

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Aisan Industry Czech, s.r.o.**, se sídlem Průmyslová 2727, Louny, zastoupen JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 10. 2019, č. j. 15 Af 105/2015 - 80,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 6. 10. 2015, č. j. 32595/15/5200-11431-711360, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 7. 2014, č. j. 1716995/14/2509-05303-108737. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2011 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši 11 897 090 Kč a současně mu sdělil penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 2 379 418 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, který ji zamítl rozsudkem ze dne 30. 10. 2019, č. j. 15 Af 105/2015 - 80.

[3] Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný dostatečně prokázal a tedy unesl důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro úpravu základu daně žalobce podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalovaný si podle názoru krajského soudu stanovil správnou premisu, že cena sjednaná mezi žalobcem a spojenými osobami (konkrétně nulová kompenzace nepřiměřených rizik nesených žalobcem) se liší od ceny, která by byla sjednaná mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek (výše kompenzace nezbytná k tomu, aby nespojená osoba nesla obdobná rizika smluvního výrobce jako žalobce). Klíčovým důkazem, který podporuje tuto premisu, byla podle krajského soudu zpráva o převodních cenách za roky 2010 a 2011, kterou pro žalobce zpracovala společnost KPMG Česká republika s.r.o. v lednu 2013 (dále jen „původní zpráva o převodních cenách"). S obsahem této zprávy pak korespondují dohody o provizích uzavřené mezi žalobcem a jeho sesterskými společnostmi Aisan Corporation Europe S. A. (dále jen „ACE") a Aisan Corporation of America (dále jen „ACA") a e-mailová komunikace mezi ACE a odběratelem Renault ohledně cílů Renaultu pro rok 2011 a mezi ACE a společností Toyota Motor Europe NV/SA o úpravách cen pro rok 2011.

[4] Žalovaný v průběhu odvolacího řízení seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a právním názorem, který v dané věci hodlá zastávat, a tím bylo podle názoru krajského soudu přesunuto důkazní břemeno na žalobce v souladu se zákonem. Podle krajského soudu žalovaný tímto postupem rovněž vysvětlil žalobci způsob, na jehož základě potvrdil výši doměrku, resp. z jakého důvodu zůstává výše doměrku stejná, aniž by provedl dokazování nezbytné pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobce podle krajského soudu nebyl schopen předložit důkazní prostředky, které by prokázaly jím tvrzené skutečnosti, a proto se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného i správce daně v tom, že aktualizovaná zpráva o převodních cenách za roky 2010 a 2011 z prosince 2013 (dále jen „aktualizovaná zpráva o převodních cenách") je účelovým důkazním prostředkem, který byl vytvořený s cílem zabránit doměření daně tak, jak bylo žalobci nastíněno při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění.

[5] Na základě uvedených důkazů a vzhledem k odmítnutí aktualizované zprávy o převodních cenách jako účelové dospěl krajský soud k závěru, že žalobce měl být kompenzován za svou „hypotetickou službu" spočívající v realizaci ztrátové výroby ve prospěch nadnárodní skupiny Aisan, za kterou by byl nezávislý podnik, v případě její realizace, dostatečně kompenzován. Zvýšení základu daně správcem daně o 61 080 700 Kč na základě rozdílu mezi dosaženým provozním ziskem - 3,26 % a provozní ziskovostí 1,26 % (minimální hodnota ze ziskového rozpětí srovnatelných subjektů) bylo podle krajského soudu oprávněné.

[6] Žalobní námitky ohledně konkrétního shledání porušení pravidel převodních cen, absence tržního srovnání a stanovení referenční ceny vyhodnotil krajský soud jako nedůvodné, jelikož se tyto námitky míjí s podstatou toho, na základě jakých skutečností byla žalobci doměřena daň z příjmu právnických osob. Podle krajského soudu totiž není podstatné stanovení cen jednotlivých výrobků, nýbrž celkové nastavení fungování žalobce v rámci skupiny Aisan v pozici smluvního výrobce nesoucího nepřiměřená rizika, která nebyla kompenzována. Stanovit referenční cenu a analyzovat jednotlivé transakce nebylo namístě, pokud zapojením žalobce do skupiny Aisan byly zkresleny veškeré prodeje jeho

výrobků spojeným i nespojeným osobám. Z čehož za daných podmínek podle krajského soudu vyplývá, že nelze hovořit o extenzivní aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, pokud je toto ustanovení v tomto případě aplikováno jak na transakce se spojenými osobami, tak i s nespojenými.

[7] Krajský soud vyhodnotil jako nedůvodnou i žalobní námitku, že správce daně i žalovaný rezignovali na zjišťování skutkového stavu, když posoudili, že žalobce vystupoval jako smluvní výrobce s omezenými funkcemi a nesl rizika, která mu nepříslušela, aniž by obsahem daňového spisu byl jakýkoliv důkazní prostředek, který by toto tvrzení prokazoval. V této souvislosti krajský soud označil původní zprávu o převodních cenách jako relevantní důkazní prostředek, který je plně v souladu se zákonem. Krajský soud také odmítl, že by se daňové orgány dopustily žalobcem tvrzeného nesprávného, neúplného či selektivního hodnocení důkazních prostředků. Současně krajský soud nesouhlasil, že by se žalovaný odmítl zabývat podklady předloženými v odvolacím řízení.

[8] K námitce nepřezkoumatelnosti, kterou žalobce spatřoval v tom, že se daňové orgány bez racionálního zdůvodnění blíže nevěnovaly novým skutečnostem a důkazům uvedeným v aktualizované zprávě o převodních cenách, se krajský soud vyjádřil tak, že ji nepovažuje za důvodnou, jelikož žalovaný jasně vysvětlil na straně 28 svého rozhodnutí, z jakého důvodu nebral v potaz údaje plynoucí z předmětné zprávy. Obdobně se vyjádřil krajský soud i k další námitce nepřezkoumatelnosti, která se týkala nepřehledného a tudíž nepřezkoumatelného popisu nashromážděných podkladů ve zprávě o daňové kontrole. Zde krajský soud poukázal na to, že v napadeném rozhodnutí byly jednotlivé podklady popsány přehledně a přezkoumatelně, čímž byl domnělý nedostatek zprávy o daňové kontrole napraven.

[9] Podle krajského soudu nebyl žalovaný povinen zohlednit ziskovosti žalobce v pozdějších letech při stejně nastavených podmínkách. K tomu krajský soud poznamenal, že předmětem daňové kontroly bylo zdaňovací období roku 2011 a daňovým orgánům nepříslušelo odhadovat, na základě jakých podkladů a skutečností byl stanoven výsledek hospodaření a co jej ovlivnilo. Případný příznivý vývoj v následujících obdobích nelze podle názoru krajského soudu přijmout jako důvod pro akceptování záporné provozní ziskovosti žalobce v roce 2011, která byla prokazatelně způsobena tím, že žalobce nesl rizika, která nemohl ovlivnit, aniž mu to bylo kompenzováno.

[10] Provedení navrženého znaleckého posudku ohledně určení funkčního a rizikového profilu žalobce posoudil krajský soud jako nadbytečné, jelikož považoval za zcela dostačující určení tohoto funkčního a rizikového profilu na základě původní zprávy o převodních cenách, kterou jako důkaz předložil sám žalobce již v průběhu daňové kontroly.

III.

[11] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu v zákonné lhůtě obsáhlou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[12] Stěžovatel má za to, že krajský soud pochybil, pokud vycházel z chybného hodnocení důkazů provedeného správcem daně, rezignoval na přezkoumání správnosti zjištěného skutkového stavu a dogmaticky převzal východiska uvedená v původní zprávě o převodních cenách namísto aktualizované zprávy o převodních cenách, která byla neoprávněně a bez dostatečného odůvodnění odmítnuta jako účelově vytvořený důkazní prostředek. Původní zpráva o převodních cenách, kterou krajský soud označil za klíčový důkaz, je podle stěžovatele přitom v rozporu se skutkovým stavem, a nemůže proto sloužit jako podklad pro správné stanovení daně. Uvedeným postupem došlo k porušení několika základních zásad správy daní a daňového řízení, zejména pak zásady materiální pravdy a zásady volného hodnocení důkazů. Z toho pak vyplynul mylný názor krajského soudu, že stěžovatel je zcela závislou spojenou osobou v pozici smluvního výrobce.

[13] Stěžovatel je přesvědčen, že žalovaný jeho případ nesprávně posoudil. Skutečnosti, na kterých žalovaný a v návaznosti na něj i krajský soud staví svůj závěr o existenci vztahu mezi spojenými osobami, nevyplývají z obsahu spisu. Naopak je zjevné, že žalovaný ani krajský soud nečiní rozdíl mezi transakcemi realizovanými se spojenými osobami a s osobami nespojenými. Stejně tak žalovaný i krajský soud rezignovali na řádné hodnocení důvodů, pro které vznikla v prověřovaném zdaňovacím období stěžovateli ztráta a které je třeba podle příslušné evropské legislativy brát v úvahu. Tento nedostatek v hodnocení provedeném žalovaným a následně krajským soudem je pro daný případ zásadní i ve světle toho, že ačkoli u stěžovatele v následujících letech nedošlo ke změně metody tvorby převodních cen, stěžovatel v těchto letech dosáhl významných zisků. Krajský soud rovněž nesprávně připustil, že není podstatné, která ze spojených osob měla stěžovateli poskytnout kompenzaci rizik, které by nezávislý subjekt netoleroval. Podle stěžovatele tak nebyl identifikovaný závazkový vztah smluvní výroby a tudíž ani neexistoval titul pro doměření daně z hlediska převodních cen. Krajský soud dále podle stěžovatele nesprávně interpretoval rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 12. 2015, č. j. 30 Af 122/2013 - 73, který se zabýval obdobnou problematikou, tj. hypotetickou službou ze strany daňového subjektu nadnárodní skupině osob. Z tohoto rozsudku vyplývá, že bylo na správci daně, aby prokázal, že určitá spojená osoba uložila stěžovateli podmínky prodeje lišící se od podmínek, které by byly sjednány mezi podniky nezávislými. V případě stěžovatele správce daně takovou skutečnost neprokázal, ačkoliv měl k dispozici komplexní dokumentaci obchodních vztahů včetně sjednaných cen a dokumentace cenových vyjednávání.

[14] Stěžovatel má za to, že shromážděné důkazy svědčí ve prospěch jeho tvrzení a vyvrací tak závěry učiněné žalovaným a aprobované krajským soudem. Žalovaný tak neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů na případ stěžovatele a krajský soud měl z tohoto důvodu žalobou napadené rozhodnutí zrušit.

[15] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil jak napadený rozsudek krajského soudu, tak i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, s jehož závěry se plně ztotožnil. Žalovaný odmítl tvrzení stěžovatele o nesprávném hodnocení celého případu krajským soudem, které mělo být podle něj způsobeno mechanickým převzetím skutkových zjištění tak, jak je ve svém rozhodnutí prezentoval žalovaný a ve správě o daňové kontrole správce daně. Žalovaný konstatoval, že správní orgány řádně zjistily skutkový stav věci. Důkazní prostředky předložené stěžovatelem na základě výzvy správce daně a v rámci daňové kontroly potvrdily závěry správce daně o jeho postavení smluvního výrobce, které přímo vyplývají i z původní zprávy o převodních cenách z ledna 2013. Žalovaný v této souvislosti poukázal na to, že až po roce od doložení původní zprávy o převodních cenách stěžovatel předložil aktualizovanou zprávu o převodních cenách s výrazně pozměněným funkčním a rizikovým profilem (stěžovateli byl nově připisován větší rozsah funkcí a byl označen za licencovaného smluvního výrobce, který se svým funkčním a rizikovým profilem blíží více plnohodnotnému výrobci), který však neodpovídal předloženým důkazním prostředkům. Stěžovatel na podporu této změny nedoložil žádné jiné skutečnosti. Shora uvedené tak podle názoru žalovaného svědčí o účelovosti vypracování aktualizované zprávy o převodních cenách. V daňovém řízení bylo prokázáno, že cena služby sjednaná mezi stěžovatelem a jeho mateřskou společností Aisan Industry Co., Ltd. se sídlem v Japonsku (dále jen „Aisan JP“) je rozdílná od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných obchodních podmínek. Tato ztráta však nebyla stěžovateli nijak kompenzována, když tyto kompenzace představuje ohodnocení poskytnuté služby. Jestliže byla dána disproporce mezi nesenými riziky a odměnou stěžovatele, jak vyplývá ze zjištění správce daně uvedených ve zprávě o daňové kontrole, pak tato skutečnost vedla k úpravě ceny transakcí se spojenými osobami pro daně z příjmů, a to na základě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalovaný přistoupil k otázce převodních cen tak, že předpokládal, že ztrátový stěžovatel by měl dostat od nadnárodní skupiny Aisan stejný typ úhrady za služby, jaký by dostal nezávislý podnik na základě principu tržního odstupu. Stěžovatel prodejem výrobků spřízněným i nespřízněným osobám za ceny stanovené společnostmi ACA, ACE a Aisan JP nedosáhl ani minimální úrovně provozní ziskovosti, kdy nastavení podmínek, za nichž docházelo k transakcím s daňovým subjektem, neodpovídalo podmínkám, za nichž by byl ochoten tyto transakce uskutečňovat nezávislý subjekt, neboť stěžovatel byl ochoten, a to dlouhodobě, nést rizika, která by nezávislý subjekt v obdobném postavení netoleroval. Nastavení cen při prodeji nezohlednilo tato rizika nesená stěžovatelem, aby dosáhl alespoň minimální ziskovosti ve výrobní činnosti. Z uvedeného vyplývá, že stěžovatel nedostával odpovídající kompenzaci od nadnárodní skupiny, když nesl rizika, která mu na základě analýzy funkcí nepříslušela a dosáhl tak záporné ziskové přirážky - 3,27 %. Tato ztráta měla být tudíž kompenzována o úhradu za služby, kterou by dostával nezávislý podnik na základě principu tržního odstupu, aby byla předmětná ztráta upravena. V souladu s principem tržního odstupu měl stěžovatel za tuto službu obdržet úhradu od skupiny Aisan ve výši 61 080 700 Kč, tj. ve výši rozdílu mezi provozními výnosy, jež by dosáhl při provozní ziskovosti ve výši 1,26 % (minimální hodnota ze ziskového rozpětí srovnatelných subjektů). Výsledkem daňové kontroly bylo v souvislosti s tímto zjištěním zvýšení základu daně právě o částku 61 080 700 Kč, která chybí ve výnosech stěžovatele za poskytnutou službu pro nadnárodní skupinu Aisan. S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

[17] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Úvodem soud předesílá, že rozsah reakce na uplatněné námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, která nevystihují podstatu věci, jakým je i stěžovatelem podaná kasační stížnost. Opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění rozhodnutí soud prezentuje od názoru stěžovatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50).

[20] V posuzované věci je podstatou sporu otázka zákonnosti aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, podle kterého platí, že *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.* Je tedy zřejmé, že smyslem tohoto ustanovení je pro daňové účely určit a upravit postup při stanovení tzv. převodních (transferových) cen u transakcí mezi spojenými osobami tak, aby v případě těchto transakcí byl zachován tzv. princip tržního odstupu.

[21] Mezi účastníky řízení přitom není sporu o tom, že stěžovatel, společnost Aisan JP a společnosti ACE a ACA jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Sám stěžovatel ostatně označuje společnost Aisan JP za svou mateřskou společnost držící 95 % podíl na stěžovateli, přičemž z obou zpráv o převodních cenách současně vyplývá, že společnost Aisan JP drží 100 % podíl na společnostech ACE a ACA. Propojenost všech uvedených osob potvrzuje i zpráva o vztazích, kterou stěžovatel

předložil správci daně dne 10. 3. 2014. Sporný tak je mezi účastníky řízení toliko obsah vzájemných vztahů těchto propojených osob, resp. to, zda stěžovatel byl v postavení smluvního výrobce, či nikoli.

[22] V rámci daňové kontroly správce daně na základě analýzy převodních cen došel ke zjištění, že stěžovatel nesl rizika, která nemohl ovlivnit, a tato skutečnost nebyla promítnuta do cenové politiky, kterou ovlivňovaly spojené osoby. Vlivem spřízněných osob docházelo k tomu, že stěžovatel prodával své produkty pod úrovní provozních nákladů a tyto ztráty mu nebyly nijak kompenzovány. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel, který je v podstatě v pozici smluvního výrobce, dosáhl záporné hodnoty v ziskové přirážce v roce 2011 ve výši - 3,27 %, neboť nesl rizika, která nemohl ovlivnit a rizika, která ovlivňovala mateřská společnost spolu se sesterskými společnostmi (především měnové riziko při nákupu vstupů a riziko určení prodejních cen). Z vyhodnocení důkazních prostředků podle správních orgánů vyplynulo, že ztráta smluvního výrobce je způsobena nesením rizik, která nemůže ze své podřízené pozice v rámci skupiny ovlivnit, resp. promítnout do sjednávaných cen. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nemohl ovlivnit od koho a za kolik nakoupí vstupy a ani komu a za kolik prodá své výrobky (cenu výstupů), považoval správce daně uskutečněné transakce za řízené, neboť to byla mateřská společnost Aisan JP spolu se sesterskými společnostmi ACE a ACA, které toto ovlivňovaly, ačkoliv rizika s tím spojená nesl stěžovatel. Pokud byla dána disproporce mezi nesenými riziky a odměnou stěžovatele, pak tato skutečnost vedla správní orgány k úpravě ceny transakcí se spojenými osobami pro daně z příjmů, a to na základě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[23] Za klíčový důkaz pro výše uvedené závěry považovaly správní orgány (i krajský soud) původní zprávu o převodních cenách z ledna 2013, kterou v průběhu daňového řízení (19. 2. 2013) předložil sám stěžovatel. Z uvedené zprávy vyplývá, že výrobní činnost stěžovatele spočívá v nákupu materiálu a dalších vstupů, jejich zpracování a prodeji výrobků. Materiál je dodáván zejména od společnosti Aisan JP a nákupní ceny materiálu a komponentů jsou vždy schvalovány kompetentními osobami společnosti Aisan JP, které podepisují schvalovací cenový dokument. Z analýzy funkcí a rizik (viz str. 26 a 27 zprávy) vyplynulo, že funkcí společnosti Aisan JP bylo rozhodování o typu vyráběných produktů; výběr, konečné schválení dodavatelů materiálu, stanovení dodacích podmínek, cenové vyjednávání; stanovení konkrétní metody výroby (společně se stěžovatelem); výzkum a vývoj; rozhodování související s investicemi (nákup prostor, strojního zařízení atd.); odpovědnost za vady (společně se stěžovatelem); vyjednávání s koncovými zákazníky o dodacích podmínkách a cenová vyjednávání (společně s ACE a ACA); marketing – koncepce, strategie; operativní marketing, uvádění nových produktů na trh (společně s ACE a ACA); stanovení bonusů pro zaměstnance prodeje (společně s ACE a ACA); průzkum trhu, vyhledávání potenciálních zákazníků (společně s ACE a ACA); identifikace potřebných úprav produktů (společně s ACE a ACA). Z výše uvedeného tak jednoznačně vyplývá, že stěžovatel neměl vliv na ceny vstupů a jejich dodací podmínky, ani na cenová vyjednávání s koncovými zákazníky a dodací podmínky. O těchto zásadních parametrech ovlivňujících výši zisku stěžovatele rozhodovala jeho mateřská společnost Aisan JP, resp. sesterské společnosti ACE a ACA. Z přehledu rizik (viz strana 28 předmětné zprávy) lze dále zjistit, že stěžovatel nesl riziko zásob materiálu i výrobků (ztráta, poškození), ztrátu z nadbytečných zásob materiálu, ztrátu z nadvýroby, cenové riziko ve vztahu k materiálu, dalším vstupům (lidské zdroje) i výrobkům, riziko nedobytných pohledávek, riziko

kvality, riziko záruk, měnové riziko na vstupu i na výstupu (dopad směnného kurzu vyčíslila společnost KPMG na 33 031 000 Kč), riziko pozdního dodání a ekologické výrobní riziko. Naopak společnost Aisan JP nesla kapacitní riziko – ztráty výrobní kapacity, riziko selhání podnikání, riziko výzkumu a vývoje, riziko nevhodné marketingové strategie, konkurenční riziko, riziko závislosti na klíčových dodavatelích a investiční riziko; společně se společnostmi ACE a ACA pak nesla riziko závislosti na klíčových zákaznících. S ohledem na provedenou funkční a rizikovou analýzu společnost KPMG shrnula, že vztah mezi stěžovatelem a společností Aisan JP může být považován za vztah principála (Aisan JP) a smluvního výrobce (stěžovatel), který vykonává pouze omezené funkce a primárně nese pouze rizika odpovídající jeho výrobní činnosti (viz str. 32 zprávy). Z předmětné zprávy dále vyplynulo, že společnosti vykonávající srovnatelné výrobní činnosti dosáhly v roce 2011 podle databáze AMADEUS minimální čisté ziskové přirážky 1,26 %. S obsahem této zprávy korespondují i stěžovatelem předložené dohody o provizích uzavřené mezi stěžovatelem a společnostmi ACE a ACA a e-mailová komunikace mezi ACE a odběratelem Renault ohledně cílů Renaultu pro rok 2011 a mezi ACE a společností Toyota Motor Europe NV/SA o úpravách cen pro rok 2011.

[24] V této souvislosti je třeba dále uvést, že stěžovatel předložil dne 10. 12. 2013 také aktualizovanou zprávu o převodních cenách za roky 2010 a 2011, která se od původní zprávy o převodních cenách odlišovala v podstatných rozdílech, neboť stěžovateli byl připisován větší rozsah funkcí a byl označen za licencovaného smluvního výrobce, který se svým funkčním a rizikovým profilem blíží více plnohodnotnému výrobci. Není přitom pravdou, že tato zpráva byla neoprávněně a bez dostatečného odůvodnění odmítnuta jako účelově vytvořený důkazní prostředek. Žalovaný podrobně uvedl v žalobou napadeném rozhodnutí (viz zejména str. 14 až 16), proč nesouhlasí s nově stanoveným funkčním a rizikovým profilem stěžovatele v aktualizované zprávě o převodních cenách. Krajský soud tak učinil na str. 11 a 12 svého rozsudku. Žalovaný i krajský soud poukázali zejména na skutečnost, že ačkoliv obě zprávy vycházely ze stejných zdrojů informací, v aktualizované zprávě nebyly uvedeny žádné důvody, proč se od té původní zásadně liší. Na výzvu správce daně ze dne 31. 1. 2014, č. j. 334513/14/2509-05401-500852, stěžovatel reagoval podáním ze dne 7. 3. 2014, ve kterém uvedl, že aktualizovaná zpráva byla vypracována při zapojení širšího okruhu osob, které poskytly detailnější informace o celkovém dodavatelsko-odběratelském řetězci, tudíž v této aktualizované zprávě bylo postavení stěžovatele vyhodnoceno na základě ucelenějších informací a dokumentů, což vedlo k odlišným závěrům ohledně funkcí a rizik. Stěžovatelem předložené důkazní prostředky však nesvědčily o oprávněnosti změn ve funkční a rizikové analýze. Naopak z nich vyplývaly skutečnosti podporující závěr správce daně o správnosti původní funkční a rizikové analýzy. Zejména s ohledem na obsah předložených dohod o provizích se společnostmi ACA a ACE a na základě doložené e-mailové komunikace mezi ACE a odběratelem Renault (nezávislá společnost) a mezi ACE a Toyota Motor Europe NV/SA (spojená osoba) měl žalovaný za prokázané postavení stěžovatele jakožto smluvního výrobce. Nelze tak souhlasit se stěžovatelem, že původní zpráva o převodních cenách je v rozporu se skutkovým stavem, neboť žádný takový rozpor nebyl stěžovatelem doložen.

[25] Pokud jde o námitku, že žalovaný ani krajský soud pochybili při právním posouzení věci, když nečinili rozdíly mezi transakcemi realizovanými se spojenými osobami a s osobami nespojenými, tato je rovněž nedůvodná. K tomu je třeba uvést,

že za stěžovatele jednaly společnosti ze skupiny Aisan, které uzavíraly obchody, jejichž realizací byl stěžovatel vázán. Z dohod o provizích vyplývá, že sesterské společnosti ACA a ACE takto činily ve vztahu ke všem zákazníkům bez ohledu na to, zda se jednalo o spojené nebo nespojené osoby. Z e-mailové komunikace pak vyplývá i vliv mateřské společnosti Aisan JP týkající se konečného schvalování prodeje. Podle přehledu funkcí původní zprávy o převodních cenách je zřejmé, že výběr a konečné schválení dodavatelů materiálů, stanovení dodacích podmínek, cenové vyjednávání a vyjednávání s koncovými zákazníky o dodacích podmínkách je bez vlivu stěžovatele. O tomto rozhoduje mateřská společnost Aisan JP a sesterské společnosti ACA a ACE, které určují rovněž konečné ceny a množství výrobků. Přestože stěžovatel prodává produkci a nakupuje materiál i od nespojených osob, veškeré plány odbytu mu zajišťují spojené osoby ze skupiny Aisan. Nejedná se proto o běžné tržní vztahy, kdy předmětem vyjednávání jsou i ceny mezi nespojenými osobami, které podléhají dalšímu schvalování ovládající osobou. Za řízené transakce jsou v daném případě na základě analýzy funkcí a rizik proto považovány veškeré transakce uskutečněné stěžovatelem. Závěr žalovaného i krajského soudu, že analyzovat jednotlivé transakce nebylo na místě, neboť spojené osoby ovlivňovaly všechny transakce, je proto správný.

[26] Se stěžovatelem nelze souhlasit, ani pokud jde o jeho tvrzení, že žalovaný i krajský soud rezignovali na řádné hodnocení důvodů, pro které mu vznikla v prověřovaném zdaňovacím období ztráta. Jak vyplývá z žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný se uvedenou otázkou podrobně zabýval na str. 30 až 35 svého rozhodnutí, a to z hlediska stěžovatelem namítaného nepříznivého kurzového vývoje v roce 2011, změny dodavatele komponentů v souvislosti s březnovým zemětřesením v Japonsku i situace v automobilovém průmyslu. V této souvislosti žalovaný správně poukázal na to, že vzhledem k tomu, že výběr a konečné schválení dodavatelů materiálu, stanovení dodacích podmínek, cenové vyjednávání, vyjednávání s koncovými zákazníky o dodacích podmínkách, marketingová vyjednávání, byly funkce, které nenesl stěžovatel, pak by mu neměla být ani přiřazena rizika s nimi související (tj. cenové, kapacitní a měnové riziko, včetně rizika závislosti na klíčových dodavatelích a zákaznících). Krajský soud i žalovaný dále správně uvedli, že stěžovatelem uvedené důvody záporné provozní ziskovosti nelze akceptovat i proto, že stěžovatel nevykázal zápornou ziskovost pouze v roce 2011, ale jednalo se o dlouhodobý trend od roku 2009 do roku 2012. Z uvedených důvodů dospěly správní orgány k oprávněnému závěru, že podmínky v rozhodném období byly pro stěžovatele nastaveny v rozporu s principem ekonomické rentability, tj. za účelem dosažení zisku. Pokud stěžovatel poukazoval na to, že v letech 2013 až 2015 byla jeho ziskovost kladná, zde se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěrem krajského soudu i žalovaného, že tato skutečnost není pro posouzení dané věci relevantní. Jak správně uvedl již žalovaný, předmětem daňové kontroly bylo pouze zdaňovací období roku 2011 a správním orgánům nepříslušelo dohadovat, na základě jakých podkladů a skutečností byl stanoven výsledek hospodaření v následujících letech, resp. co jej ovlivnilo. Stěžovatelem předložené hospodářské výkazy z roku 2013, 2014 a 2015 nijak neprokazují, že bylo stejné nastavení převodních cen vůči spojeným osobám jako ve zkoumaném zdaňovacím období roku 2011 a dále, že byly nastaveny stejné podmínky jako v roce 2011.

[27] Námitka stěžovatele, že krajský soud nesprávně připustil, že není podstatné, která ze spojených osob měla stěžovateli poskytnout kompenzaci rizik, které by nezávislý subjekt netoleroval, je rovněž nedůvodná. Žalovaný aplikoval čl. 9 Smlouvy

mezi Československou socialistickou republikou a Japonskem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů č. 46/1979 ze dne 18. 1. 1979. Předmětnou kompenzaci za poskytnuté služby by tak měl stěžovatel uplatňovat vůči své mateřské společnosti Aisan JP, která je i řídící entitou skupiny. Uvedená skutečnost vyplývá i z původní zprávy o převodních cenách, kde s ohledem na funkční a rizikovou analýzu byl vztah mezi těmito společnostmi označen za vztah principála (Aisan JP) a smluvního výrobce (stěžovatel), který vykonává pouze omezené funkce a primárně nese rizika odpovídající jeho výrobní činnosti. Mateřská společnost tak určuje rozložení funkcí a rizik stěžovatele a jako taková by mu měla kompenzovat jím postupovaná rizika, které však ve svém postavení smluvního výrobce nemohl nijak ovlivnit. Ke stejnému závěru ostatně dospěl i krajský soud, který výslovně uvedl, že stěžovatel měl obdržet od mateřské společnosti úhradu, která by mu kompenzovala vzniklou ztrátu (viz např. bod 30 napadeného rozsudku). Pro úplnost je třeba dodat, že z hlediska aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních příjmů skutečně není rozhodné určení konkrétní spřízněné osoby, která měla stěžovateli poskytnout kompenzaci rizik. Jak správně uvedl krajský soud, podstatné bylo to, že stěžovatel taková rizika nesl ve prospěch nadnárodní skupiny Aisan a neobdržel za to odpovídající kompenzaci v takovém rozsahu, aby dosáhl alespoň minimální provozní ziskovosti.

[28] Zdejší soud dále nesouhlasí se stěžovatelem v tom, že krajský soud nesprávně interpretoval rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 12. 2015, č. j. 30 Af 122/2013 - 73, který se zabýval obdobnou problematikou, tj. hypotetickou službou ze strany daňového subjektu nadnárodní skupině osob.

[29] Stěžovateli lze obecně přisvědčit, pokud jde o rozložení důkazního břemene v případě zjištění rozdílu mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek. Lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, který podrobně vymezuje, že: „*v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. [...] V některých případech však toto obecné pravidlo neplatí a břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace ustanovení § 23 odst. 7 věta prvá zákona o daních z příjmů. Správce daně však může úpravu základu daně provést teprve tehdy, jsou-li zákonné podmínky pro takový postup.[...] V první řadě tedy musí být prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, tedy že jde o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojení ekonomickému či personálnímu. [...] V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že aby mohl správce daně provést srovnání, musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen, tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé. [...] I když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, tj. unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Ten, komu má být základ daně upraven, totiž ještě musí dostat prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit a též doložit.*“

[30] Ve stěžovatelem poukazované věci vedené pod sp. zn. 30 Af 122/2013 Krajský soud v Brně rovněž konstatoval, že je na správci daně, aby prokázal, že ze strany mateřské společnosti došlo vůči daňovému subjektu k uložení podmínek lišících se od podmínek, které by byly sjednány mezi podniky nezávislými, následkem čehož daňový subjekt přišel o zisky, které by byly docíleny bez těchto podmínek, avšak vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly. Na rozdíl od nyní posuzovaného případu nebyla věci vedené pod sp. zn. 30 Af 122/2013 ze strany daňového subjektu zpracována dokumentace k převodním cenám a správce daně vycházel převážně z výročních zpráv, kde se však jednalo podle závěru Krajského soudu v Brně o obecná prohlášení, jež sama o sobě nemohou prokázat, že by daňový subjekt v předmětných transakcích vystupoval pouze jako prostředník bez jakéhokoliv vlivu. Pokud se jedná o prokázání existence řízených transakcí, pak se v případě stěžovatele tedy jednalo o odlišnou důkazní situaci. Stěžovatel dne 19. 2. 2013 v rámci protokolovaného ústního jednání předložil podklady k transferovým cenám, konkrétně předložil původní zprávu o převodních cenách z ledna 2013, ve které byl charakterizován jako smluvní výrobce, který vykonává pouze omezené funkce a nese především rutinní rizika. Aktualizovaná zpráva o převodních cenách z prosince 2013 byla stěžovatelem předložena až po seznámení s prvním výsledkem kontrolního zjištění (protokol č. j. 1828600/13/2509-05401-500852 ze dne 14. 10. 2013) a po téměř roce od doložení původní zprávy o převodních cenách. V reakci na toto seznámení s výsledkem kontrolního zjištění pak byly ve funkční analýze provedeny výrazné změny, které posunuly postavení stěžovatele téměř do pozice nezávislé společnosti. Veškeré rozdíly ve funkční a rizikové analýze byly správcem daně podrobně uvedeny na str. 25 až 28 zprávy o daňové kontrole. Správce daně důvodně požadoval doložit změny provedené v této funkční analýze, neboť v aktualizované zprávě o převodních cenách nebyly zahrnuty žádné jiné materiály, ze kterých by již nebylo čerpáno při původní analýze. Stěžovateli byly v aktualizované zprávě o převodních cenách přiřazeny funkce a rizika, ke kterým nebyly předloženy důkazy na podporu změny tohoto hodnocení oproti původním údajům. Ve výzvě ze dne 31. 1. 2014, č. j. 334513/14/2509-05401-500852, správce daně vyzval stěžovatele, aby konkrétním způsobem doložil a prokázal změny provedené v této aktualizované zprávě o převodních cenách. Stěžovatel však nepředložil důkazní prostředky, jež by svědčily o oprávněnosti změn ve funkční a rizikové analýze. Naopak důkazní prostředky předložené stěžovatelem na základě výzvy správce daně a v rámci daňové kontroly potvrdily závěry správce daně o jeho postavení smluvního výrobce, které přímo vyplývají i z původní zprávy o převodních cenách z ledna 2013. Pokud tedy stěžovatel namítal, že to byl žalovaný, koho v daňovém řízení tížila povinnost prokázat, že nastavení převodních cen stěžovatele bylo nesprávné, tj. zejména s ohledem na tvrzení o funkčním profilu stěžovatele a netržním uspořádání transakcí se spojenými osobami, pak je třeba konstatoval, že žalovaný, resp. správce daně toto své důkazní břemeno unesl. Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že stěžovatel, společnost Aisan JP a společnosti ACE a ACA jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Rovněž lze konstatovat, že byla prokázaná skutečná referenční cena a prokazatelně vyčíslen rozdíl mezi cenou převodní a cenou sjednanou mezi nezávislými subjekty. Vzhledem k tomu, že žalovaný své důkazní břemeno unesl ohledně naplnění podmínek § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, bylo na stěžovateli, aby popsaný rozdíl cen uspokojivě doložil, případně aby dalšími důkazními návrhy závěry žalovaného vyvrátil, což však stěžovatel neučinil.

[31] Souhrnně vzato se tak Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci plně ztotožnil s hodnocením a závěry krajského soudu v napadeném rozsudku, které považuje za správné a náležitě vyargumentované. To, že s nimi stěžovatel nesouhlasí a má jiný názor, přirozeně samo o sobě neznamená, že je napadený rozsudek nezákonný. S ohledem na poměrnou podrobnost a obsažnost odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, stejně jako odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného a kdy nyní posuzované kasační námitky jsou ve značné míře opakováním či shrnutím námitek žalobních, Nejvyšší správní soud reagoval na stížní námitky koncentrovaněji, aby neopakoval již několikrát řečené.

[32] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[33] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. dubna 2022

Mgr. David Hipšr
předseda senátu