnost nesla ekonomický dopad těchto rizik, zejména riziko trhu, cen, zásob nebo nepříznivých dopadů v oblasti výzkumu a vývoje.
50. Pokud žalovaný setrvává na svém rigidním stanovisku „sesterské společnosti si z principu nemohou dávat příkazy“, pak takové tvrzení není ekonomicky ani manažersky podpory schopné. V mnoha mezinárodních skupinách je totiž strategické řízení soustředěno v regionálním nebo operačním centru, které není vrcholovou mateřskou společností. Rozhodující proto není vlastnický vztah mezi žalobcem a distributorem HYDRA GmbH,

ale to, zda žalobce HYDRA, a.s. fakticky vykonával rozhodovací pravomoci obdobné těm, které NSS v rozsudcích 3 Afs 102/2023-40 a 3 Afs 165/2024-67 přisuzoval mateřské společnosti. A tyto rozhodovací pravomoci byly v daňovém řízení jednoznačně prokázány důkazy osvědčujícími, že žalobce musel udělovat souhlas společnosti HYDRA GmbH pro její cenová rozhodnutí. Pokud takové důkazy existují, argument žalovaného o čistě rovnocenném postavení sesterských společností je lichý.

51. Žalobce nezpochybňuje, že změna metody stanovení převodních cen může být za splnění zákonných podmínek provedena i v odvolacím řízení. Namítá však, že v projednávané věci nebyla změna metody provázena takovým doplněním skutkových zjištění, které by vedlo k přesnějšímu zjištění ceny obvyklé. Žalobce má za to, že nahrazení jedné metody jinou bez opory v objektivních srovnatelných údajích, nemůže samo o sobě odstranit pochybnosti o správnosti výsledného závěru. Žalobce setrvává na názoru, že žalovaný při aplikaci metody Profit Split neoddelil dostatečně analýzu vykonávaných funkcí od analýzy kontroly ekonomických rizik.
52. Žalobce má za to, že ze samotné účasti distribuční společnosti HYDRA GmbH na realizaci transakcí a z jejího zapojení do určitých funkcí nelze bez dalšího dovodit, že nesla ekonomické riziko ztrátovosti v rozsahu, v němž byla zohledněna v napadeném rozhodnutí. V tomto směru žalobce nadále spatřuje nedostatek ve zjištění skutkového stavu, který byl podkladem pro rozdělení ztráty mezi zúčastněné subjekty. Ztrátovost transakcí byla totiž důsledkem vědomě zvolené obchodní strategie spočívající v akceptaci nižších cen za účelem zachování zákaznického vztahu. Pro posouzení převodních cen je podstatné především to, který subjekt o této cenové politice rozhodoval, kdo ji kontroloval a kdo nesl ekonomické důsledky takového rozhodnutí. Žalovaný nesprávně oddělil problematiku alokace rizik od alokace hospodářských výsledků plynoucích z realizace těchto rizik. Žalovaný zaměňuje obchodní nezbytnost jednotlivých účastníků transakce s existencí unikátních a hodnotných příspěvků ve smyslu Směrnic OECD. Skutečnost, že žalobce zajišťoval vývoj a výrobu výrobků a společnost HYDRA GmbH komunikaci se zákazníky a distribuci, sama o sobě neprokazuje existenci jedinečných nehmotných aktiv na straně obou subjektů. Žalovaný neprokázal, že by společnost HYDRA GmbH vlastnila či kontrolovala identifikovatelné nehmotné aktivum srovnatelné s technologickým know-how, výsledky výzkumu a vývoje či obchodní značkou žalobce, ani že by nesla odpovídající ekonomická rizika. Samotná znalost zákazníků, obchodní kontakty a technická koordinace vývoje bez prokázání kontroly významných rizik a DEMPE funkcí nepostačují k závěru, že byly splněny podmínky pro aplikaci metody Profit Split. Nejvýše podporují závěr o nároku na přiměřenou odměnu za distribuční a technické služby, nikoliv automaticky o rozdělení reziduálního zisku (podílu na ztrátě) mezi obě společnosti.
53. Žalovaný neprokázal, že by jím zvolená cenová politika odporovala principu tržního odstupu. Jeho argumentace v bodu 43 Vyjádření žalovaného spočívá převážně na formalistickém rozlišování mezi ztrátou dosaženou prostřednictvím zvýšených nákladů a ztrátou dosaženou prostřednictvím cenového ústupku, ačkoli oba mechanismy jsou ve svém výsledku ekonomicky ekvivalentní. Rozhodující je ekonomická podstata transakce a racionalita zvolené obchodní strategie, nikoliv účetní forma, prostřednictvím které je realizována. Směrnice OECD však nestanoví, že cenová podpora trhu nemůže být realizována samotným výrobcem, a to prostřednictvím úpravy převodních cen směrem k

distributorovi, zejména pokud distributor adekvátně a obchodně zcela nezbytně zajišťuje vztahy se zákazníky a přístup na příslušný trh, a musí být za tuto činnost adekvátně odměněn. Samotná skutečnost, že se cenové zvýhodnění promítlo do převodní ceny mezi výše uvedenými spojenými osobami, proto neprokazuje její netržnost. Současně žalovaný neprokázal existenci srovnatelných nezávislých transakcí ani nepředložil ekonomickou analýzu, z níž by vyplývalo, že nezávislý podnik by za obdobných okolností nemohl postupovat obdobně.

IV. Ústní jednání

54. Při nařízeném jednání žalobce uvedl, že obchodní společnost HYDRA GmbH není společností, která by byla vytvořena pouze za účelem realizace sporných transakcí. Jedná se o dlouhodobě fungující distribuční společnost se sídlem v Německu, která v rozhodném období zaměstnávala přibližně devět zaměstnanců a zajišťovala odbyt našich výrobků zejména na trzích západní Evropy. Její hlavní přidaná hodnota spočívala v dlouhodobě budovaných obchodních vztazích a v přímém kontaktu se zákazníky, především se skupinou BSH, která patří mezi nejvýznamnější evropské výrobce bílé techniky. Prostřednictvím společnosti HYDRA GmbH realizoval žalobce přibližně 20 až 25 procent svých celkových celosvětových tržeb. Jedná se tedy o jeden z nejvýznamnějších distribučních kanálů společnosti HYDRA, a.s. Žalobce vyslovil nesouhlas s tím, že by společnost HYDRA GmbH s konečnou platností určovala cenovou politiku. Je pravdou, že se vzhledem ke svému přímému kontaktu se zákazníky podílela na obchodních jednáních a disponovala informacemi o situaci na trhu. Přesto však byla podle Smlouvy o zastoupení povinna řídit se katalogovými cenami stanovenými výrobcem, tedy žalobcem.
55. Žalobce připomenul, že hodnocení obchodních vztahů nelze omezit pouze na posouzení výsledku jednotlivých transakcí v konkrétním roce. Management žalobce přirozeně posuzoval obchodní vztahy v širším ekonomickém kontextu. Zachování zakázek pro skupinu BSH žalobci umožňovalo udržovat výrobní objemy, efektivně využívat výrobní kapacity a zajistit dlouhodobou stabilitu společnosti. Pokud by tento distribuční kanál, z důvodu jeho přechodné ztrátovosti neexistoval, znamenalo by to pro žalobce významný výpadek tržeb. Taková situace by vedla ke snížení objemu výroby, růstu jednotkových nákladů a s vysokou pravděpodobností také k propouštění zaměstnanců. Žalobce vyslovil přesvědčení, že předmětné obchodní uspořádání odpovídalo běžné podnikatelské racionalitě, mělo jasný ekonomický důvod a bylo vedeno snahou zajistit dlouhodobou stabilitu, konkurenceschopnost a udržitelnost společnosti HYDRA, a.s. i jejich pracovních míst.
56. Pověřený pracovník žalovaného odkázal na své závěry obsažené v odůvodnění napadeného rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě.

V. Přezkoumání věci krajským soudem

57. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.

a) Skutková zjištění a právní úprava

58. Krajský soud konstatuje, že podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů „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. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.“ Zákon dále blíže vymezuje, které subjekty je nutné považovat za spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení.

59. Podstatou § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při transakcích mezi spojenými osobami, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu. Daňový subjekt musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má jiný účel, než je krácení daně (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 105, č. 1852/2009 Sb. NSS).

60. Aby správce daně mohl upravit daňovému subjektu základ daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musí být splněny následující 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 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. Důkazní břemeno v prvních dvou krocích stíhá správce daně, v třetím kroku přechází na daňový subjekt (srov. rozsudky NSS ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS; ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31; nebo ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66).

61. V nyní posuzované věci není mezi účastníky sporu o tom, že je splněna první podmínka, tj. že ceny daných transakcí byly sjednány mezi spojenými osobami, neboť v případě žalobce a sesterské společnosti HYDRA Components GmbH (dále jen „HYDRA GmbH“) se jedná o kapitálově spojené osoby. Úkolem soudu je tedy zvážit, zda jsou splněny také druhá a třetí podmínka pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

62. Krajský soud prvotně považuje za vhodné shrnout hlavní kontrolní zjištění a závěry daňových orgánů.

63. Z průběhu daňového řízení vyplynulo, že u žalobce byla dne 16. 9. 2020 zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 a 2018. Správce daně v jejím průběhu žalobce vyzval, aby uspokojivě doložil rozdíl zjištěný mezi cenou za prodej výrobků sjednanou v transakcích se sesterskou společností HYDRA GmbH a cenou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobce

na výzvu reagoval a poté mu správce daně zaslal výsledky dosavadního kontrolního zjištění. Daňová kontrola pak byla ukončena dne 15. 2. 2022. Správce daně konstatoval, že žalobce jeho pochybnosti neodstranil a neprokázal rozdíl cen zjištěný ve výši 30 180 169,45 Kč vztahující se ke zdaňovacímu období 2017 a ve výši 19 991 241,80 Kč vztahující se ke zdaňovacímu období 2018. Proto správce daně o tento rozdíl zvýšil základ daně a doměřil daň ve výši 5 734 200 Kč a ve výši 2 536 880 Kč.

64. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání. V něm poprvé vyčíslil a doložil provozní náklady nesouvisející s prověřovanými třístrannými obchody. V reakci na to správce daně vydal dne 11. 5. 2023 autoremedurní rozhodnutí, v nichž při stanovení daně vycházel z nižší částky celkových provozních nákladů spjatých s transakcemi se spojenou osobou. Současně v důsledku doplnění dokazování a argumentace upřesnil funkční a rizikovou analýzu a nově stanovil referenční cenu podle metody rozdělení zisku - Profit Split - namísto původně užití metody čistého rozpětí - TNMM. Stran naplnění podmínek pro korekci základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů však, vzor doplnění podkladů a argumentace, setrval na svých dosavadních závěrech. Doměřenou daň však snížil na částku 1 730 900 Kč a 28 120 Kč. Proti autoremedurním rozhodnutím podal žalobce opět odvolání. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně a vydal napadené rozhodnutí, jímž podaná odvolání zamítl.
65. Předmětem přezkumu je pak posouzení otázky, zda ob stojí závěr správce daně, že žalobce nedodržel princip tržního odstupu zakotvený v ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Je zřejmé, že činnost žalobce spočívala v kontrolovaných zdaňovacích obdobích ve výrobě a prodeji kondenzátorů, kdy distributor HYDRA GmbH prodával vybrané výrobky žalobce vybraným zákazníkům na území Evropské unie, konkrétně šlo o zákazníky skupiny BSH/Bosch Siemens Hausgeräte/ - výrobce bílé elektroniky.
66. Z daňového řízení je tedy zřejmé, že prvně správce daně dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období za použití transakční metody čistého rozpětí - TNMM. Na základě reakcí žalobce na výzvy vznikly správci daně pochybnosti o dodržení principu tržního odstupu v transakcích, v nichž žalobce prodával své výrobky nezávislým zákazníkům skupiny BSH přes společnost HYDRA GmbH. Proto následně proběhlo k datu 7. 12. 2022 ústní jednání dotýkající se obou zdaňovacích období. Dne 9. 1. 2023 se žalobce písemně vyjádřil k otázkám uvedeným v protokolu o ústním jednání a k tomu doložil Smlouvy o zastoupení (katalogové ceny) pro 2017/2018, výpočty úspor a Zprávu o daňové kontrole HYDRA GmbH v Německu včetně pracovního překladu (dále jen „Zpráva SRN“). Na základě těchto skutečností provedl správce daně upřesnění funkční a rizikové analýzy a přistoupil ke zjištění ceny obvyklé za zdaňovací období 2017 a 2018 za použití transakční metody rozdělení zisku metody Profit Split“ a vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků, jimiž by uspokojivě doložil správcem daně zjištěný rozdíl ve výši 9 110 259,04 Kč a 6 786 767,69 Kč mezi cenou sjednanou v předmětných transakcích s HYDRA GmbH, vystupující v pozici smluvního distributora s rozšířenými funkcemi, a cenou, která by byla za tyto transakce sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Žalobce rozdíl nedoložil, správce daně tedy zvýšil základ daně dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 17 a odst. 7 zákona o daních z příjmů.

b) Namítaná nezákonnost rozhodnutí

Za správnost vyhotovení: R. V.

67. Krajský soud v úvodu předesílá, že rozhodnutí správce daně a rozhodnutí žalovaného tvoří materiálně jeden celek. Pokud tedy žalovaný při souhlasu s názorem správce daně odkazuje na jeho rozhodnutí, které potvrzuje, odpovídá tento postup požadavkům daňového řádu.
68. Krajský soud má dále za to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečným způsobem vysvětlil, proč přístup žalobce, který bezvýjimečně akceptoval vysokou marži distributora, nelze považovat za racionální. Vycházel přitom ze skutečnosti, že ostatní obchody, které žalobce uzavíral s nespojenými osobami, ať už s ostatními subjekty ve skupině, či se subjekty nezávislými, ztrátové nebyly a byly realizovány se ziskem. Společnost HYDRA GmbH vykazovala kladný provozní zisk (viz žalobcem necitovaná část bod [105] napadeného rozhodnutí).
69. Žalovaný rovněž uvedl, že nastavení prověřovaných transakcí neodpovídalo původně deklarované obchodní strategii. Připustil, že Směrnice OECD sice uvádí, že daňový poplatník, který se snaží vstoupit na nový trh, může mít dočasně vyšší náklady a tudíž i nižší zisk, než ostatní daňoví poplatníci působící na stejném trhu. V daném případě však žalobce vyšší náklady neměl, ale realizoval nižší příjmy, protože dosahoval záporné obchodní přírážky z důvodu jednostranně stanovených cen v rámci třístranných obchodů ve prospěch distributora, tedy sesterské společnosti HYDRA GmbH. Takže cena, za níž bylo v řízených transakcích obchodováno, nerefletovala reálné výrobní náklady žalobce.
70. Žalovaný tedy jasně odůvodnil, v souladu s Pokynem D-34 a Směrnicí OECD, proč dospěl k závěru, že se přístup žalobce k obchodování se společností HYDRA GmbH lišil od přístupu, jaký by se racionálně nabízel vůči nespojené osobě v běžných obchodních vztazích. Učinil tak v bodech 51 až 114 napadeného rozhodnutí způsobem, z něž je zřejmé, z jakých skutečností při tom vycházel. Rovněž v tomto rozsahu tedy dostal požadavkům přezkoumatelnosti rozhodnutí orgánu veřejné moci.
71. Žalovaný v souladu s požadavky důkazního řízení uvedl, že předmětem uvedených třístranných obchodů je klíčový zákazník BSH. Žalobce je přitom limitován katalogovými ceníky určenými pro třístranné obchody přes distributora HYDRA GmbH a prodejní ceny jsou sníženy o pevně stanovenou obchodní marži 11 %, která je určena distributorem HYDRA GmbH (viz Dokumentace přiměřenosti – Smlouva o zastupování, zpracovaná společností PNHR Dr. Pelka und Sozien GmbH). Lze tak přisvědčit názoru, že takovýmto jednostranným způsobem stanovená cena transakcí realizovaných mezi spojenými osobami nicméně žádným způsobem nereflexuje reálné výrobní náklady žalobce a nepřiznává mu žádnou odměnu za vykonávané výrobní funkce a nesení s nimi spojených rizik. Z toho pak lze dovodit, že cena transakcí realizovaných mezi spojenými osobami, tedy žalobcem a distributorem HYDRA GmbH, byla stanovena ve prospěch distributora, který si bez ohledu na ostatní okolnosti nárokoval odměnu ve výši 11 % z konečné prodejní ceny produktů a žalobci za tyto produkty hradil sjednanou cenu, která však nepokrývala náklady žalobce spojené s výrobou těchto produktů.
72. Napadené rozhodnutí nelze, na základě shora uvedeného, označit za nepřezkoumatelné. Krajský soud rovněž nemohl přisvědčit žalobní námitce, dle níže je napadené rozhodnutí nezákonné a to na základě níže uvedených důvodů.

c) Posouzení funkčně rizikových profilů

73. Žalobce vyslovil přesvědčení, že jako plnohodnotný výrobce, nese v rámci skupiny podniků HYDRA příslušná komplexní rizika, skutečně vykonává rozhodovací funkce ve vztahu k přijatým/neseným rizikům na základě relevantní analýzy informací, které jsou potřebné ke zhodnocení očekávaných negativních a pozitivních scénářů dopadů těchto rizik a jejich důsledků pro obchodní činnosti podniku. Rovněž provádí kontrolu nad riziky tím, že rozhoduje o přijetí daného rizika a také rozhoduje, zda a jak na riziko reagovat, například načasováním investic, povahou programů vývoje, návrhem marketingových strategií, nastavením úrovně výroby, nebo teritorialitou jednotlivých entit. K těmto procesům je vybaven patřičným personálním vybavením, managementem a finanční kapacitou. Žalovaný nicméně přikládá v rámci posuzovaných tzv. třístranných obchodních vztahů příliš vysokou míru rizik distributorovi HYDRA GmbH. V konkrétním vyjádření je to 39 % na straně společnosti HYDRA GmbH a 61 % na straně žalobce. Žalobce dle svého přesvědčení podstupuje v kontrolovaných zdaňovacích obdobích veškerá zásadní podnikatelská strategická, výrobní a prodejní rizika, přičemž o tržní riziko se „dělí“ se svou sesterskou distribuční společností HYDRA GmbH. V žádném případě dle žalobce tedy nedochází k tak razantnímu přenosu rizik spojených s prodejem výrobků v třístranných obchodech na společnost HYDRA GmbH, jak to tvrdí žalovaný.
74. Krajský soud při posouzení této námitky vycházel ze skutkových zjištění zachycených v daňovém spise. Z předložených sestav Kniha vydaných faktur 2017 a Data do výnosů 2017 – do června a do prosince, vyplývá že žalobce ve zdaňovacím období roku 2017 realizoval obchodní transakce, týkající se prodeje výrobků se spojenou osobu HYDRA GmbH v celkové hodnotě 89 866 549,94 Kč, jež byly zaúčtovány na stranu D účtů 601 a tvořily 19,19 % všech tržeb za výrobky účtů 601 – Vlastní výrobky celkem (konečný stav účtu k 31. 12. 2017 činil 468 363 932,88 Kč). Při použití procentuálního vyjádření výnosů 19,19 % se jednalo o výnosy ve výši 90 103 574,60 Kč ($469\,534\,000,00 \cdot 0,1919$). Vzhledem k tomu, že se jednalo o ztrátové transakce, zkoumal správce daně, zda obchodní transakce realizované se spojenou osobou odpovídají principu tržního odstupu. Třístranné obchody se týkaly pouze daňového subjektu, sesterské společnosti HYDRA GmbH a společnosti Bosch Siemens Hausgerate (dále také „BSH“). Společnost HYDRA GmbH prodávala v pozici zastoupení žalobce jeho vybrané výrobky vybraným zákazníkům na území Evropské unie (v praxi se jednalo o zákazníky ze skupiny BSH). Dle uzavřené smlouvy distributor HYDRA GmbH předem odsouhlasené výrobky od žalobce nakoupil a následně je vlastním jménem na vlastní účet prodal nezávislým zákazníkům ze skupiny BSH za předem dané katalogové ceny, které byly stanoveny pouze pro účely tohoto typu obchodů. Jakékoliv změny v obchodním provozu sesterské společnosti HYDRA GmbH vyžadovaly schválení žalobcem. Zákazník BSH poskytl společnosti HYDRA GmbH vždy roční odhad na množství výrobků dle typů, a pokud došlo v průběhu roku ke změně objemu objednávek, musela společnost HYDRA GmbH se zákazníkem její důvody vykomunikovat, změny si nejprve nechat odsouhlasit výrobcem - žalobcem a až pak tyto změny potvrdit zákazníkovi BSH. Stejný postup probíhal i v oblasti cenového nastavení. Přičemž jednání bylo za skupinu HYDRA vedeno distribuční společností HYDRA GmbH, která výrobní společnost - žalobce o vyjednávání pravidelně informovala s tím, že bylo ze strany této výrobní společnosti vyžadováno finální schválení cen. U nových výrobků odsouhlasila zákaznickou cenu společnost HYDRA GmbH nejprve s výrobní společností, tj. s žalobcem, a následně byly doplněny zákaznické ceny ve vzájemné smlouvě. Při realizaci spřízněných transakcí tak obě strany vycházely z metody ceny při

opětovném prodeji (metoda RPM). Žalobce společně s distribuční společností HYDRA GmbH zajišťoval v rámci skupiny HYDRA potřebné marketingové aktivity (účast na veletrzích a výstavách, marketingové předměty, katalogy, prospekty atp.). Zodpovědnost za tyto činnosti nesla dílem společnost HYDRA GmbH, a dílem žalobce, neboť se jednalo o jeho výrobky. HYDRA GmbH si reklamní předměty zajišťovala sama. Za kvalitu výrobků byl zodpovědný žalobce, který nesl výrobní funkci a s ní spojená rizika, a dále také riziko a náklady za vadné výrobky, za zpoždění dodávky. K tomuto účelu byl žalobce komerčně pojištěn. Vyřizování objednávek prováděly v praxi na společné on-line platformě jak distribuční společnost HYDRA GmbH, tak žalobce. Objednávky vložené zákazníky do objednávkového systému registrovaly obě společnosti, a to každá z titulu své funkce. HYDRA GmbH jako obchodník, který byl v pravidelném kontaktu se zákazníky a znal jeho potřeby a technické požadavky a daňový subjekt z pohledu výrobce, který zařazoval objednávky do svého výrobního plánu. Fyzicky byly výrobky dodány přímo od žalobce konečnému zákazníkovi. Náklady spojené s přepravou výrobků k zákazníkovi nesl žalobce. Odpovědnost za prodej výrobků byla v zásadě rozložena mezi obě zainteresované společnosti ze skupiny HYDRA. Rizika za zrušení objednávek či neodebrání objednaných výrobků nesl žalobce. Kontrola termínů dodávek a následně kontrola plateb byla prováděna primárně distribuční společností HYDRA GmbH, která byla v úzkém kontaktu jak se zákazníky, tak s žalobcem. Na základě těchto skutečností pak správce daně určil funkce, které společnost v transakci má a také rizika, která společnost v transakci podstupuje. Na základě této analýzy pak určil, jaké zásluhy měly obě společnosti účastníci se této transakce – podíl 61 % na straně žalobce a 39 % na straně společnosti HYDRA GmbH.

75. Krajský soud se s těmito názory, podrobně objasněnými na str. 21 rozhodnutí správce daně ze dne 11. 5. 2023, shoduje. Je totiž zřejmé, že žalobce se o jednotlivé funkce se společností HYDRA GmbH dělil a v rámci třístranných obchodů na ni byla částečně přenesena obchodní politika. Tím tato společnost nesla i úměrnou část tržního rizika. Bylo rovněž zřejmé, že společnost HYDRA GmbH měla na západních trzích silnější vyjednávací pozici. Byla tak v postavení distributora s rozšířenými funkcemi, jenž nese odpovědnost za rizika, která může řídit. Je v těsném kontaktu se zákazníky a je zavedeným a tradičním distributorem. Správce daně i žalovaný tak s ohledem na uvedené skutečnosti dostatečně odůvodnili svoje zjištění, že žalobce by měl mít přiřazeno 61 % ztráty z transakce a společnost HYDRA GmbH 39 % ztráty z transakce. Tyto údaje jsou dostatečně a přesvědčivě vyčísleny v tabulce obsažené na str. 21 rozhodnutí správce daně. Lze rovněž přisvědčit názoru, že společnost HYDRA GmbH se prostřednictvím P. M.-R. významně podílela na funkci výzkumu a vývoje a s ním souvisejícím rizikem. Zmíněný technik sbíral parametry pro nové výrobky ve spolupráci s BSH. Tato skutečnost je potvrzena další úvahou žalovaného, že tento projektant se poté u žalobce přímo podílel na vývoji nových kondenzátorů pro členy skupiny BSH v souladu se shromážděnými podklady a dohlížel na výsledek tohoto vývoje.
76. Krajský soud podotýká, že z daňového řízení, jak ostatně žalovaný upozornil, lze usuzovat, že reálná role společnosti HYDRA GmbH při realizaci příslušných třístranných obchodů překračovala typovou kategorii. Ve skutečnosti se žalobce o ony funkce se společností HYDRA GmbH dělil. V rámci třístranných obchodů na ni byla částečně přenesena cenová politika. Tím společnost HYDRA GmbH nesla i úměrnou část tržního rizika. Akvizice zákazníků byly žalobcem prováděny po dohodě s ní. Navenek, vůči zákazníkům, Za správnost vyhotovení: R. V.

vystupovala jako prodávající vlastním jménem (s čímž bylo spjato i potenciální riziko plnění a ručení). Navíc žalobce v rozhodném období neměl vlastní prodejní oddělení. Komunikaci se zákazníky ze skupiny BSH, péči o ně, domlouvání podmínek smluv a jejich přípravu, zpracování požadavků, či návrhů na nové výrobky a inovace, tak vyřizovala společnost HYDRA GmbH. Dále bylo zjištěno, že společnost HYDRA GmbH měla na západních trzích silnější vyjednávací pozici. To jednak vzhledem k orientaci západních (zejména německých) zákazníků na zavedené německé obchodníky. Dále pak proto, že se historicky jedná o přirozeného pokračovatele zavedené německé obchodní značky (dřívějšího výrobce Hydrawerke). Žalovaný trval na tom, a k tomuto závěru se lze přiklonit, že HYDRA GmbH v prověřovaných transakcích působila v postavení distributora s rozšířenými funkcemi, který v souladu s principem tržního odstupu nese odpovědnost za rizika, jež může řídit.

77. Na výsledku analýzy funkcí a rizik nic nemění ani poukaz na pojistnou smlouvu, uzavřenou s Českou podnikatelskou pojišťovnou, a.s. Jak existence oné pojistné smlouvy, kryjící škody zapříčiněné vadou výrobků, tak sama skutečnost, že za kvalitu výrobků obchodovaných v rámci třístranných obchodů, odpovídal žalobce, byly náležitě reflektovány v kategorii výroba. V té byl žalobci přidělen podíl funkcí a rizik ve výši 100 %. Pokud by tato pojistná smlouva měla pokrývat nejen toto dílčí výhradně žalobcem nesené riziko, resp. pokud by měla dopadat i na část rizik přiřazených společnosti HYDRA GmbH, logicky by na ni měla být alokována odpovídající část nákladů na z onoho titulu hrazené pojistné. Nic takového však z žalobcova účetnictví za příslušná zdaňovací období neplyne. Takže sama pojistná smlouva nesvědčí o tom, že by žalobce současně reálně nesl rizika náležející společnosti HYDRA GmbH.
78. Žalovaný přitom nikdy nepopíral, že žalobce disponoval vlastním útvarem výzkumu a vývoje. Pouze do svých závěrů promítl skutečnost, že v konkrétním rozsahu se na výzkumu a vývoji jeho výrobků zásadním způsobem (prostřednictvím konkrétního projektanta/technika) spolupodílela HYDRA GmbH, jak je tato skutečnost zachycena ve správním spise. Naproti tomu žalobce vykresluje úlohu pana P. M.-R. coby pasivního předavatele připomínek a poznatků. Lze souhlasit s názorem žalovaného, že narozdíl od výše shrnutých závěrů daňových orgánů žalobcem prezentované konkurenční stanovisko setrvalo v daňovém řízení toliko v rovině tvrzení.

d) Posouzení vhodnosti použité metody Profit Split

79. Dle žalobce správce daně a posléze i žalovaný nepoužili žalobcem prosazovanou metodu ceny při opětovném prodeji (metoda RPM). Žalobce ve shodě se Směrnicí OECD a Pokynem D-34 navrhoval ověřit stanovení převodních cen v kontrolovaných transakcích třístranných obchodů pomocí k tomuto účelu doporučené metody RPM, která vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od spojeného podniku (závislá cena) prodán nezávislému podniku (konečnému odběrateli), tato nezávislá cena je pak snížena o hrubou marži obvyklou u nezávislého srovnatelného prodejce.
80. Krajský k uvedené námitce uvádí, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu nelze pro stanovení referenčních cen bezesbytku vytvořit jednotný obecný algoritmus. Existuje více způsobů, jak tuto cenu určit, nicméně nesmí se tak dít svévolně (rozsudky ze dne 11. 1. 2024, č. j. 8 Afs 189/2020 127, a ze dne 15. 1. 2024, č. j. 5 Afs 100/2021 46). Na druhou stranu není přípustné, aby správce daně stanovil výši obvyklé ceny bez dalšího podle jím

preferované metody. Je povinen při postupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů přesvědčivě zdůvodnit, proč nebylo možné v konkrétní věci vycházet z metody porovnání reálně nezávislých transakcí, případně využít metodu preferovanou daňovým subjektem. Současně musí přesvědčivě obhájit použití jím zvolené metody. Konkrétní věcné argumenty ve prospěch zvolené metody pak podléhají přezkumu správními soudy stran jejich úplnosti a přesvědčivosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 472/2018 57, ze dne 14. 2. 2024, č. j. 6 Afs 393/2021 73, a ze dne 25. 7. 2024, č. j. 6 Afs 255/2023-58). Nelze souhlasit ani s námitkou neaplikovatelnosti rozsudku NSS ze dne 18. 10. 2021, č. j. 5 Afs 106/2019-50. Žalovaný nepopírá, že volba metody Profit Split nebyla mezi aktéry onoho případu předmětem sporu; ani v napadeném rozhodnutí netvrdil opak. Vzdor tomu, že otázka její volby netvořila jádro závěrů správních soudů, nesporně jde o rozsudek zachycující příklad situace, kdy byla právě metoda Profit Split v praxi bez výhrad aplikována. To navíc na skutkově srovnatelném základu dvojice spojených osob, z nichž jedna zajišťovala produkci výrobků a druhá jejich distribuci. Jelikož v daném rozsudku nebyla předmětem sporu otázka, zda osoba v pozici distributora jednala v mezích příkazů mateřské společnosti, nepředstavuje aplikační překážku, ani dílčí odlišnost v tom, že poměr oněch spojených osob nebyl sesterský (na rozdíl od judikatury rozebírané v bodech [26] a [27] tohoto vyjádření).

81. Z průběhu daňového řízení lze seznat, že ke změně metody pro stanovení referenčních cen oproti té, z níž vycházely dodatečné platební výměry, došlo v přímé reakci na podstatný vývoj zjištěného skutkového stavu, nastalý v důsledku doplnění dokazování ze strany žalobce, k němuž došlo až v odvolacích řízeních, předcházejících vydání autoremedurních rozhodnutí. Jasně to plyne z bodů [10] až [16], [84] a [93] napadeného rozhodnutí. Žalobci byl přitom poskytnut dostatečný prostor pro reakci na nastalý vývoj právního posouzení. S aplikací metody Profit Split a jejím výsledkem byl seznámen ve výzvách k doplnění odvolání ze dne 3. 3. 2023, č. j. 274767/23/2713-60564-609742, a č. j. 274825/23/2713-60564-609742. Zachována mu byla též možnost brojit proti její aplikaci řádným opravným prostředkem.
82. Krajský soud se ve shodě s názorem žalovaného konstatuje, že správce daně provedl v rámci metody Profit Split analýzu zásluh v souladu s kapitolou C.3.2.1 Směrnice OECD, potažmo bodem 3.2.2. Pokynu GFŘ D-34, a rozdělil tak celkovou ztrátu z posuzované transakce na základě množství a významu funkcí vykonávaných každým podnikem, a to dle analýzy funkcí a rizik včetně přihlédnutí k majetku (know-how a fixnímu kapitálu výrobce). Metoda Profit Split se snaží vyloučit dopad zvláštních podmínek stanovených v rámci řízené transakce na zisku/ztrátě, a to způsobem rozdělení zisku/ztráty tak, jak by se dalo očekávat, že budou rozdělovány v nezávislé transakci. Hlavní stránkou této metody je to, že nabízí výpočet transferové ceny pro vysoce integrované činnosti, jako je tomu také v tomto případě, pro něž nejsou jednostranné metody vhodné. Tato metoda se využívá také v případě, že obě strany transakce mají pro danou transakci hodnotný a jedinečný přínos. V projednávané věci je to u žalobce know-how v podobě výsledků výzkumu a vývoje, vlastnictví loga a obchodní značky, zkušeností se strategickým rozhodováním a logistikou, a u sesterské společnosti HYDRA GmbH je to know-how spojené s odbornou znalostí problematiky v oboru a dále to jsou kontakty, konkrétně se znalostí požadavků skupiny klienta BSH a významná účast na výzkumu a vývoji. Další stránkou této metody je, že bere v úvahu specifické skutečnosti sdružených podniků, které nejsou u nezávislých podniků, přičemž je stále založena na principu tržního odstupu. Pozitivní je rovněž
Za správnost vyhotovení: R. V.

pravděpodobnost, že některá ze stran, která se účastní transakce, získá extrémní nebo nepravděpodobný zisk, a to díky tomu, že se hodnotí obě strany transakce.

83. Z průběhu daňového řízení dále vyplynulo, že správce daně získal finanční údaje pro stanovení kumulovaných zisků/ztrát (jejichž věrohodnost není zpochybňována) ze Zprávy SRN. Postup výpočtu transferové ceny pomocí metody Profit Split je uveden na str. 20-22 rozhodnutí o odvolání 2017 a na str. 20-22 rozhodnutí o odvolání 2018. S těmito závěry se krajský soud ztotožňuje. Celkový zisk/ztráta je na základě analýzy zásluh rozdělen mezi spojené podniky, které se na nezávislé transakci podílejí. Alokační klíč je založen na zásluhách. Při jeho sestavování provedl správce daně funkční a rizikovou analýzu a určil funkce, které společnost v transakci má a také rizika, které společnost v transakci podstupuje. Prostřednictvím této analýzy správce daně určil, jaké zásluhy měly obě společnosti, které se této transakce účastnily.
84. Nelze souhlasit s názorem žalobce, že správce daně docházel opakovaně ke zcela rozdílným závěrům, z čehož dovodil, že správcem daně uplatněné metody stanovení převodních cen nejsou aplikovány správně.
85. Jak již bylo shora konstatováno, správce daně za nevhodnější metodu ke stanovení převodních cen žalobce považoval metodu TNMM, následně až v rámci odvolacího řízení žalobce vyčíslil, s odkazem na prvotní doklady, i náklady, které nesouvisí s kontrolovanými třístrannými obchody. Správce daně proto posléze při výpočtu převodních cen zohlednil žalobcem prokazané náklady nesouvisící s třístrannými obchody. Poté dne 9. 1. 2023 se žalobce písemně vyjádřil k otázkám uvedeným v protokolu o ústním jednání č. j. 1872581/22/2713-60564-609184. Toto podání obsahovalo mj. Zprávu SRN. Na základě skutečností sdělených žalobcem provedl správce daně upřesnění funkční a rizikové analýzy a na základě výsledků této analýzy poté přistoupil ke zjištění ceny obvyklé za zdaňovací období 2017 a 2018 za použití transakční metody Profit Split. Lze tak přisvědčit názoru žalovaného, že správce daně nedospěl ke změně metody stanovení převodních cen ze své libovůle, nýbrž na základě žalobcem dodatečně poskytnutých vyjádření a důkazních prostředků v rámci odvolacího řízení.
86. Lze tedy ve shodě s názorem žalovaného uvést, že na základě provedené funkční a rizikové analýzy bylo prokázáno, že se v případě společnosti HYDRA GmbH v rámci posuzovaných transakcí nejedná o nízkorizikového distributora, ale o smluvního distributora s rozšířenými funkcemi a s nimi souvisejícími riziky. Nelze souhlasit s názorem žalobce, že společnost HYDRA GmbH je „pouze jednoduchá smluvní distribuční a zprostředkovatelská společnost“. Bylo nepochybně zjištěno, že žalobce v předmětných transakcích prodeje výrobků prostřednictvím sesterské společnosti HYDRA GmbH jako distributora nenese komplexní funkce, neboť sesterská společnost HYDRA GmbH se stejnou měrou podílí na funkci odbytu a nese rizika spojená s prodejem výrobků (tj. sjednávání zakázek, cenová strategie, výrobní sortiment, marketing, prodej výrobků zákazníkům, prodejní činnosti, garance, reklamace, financování). Společnost HYDRA GmbH tak nese částečně i tržní a cenové riziko a funkci výzkumu a vývoje. Žalovaný v této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 18. 10. 2021, č. j. 5 Afs 106/2019-50, potvrdil použití metody Profit Split v případě obdobných transakcí mezi výrobcem a distributorem. Daná judikatura tedy potvrzuje, že právě tato metoda je v praxi využívána, i když lze přisvědčit žalobci, že se na volbě této

metody zúčastněné strany dohodly, což samozřejmě judikatorní význam v projednávané věci snižuje.

87. Žalovaný ve vazbě na shora uvedené pak důvodně uvádí, že žalobce pouze konstatuje skutečnosti ohledně provedené daňové kontroly německou daňovou správou, ze kterých je však zřejmé, že také on s nimi a s nastavením předmětných převodních cen fakticky nesouhlasí. Žalobce na jedné straně přiznává rozpor ve funkčním a rizikovém profilu distributora popsáném ve Zprávě SRN, avšak současně trvá na tom, že je plnohodnotný výrobce, ačkoliv tomu odporuje skutečný funkční a rizikový profil obou stran transakce zjištěný správcem daně na základě skutečně vykonávaných činností a reálné možnosti žalobce a spojené osoby HYDRA GmbH v předmětných řízených transakcích zcela konkrétní rizika řídit.
88. Krajský soud ve shodě s názorem správce daně a potažmo žalovaného shrnuje, že žalobce v předmětných transakcích prodeje výrobků prostřednictvím sesterské společnosti HYDRA GmbH jako distributora nenese komplexní funkce, neboť nenese funkci odbytu a odbytové funkce a rizika spojená s prodejem výrobků nese tato spojená osoba – sjednávání zakázek, cenová strategie, výrobní sortiment, marketing, prodej výrobků zákazníkům, prodejní činnosti, garance, reklamace, financování. Uvedená sesterská společnost tedy nese částečně i tržní cenové riziko. Žalovaný tak důvodně vyvrátil názor žalobce, že by důsledky cen sjednaných s konečným nezávislým odběratelem měl nést pouze žalobce.
89. Lze se přiklonit k názoru žalovaného, že „V případě alokace zisku či ztráty v režimu metody Profit Split hraje významnou roli identifikace původu jejich vzniku. Pro tyto účely počítá zvolená metoda s provedením tzv. analýzy zásluh, definované v části C.3.1.1 Směrnice OECD a bodě 3.2.2. Pokynu D-34. Při ní je vycházeno z celkového zisku či ztráty spojených osob ze závislých transakcí, bez ohledu na to, kde je vykazován. Ten je pak v souladu s výsledkem analýzy funkcí a rizik rozdělen mezi spojené osoby v míře, v níž se na závislých transakcích podílely. Přesně tak bylo postupováno v projednávané věci. Jak žalovaný sumarizoval v bodě [87] napadeného rozhodnutí, správce daně provedl analýzu zásluh, při níž rozdělil celkovou ztrátu z posuzované transakce na základě množství a významu funkcí vykonávaných žalobcem a společností HYDRA GmbH, a to dle analýzy funkcí a rizik včetně přihlédnutí k majetkové sféře (přesněji k know-how a fixnímu kapitálu výrobce). Ze Směrnice OECD ani Pokynu D-34 nevyplývá, že měl být poměr rozdělení zisku či ztráty jakkoli dále korigován nad rámec výsledku analýzy funkcí a rizik. Formuluje-li žalobce myšlenku, že by vzniklá ztráta měla být při aplikaci metody Profit Split „přidělena“ pouze jemu, straně, která kontroluje a řídí tržní/cenové riziko, které ji mělo způsobit, jde o názor mylný. Odvolává-li se v tomto směru na odst. 1.61 až 1.65 Směrnice OECD, jde o neúměrně extenzivní interpretaci jejich obsahu. Na daném místě se Směrnice OECD zabývá výhradně problematikou samotného přiřazení rizik jednotlivým spojeným osobám, které se podílejí na řízených transakcích. Nijak se při tom, na rozdíl od daňovými orgány aplikované části C.3.1.1, nevěnuje metodice rozdělení zisku či ztráty mezi ně. Závěry, které se na oněch odstavcích žalobce pokouší vystavět, nenacházejí oporu v jejich textu a zcela se vymykají jejich smyslu a účelu. I kdyby pak mělo být žalobci dáno za pravdu, ani tehdy by se za osobitého skutkového stavu věci nestal „nositel“ 100 % vzniklé ztráty. Dle provedené analýzy funkcí a rizik se totiž dílčí tržní riziko nesené v souvislosti s prověřovanými transakcemi dělilo v poměru 70 % na straně žalobce a 30 % na straně společnosti HYDRA GmbH, celkový poměr rizik spadající do kategorie cenových pak činil 56

% na straně žalobce a 44 % na straně společnosti HYDRA GmbH (viz str. 21 autoremedurních rozhodnutí).“

90. Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že by vzniklá ztráta měla být při aplikaci metody Profit Split přiznána pouze jemu s ohledem na původ ztrátovosti prověřovaných transakcí v dopadech tržního rizika souvisejícího s celkovou situací na trhu (údajný pokles poptávky a tlak na snížení cen). Takový požadavek neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu. Jak vyplývá z bodů [103] až [105] napadeného rozhodnutí, žalobce neprokázal, že by vzniklá ztráta, v rozhodné době se omezující výhradně na obchody se společností HYDRA GmbH, měla skutečně původ v situaci nastalé nezávisle na jeho vůli – objektivně panující na trhu.

e) Posouzení příčin negativního ekonomického vývoje žalobce – vliv ekonomických a tržních podmínek

91. Dle žalobce měly na negativní ekonomický vývoj, včetně realizace přechodně ztrátových třístranných obchodů v kontrolovaných letech, vliv především ekonomické a tržní podmínky. Jednalo se především o naplnění přirozených negativních podnikatelských rizik, se kterými se skupina HYDRA dlouhodobě vyrovnává, a to pokles objednávek produktů, neodebrání vyrobených výrobků, tlak na snížení ceny, naplnění kurzových rizik atd. Na základě ekonomického vývoje přijala skupina HYDRA prostřednictvím žalobce jako svého strategického článku podnikatelskou strategii zachování výroby kondenzátorů v nejvyšším možném rozsahu, a krýt tímto vynakládané výrobní režie a přečkat takto ekonomicky nepřívětivé období, a to právě s využitím obrátově největšího distributora, a to společnosti HYDRA GmbH.
92. Původcem finanční ztráty z posuzovaných obchodů byla proto pouze rizika plynoucí z cenového vyjednávání a tržní rizika související s celkovou situací na trhu, která musel žalobce nést jako plnohodnotný výrobce. Distributorovi, sesterské společnosti Hydra GmbH, není dle žalobce přičitatelná ta část ztráty, která plyne z rozhodnutí samotné skupiny HYDRA, resp. žalobce, jako její strategické entity, týkající se především prodejních cen výrobků prodávaných v rámci tzv. třístranných obchodů.
93. Ve vazbě na shora uvedené krajský soud ve shodě s názorem žalovaného konstatuje, že tvrzení žalobce, že musí nést jako jediný plnohodnotný, strategický článek skupiny HYDRA přirozená podnikatelská rizika (pokles objednávek produktů, neodebrání vyrobených produktů, tlak na snížení cen, kurzové ztráty) nelze považovat za objektivní. Riziko spojené s neodebráním vyrobených výrobků a poklesem objednávek není rizikem pouze žalobce, ale jedná se rovněž o riziko distributora, který sjednává a podepisuje smlouvy s konečnými zákazníky. Stejně tak tvrzení žalobce o negativním ekonomickém vývoji nekonvenují tomu, co zveřejnil ve výročních zprávách za rok 2017, 2018, kde uvedl: „Celosvětový hospodářský růst měl také v roce 2017 pozitivní vliv na obor elektro v Evropě, což zase vedlo k vyšším potřebám u našich zákazníků. V roce 2017 jsme zaznamenali nárůst obrátu v porovnání s předchozím rokem, jelikož jednak vzrostla potřeba u velkých zákazníků z oblasti domácích spotřebičů a kompresorů a jednak se podařilo zvýšit podíly dodávek u jednotlivých zákazníků. Cíl obrátu pro rok 2017 v měně české koruny se pohybuje lehce pod rozpočtem, přičemž cíl obrátu v euro byl splněn. Podíl exportu činí cca 98 %, přičemž největší obrát byl zaznamenán v eurové měně a tím může mít změna směnného kurzu koruny vůči euru na celkový výsledek velký vliv, k čemuž došlo ve druhé polovině roku 2017. Plánovaná

čísla výroby v kusech (21,1 milionů kusů) byla překročena přibližně o 1,9 mil. kusů. Všechny stanovené cíle v oblastech kvality byly splněny. Všechny zákaznické zakázky byly realizovány. Díky školením personálu a optimalizaci procesů byl snížen počet zmetků. Využití strojů během roku bylo v průměru na 65 %. Některé stroje byly využity na 92 %, některé méně. V roce 2018 dosáhla HYDRA a.s. čistého obrátu 457 415 tisíc CZK. Nezaznamenali jsme již růst tržeb jako v předešlých dvou či třech letech, zaznamenali jsme mírný pokles. V roce 2018 vyrobila HYDRA a.s. 19.285.907 kusů kondenzátorů. Oblast výroby kopírovala oblast prodeje s mírnými odchylkami. V oblasti reklamací či kvality dodávaných výrobků HYDRA a.s. v roce 2018 nezaznamenala žádné nestandardní výkyvy a pokračovala v dodávkách bez reklamací“.

94. Žalovaný následně důvodně upozornil, že tento popis ekonomického vývoje žalobce není v rozporu s údaji zveřejňovanými Českým statistickým úřadem na internetových stránkách www.czso.cz, dle kterých byl v letech 2017 a 2018 vývoj ekonomiky velice příznivý. HDP v roce 2017 dosáhl 4,5 %, v roce 2018 vzrostl o 2,9 %. Meziroční růst HDP zrychlil v porovnání s rokem 2016 i v Evropské unii. V kontrolovaných zdaňovacích obdobích realizoval žalobce se ztrátou pouze obchodní transakce uskutečněné se spojenou osobou HYDRA GmbH, ostatní transakce, které žalobce v tomto období realizoval, ať už s ostatními subjekty ve skupině či se subjekty nezávislými, byly realizovány se ziskem. V případě, že by žalobcem uváděná negativní podnikatelská rizika měla skutečně vliv na jím vykázanou ztrátu z transakcí uskutečněných se sesterskou společností HYDRA GmbH, musela by mít tato negativní podnikatelská rizika dopad i na transakce realizované s ostatními subjekty, k čemuž však nedošlo.
95. Z daňového řízení je dále zřejmé, že žalobce předložil správci daně Dokumentaci převodních cen za skupinu HYDRA 2017-2018. V ní v kapitole Ekonomické okolnosti a obchodní strategie k otázce podnikatelské strategie vyzdvihl jako prioritu rozvíjení a využití růstových příležitosti k posílení tržní pozice, udržení a rozšíření technologické vyspělosti na světových trzích kondenzátorů a zajištění solidní návratnosti kapitálu pro akcionáře.
96. Žalovaný k tomu připomněl, že se jedná o odlišnou strategii, než kterou žalobce uvedl v odvolání, a to, že vzhledem k podmínkám tehdejšího negativního ekonomického vývoje přijala skupina HYDRA prostřednictvím svého strategického článku – žalobce podnikatelskou strategii zachování výroby kondenzátorů v největším možném rozsahu, a krytí tímto vynakládané náklady výrobní režie a přečkat takto ekonomicky nepřívětivé období, a to právě s využitím obrátově největšího distribučního kanálu, kterým jsou tzv. třístranné obchody přes společnost HYDRA GmbH. Dle tvrzení žalobce se jednalo o podnikatelskou strategii snahy uhájit trh/tržní podíl na celosvětovém trhu s výrobou kondenzátorů do budoucna s tím, že je po určitou dobu možné realizovat vyšší náklady, a tedy rovněž nižší zisk než ostatní daňoví poplatníci působící na stejném trhu, což je dle žalobce akceptováno Směrnicí OECD.
97. K tomu žalovaný uvedl, a krajský soud se s těmito závěry ztotožňuje, že Směrnice OECD sice uvádí, že daňový poplatník, který se snaží vstoupit na nový trh či rozšířit (nebo uhájit) svůj tržní podíl, může mít dočasně vyšší náklady (například z důvodu počátečních nákladů či zvýšené marketingové činnosti), a může mít tedy nižší zisk než ostatní daňoví poplatníci působící na stejném trhu. V daném případě však žalobce neměl vyšší náklady, ale realizoval nižší příjmy, protože dosahoval záporné obchodní přírážky z důvodu jednostranně stanovených cen v rámci třístranných obchodů ve prospěch distributora, tj. sesterské

společnosti HYDRA GmbH. Jednání stran transakce tedy nebylo v souladu se zamýšlenou obchodní strategií. Předmětem uvedených třístranných obchodů je klíčový zákazník BSH, kterému je věnována nadstandardní pozornost jak žalobcem tak i společností HYDRA GmbH. Žalobce je limitován katalogovými ceníky určenými pro třístranné obchody přes distributora HYDRA GmbH a prodejní ceny jsou sníženy o pevně stanovenou obchodní marži 11 %, která je určena distributorem HYDRA GmbH. Tímto způsobem je stanovena cena transakcí realizovaných mezi spojenými osobami, nicméně žádným způsobem nereflakuje reálné výrobní náklady žalobce a nepřiznává mu žádnou odměnu za vykonávané výrobní funkce a s nimi spojená rizika.

98. Z takto naznačené skutkové stavu pak lze dovodit, že cena transakcí realizovaných mezi spojenými osobami, tedy žalobcem a distributorem HYDRA GmbH, byla stanovena výhradně ve prospěch distributora, který si bez ohledu na ostatní okolnosti nárokuje odměnu ve výši 11 % z konečné prodejní ceny produktů a žalobci za tyto produkty hradí sjednanou cenu, která nepokrývá náklady žalobce spojené s výrobou těchto produktů.
99. Nelze přitom odhlédnout od toho, že žalobce v rámci daňové kontroly předložil správci daně pouze ceníky 2017, 2018 ke smlouvě o zastoupení mezi žalobcem a společností HYDRA GmbH, které obsahují položky zákazník (BSH Španělsko, BSH Polsko, BSH Německo), typ, popis, prodejní cena BSH, případně platební a dodací podmínky. Tyto ceníky byly podepsány za žalobce místopředsedou představenstva p. J. a za sesterskou společnost HYDRA GmbH p. H., která byla zároveň předsedkyní představenstva žalobce. Předmětné ceníky byly přílohou smlouvy o zastoupení, která byla uzavřena v roce 2005 mezi žalobcem (v roce 2005 obchodní firma AEG Components s.r.o.) a sesterskou společností HYDRA GmbH (v roce 2005 obchodní firma CC Components Consultants GmbH). Přitom společnost BSH vyrábí ve 39 závodech v Evropě, USA, Latinské Americe, ale pouze v případě filiálek v Německu, Polsku a Španělsku se výrobky dodávaly v systému „nevýhodných“ třístranných obchodů, aniž by byl znám důvod této transakce. Žalobce dodává např. pro BSH Čína napřímo. Navíc skutečnost, že třístranné obchody byly pro žalobce nevýhodné, podporuje i vyjádření pana K. do protokolu o ústním jednání ze dne 5. 1. 2022: „V roce 2020 byla skupina transformována a obchodní oddělení bylo z části přesunuto z GmbH do a.s. Důvodem byla restrukturalizace činností v rámci skupiny. Na konci roku 2020 BSH akceptovala tuto změnu uspořádání činností, protože i oni se zrestrukturalizovali a přešli na centrální nákup. Na základě toho došlo i k transformaci skupiny HYDRA, kdy a.s. odkoupila podíly GmbH a z GmbH se stala dcera. BSH v této souvislosti souhlasila s ukončením třístranných obchodů, tzn., že již nevyžaduje účast německého distribučního partnera“.
100. Krajský soud tak ve světle shora uvedeného považuje za správné hodnocení žalovaného, dle něhož „Opakující se ztráty po přiměřené období mohou být v některých případech vysvětleny podnikatelskou strategií, která stanovuje obzvláště nízké ceny s cílem proniknout na trh. Avšak obzvláště nízké ceny lze předpokládat pouze po omezenou dobu, s konkrétním cílem zvýšení zisků v dlouhodobém horizontu. Překračuje-li cenová strategie přiměřené období, může být vhodné upravit převodní ceny. Bývalý prokurista pan Kousal ve svém vyjádření dále uvedl: „Počítali jsme i s variantami, že bychom ukončili spolupráci s BSH, protože s ní nebylo možné sjednat navýšení cen. Pravidelně se přepočítávala ekonomická výhodnost třístranných obchodů, ovšem s výsledným závěrem, že je stále pro skupinu HYDRA výhodnější v těchto obchodech setrvat“.

101. Lze tedy shrnout, že žalobce uspokojivě nedoložil zjištěný rozdíl cen ve výši 9 110 259,04 Kč a ve výši 6 786 767,69 Kč mezi cenami sjednanými mezi ním a sesterskou společností HYDRA GmbH a cenami, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami za stejných či obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
102. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí řádně vypořádal se všemi žalobními námitkami a krajský soud se s jeho závěry ztotožňuje. Napadené rozhodnutí tak lze označit za zákonné.

VI. Závěr a náklady řízení

103. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
104. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývalo, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

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.

Hradec Králové 30. července 2026

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: R. V.