



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Jana Jiráka a Petra Pospíšila v právní věci

žalobce: **SCHÄFER - SUDEX s. r. o.**  
sídlem Podolí 5, 584 01 Ledec nad Sázavou  
zastoupený společností vykonávající daňové poradenství Grant  
Thornton Tax & Accounting s. r. o.  
sídlem Pujmanové 1753/10a, 140 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2022, č. j. 25988/22/5200-11434-713159

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této věci soud posuzoval otázku, zda měly být žalobci uznány náklady na služby správní režie poskytnuté sesterskou společností SCHÄFER Werke GmbH („SchW“). Žalobci nebyl

nárok uznán, neboť podle žalovaného neprokázal přijetí služeb v jím deklarovaném rozsahu a obsahu.

2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 8. 2022, č. j. 25988/22/5200-11434-713159, částečně vyhověl odvolání žalobce a změnil výši doměřené daně a souvisejícího penále. Ve zbylém rozsahu potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina ze dne 3. 3. 2021, č. j. 307997/21/2903-50522-708979. Žalobci tak byla doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 vyšší o částku 234 080 Kč a současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 46 816 Kč.
3. Žalobce podle žalovaného neprokázal daňovou uznatelnost nákladů na správní režii, neboť nedoložil v rámci daňové kontroly a následného odvolacího řízení dostatek relevantních důkazních prostředků. Žalobce tedy neprokázal, jaké konkrétní služby a v jakém rozsahu mu byly poskytnuty. Z předložených důkazů totiž nevyplývá, co konkrétně, resp. v jakém objemu a za jakou cenu bylo ve skutečnosti žalobci v daném období poskytnuto, resp. jím využito za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Žalobce namítal, že závěry žalovaného jsou nezákonné, nesprávné a jsou důsledkem neobjektivního hodnocení důkazů. V rozhodnutí absentuje zhodnocení všech důkazních prostředků zásadou volného hodnocení důkazů a správní úvaha, na základě které dospěl správce daně ke svému závěru. Závěry správce daně a žalovaného jsou tak nepřezkoumatelné.
5. Uskutečnění služeb správní režie žalobce prokazoval řadou důkazních prostředků, které podle jeho názoru dostatečně prokazují faktické přijetí a úhradu služby správní režie, obsah i rozsah takto poskytnutých služeb, relevantní způsob ocenění i to, že byly náklady vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Žalovaný důkazy nehodnotil v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, ale izolovaně. Jinak by totiž dospěl k závěru, že žalobce své důkazní břemeno unesl. Žalovaný též zcela nedůvodně požadoval po žalobci doložení rozpisu konkrétního odpracovaného času jednotlivými pracovníky SchW v rámci poskytování předmětných služeb.
6. Dále žalobce namítal, že argumentace žalovaného je rozporná, neboť směšuje a zaměňuje prokazování podmínek daňové uznatelnosti podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“) s postupem podle § 23 odst. 7 ZDP. Žalobci proto není jasné, které skutečnosti a z jakého důvodu má žalovaný za neprokázané. Zjevně tedy žalovaný po žalobci požaduje prokazování skutečností, ke kterým jej však důkazní břemeno netíží. V této souvislosti se žalovaný nesprávně zabýval otázkou alokačního klíče, a naopak vůbec nepostupoval podle pokynu D-10.
7. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

## III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na obsah správního spisu. K námitce nejasností ohledně důkazního břemene konstatoval, že byla žalobci otázka rozložení důkazního břemene dostatečně ozřejmena nejen v odůvodnění napadeného rozhodnutí, ale také v rámci daňového řízení prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností i dosavadním výsledkem kontrolního zjištění.

9. Podle § 24 odst. 1 ZDP se náklady odečtou ve výši prokázané poplatníkem, žalobce však skutečnou výši neprokázal. Pro daňové řízení je podstatná nejen formální, ale také skutečná stránka věci, nestačí proto pouze faktura či smlouva, ale je třeba prokázat, že plnění bylo uskutečněno, jak bylo deklarováno, což se žalobci nepodařilo.
10. Žalovaný hodnotil veškeré předložené důkazy řádně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Ke všem důkazům se v napadeném rozhodnutí vyjádřil a jasně vymezil pochybnosti, které nebyly předloženými důkazy vyvráceny. Nelze pouze z toho, že žalobce předložil množství důkazů, dovozovat automaticky také jejich průkaznost.
11. Žalovaný v rozhodnutí nikdy nedospěl k závěru o aplikaci § 23 odst. 7 ZDP. Tím, že žalobce neprokázal rozsah ani obsah poskytnutých služeb, nebyly ani splněny podmínky pro aplikaci zmíněného ustanovení, neboť se vztahuje pouze na situace, kdyby byly všechny náklady a výnosy daňově účinné.
12. Žalobce tedy nepředložil hodnověrné důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení, a proto neunesl své důkazní břemeno. Žalovaný tudíž považoval všechny námítky za nedůvodné a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

#### IV. Posouzení věci

13. Žaloba není důvodná.
14. V posuzovaném případě byla rozhodující otázka, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP a zda v souladu s § 92 daňového řádu prokázal, že se jedná o náklady, které skutečně obdržel a využil v jím tvrzeném obsahu a rozsahu.

##### *IV.A. Základní právní východiska*

15. Daňové řízení je postaveno na principu, že daňový subjekt má primárně sám povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro svou daňovou povinnost. Dokazování v daňovém řízení upravuje § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (odst. 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odst. 4). Správce daně mimo jiné prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odst. 5 písm. c)].
16. Daňový subjekt má tedy povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které musí uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání jej správce daně vyzval. Svá tvrzení prokazuje především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiných povinných záznamů. V takovém případě je na správci daně, aby prokázal, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Musí tedy identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.

17. Unese-li správce daně důkazní břemeno ohledně popsaných skutečností, je pak na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti správce daně vyvrátil. Tj. aby prokázal pravdivost svých tvrzení, průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů, nebo aby svá tvrzení korigoval. Tyto skutečnosti bude pak prokazovat zpravidla již jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, nebo ze dne ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
18. Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP platí, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
19. Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky. V první řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno. Prokázání nákladu je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nákladu dle § 24 odst. 1 ZDP, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Nejsou tedy rozhodné jen formální náležitosti předloženého účetnictví, ale také stav faktický (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2020-42, a ze dne 10. 5. 2007, č. j. 9 Afs 39/2007-47).

#### *IV.B. Aplikace na projednávaný případ*

20. Prokázání toho, že služby správní režie byly žalobci skutečně společností SchW poskytnuty, a že za služby zaplatil, je pouze jedním z kroků k tomu, aby mohl být výdaj považován za daňově uznatelný. Ani v případě poskytování služeb nemateriální povahy, ze kterých mohou, ale nemusí, vzejít hmatatelné výstupy, není daňový subjekt zbaven povinnosti prokázat oprávněnost nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Obecně lze uvést, že např. i uskutečňování poradenských a manažerských činností a jejich souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů může být prokázáno nějakým hmatatelným výstupem či konkrétními výsledky činnosti, za kterou byly uplatňované výdaje hrazeny. Pro uznání výdaje jako daňově uznatelného tak nepostačovalo předložení obecně koncipovaného seznamu úkonů, bez prokázání jejich vztahu k očekávaným příjmům stěžovatele a bez upřesnění, v čem dané úkony přesně spočívaly. Pro unesení důkazního břemene stran vztahu vynaložených nákladů na (alespoň očekávané) příjmy nejde pouze o typové vymezení služeb, ale o samotnou fakticitu a skutečný obsah poskytnutého plnění. Jinak totiž správce daně nemohl posoudit, zda tyto úkony a s nimi související náklady mohly mít skutečně vztah k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2011, č. j. 8 Afs 19/2010-125).
21. Žalobce byl správcem daně i žalovaným několikrát řádně vyzván, aby prokazatelným způsobem doložil a prokázal skutečný rozsah a obsah poskytovaných služeb správní režie a vyvrátil tak jejich pochybnosti. Pochybnosti správce daně a žalovaného se tedy vztahovaly pouze k neprokázanému obsahu a rozsahu služeb. Nikoliv k tomu, že vynaložené náklady nemusejí vždy přinést příjem (což správní orgány vůbec nerozporovaly), ani k tomu, zda

byly výdaje skutečně vynaloženy za účelem udržení a zajištění příjmů, jak mylně uváděl žalobce. Dokud nebyl dostatečně prokázán faktický obsah poskytnutého plnění, nemohly správní orgány přistoupit k posuzování, zda náklady skutečně souvisely se zdanitelnými příjmy. Správce daně, resp. žalovaný, tedy ve smyslu § 92 daňového řádu unesl své důkazní břemeno a prokázání skutečného obsahu a rozsahu služeb správní režie mohl a měl poskytnout sám žalobce. Byl to totiž on, o jehož daňové záležitosti se jednalo a koho v předmětné věci stíhalo břemeno tvrzení i břemeno důkazní stran poskytnutých služeb.

22. Zásada volného hodnocení důkazů se pak projevuje myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní atp. úsudky, které uvede v odůvodnění svého rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2007, č. j. 7 As 11/2007-54). Zásada volného hodnocení důkazů, které se žalobce domáhá, tak znamená, že správní orgán hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Nikoliv, že je třeba vykládat důkazy podle subjektivního postoje žalobce.
23. Žalobce navrhoval k prokázání uznatelnosti nákladů na správní režii celou řadu důkazních prostředků. Ze smlouvy o poskytování služeb ze dne 11. 11. 2013 plyne, že SchW poskytuje různé služby za účelem podpory firmám patřícím k Schärfer Werke Gruppe. Činnosti i ceny poté specifikuje dodatek, podle kterého SchW přebírá za žalobce poskytování administrativních služeb, které jsou vymezeny jako správa, koordinace, plánování, kontrola rozpočtu, finanční poradenství, správa úvěrového pojištění a jiné. Náklady na tuto službu jsou vypočteny jako náklady příslušného střediska, z nichž připadá na žalobce podíl 3,2 % a příplatek 6,5 %. Tím je stanovena paušální částka 3 500 eur na měsíc, která má být na konci účetního období překontrolována. Žalobce také k důkazu předložil seznam zaměstnanců, kteří mají jednotlivé služby vykonávat. Smlouva, dodatek i seznam zaměstnanců však poskytují pouze velmi obecné informace, nikoliv konkrétní skutečnosti, které by byly způsobilé prokázat faktický obsah a rozsah služeb. V napadeném rozhodnutí se žalovaný smlouvou a dodatkem obdobně zabýval v odst. 62, 63, 85, 105.
24. Podklady pro kalkulaci nákladů, faktury, zasláné upomínky i print screeny ze systému SAP prokazují, jak byla stanovena procentní sazba, plánovaná výše nákladů a jak byly následně náklady vypočtené SchW z mezd jejich zaměstnanců. Neprokazují však skutečně poskytnuté služby a zejména jejich pro žalobce fakticky provedený rozsah. Žalovaný se pak těmito důkazními prostředky zabýval v odst. 72, 91, 92, 93, 96, 98, 102, 111.
25. Ani výpověď M. J. neprokázala skutečný rozsah a obsah služeb správní režie, které byly fakticky poskytnuty žalobci, neboť s ohledem na tvrzený rozsah a obsah služeb správní režie je velmi obecná. Stejně je tomu u vyjádření jednatele žalobce, M. D., který se k obsahu a rozsahu poskytnutých služeb vůbec nevyjádřil. Pouze konstatoval, že faktury vyhotovuje SchW a že se jedná o fixní částku. Tato odpověď se navíc vztahovala k otázkám ohledně marketingových služeb, nikoliv služeb správní režie. Místopřísežná prohlášení pánů F. a P. prokázaly, že pan J. byl skutečně prokuristou, který se v rámci své pracovní činnosti, jak ostatně sám konstatoval, zúčastnil projednání auditu a účetní závěrky. To však také žádným způsobem nspecifikuje ani rozsah ani obsah celkového objemu služeb správní režie. I tyto důkazní prostředky pak žalovaný hodnotil v napadeném rozhodnutí, a to v odst. 76, 77, 78, 92, 106.

26. Konečně ani výsledek daňové kontroly v Německu není způsobilý prokázat skutečný rozsah a obsah služeb, jak konstatoval žalovaný v odst. 97 napadeného rozhodnutí. Německý správce daně totiž pouze nerozporoval alokaci nákladů na žalobce, což ostatně nerozporuje ani žalovaný. Naplnění podmínek pro aplikaci tuzemského § 24 ZDP však bylo posuzováno až v rámci daňové kontroly prováděné českým správcem daně, který dospěl k závěru o neuznatelnosti daňových nákladů.
27. Zdejší soud tak nemůže souhlasit s tvrzením žalobce, že uznatelnost nákladů na správní režii prokázal. Žalobce totiž sice předložil soubor důkazních prostředků, ovšem tyto důkazní prostředky, jak bylo shrnuto výše, nebyly způsobilé pochybnosti správních orgánů vyvrátit. V předložených důkazech byly poskytnuté činnosti správního režie formulovány toliko zcela obecně. Fakturace byla prováděna fixní částkou podle předpokládaného podílu času, po který bude příslušné středisko SchW vykonávat práci pro žalobce, a ta byla na konci roku dorovnána podle reálného podílu, po který středisko práci pro žalobce vykonávalo. Předložené důkazy však nevymezovaly skutečně poskytnuté služby, a nebylo tedy doloženo, jakou konkrétní činnost a v jaké časové dotaci ve skutečnosti SchW pro žalobce vykonávala.
28. Žalovaný všechny navržené důkazy hodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a jasně vymezil a vysvětlil, proč nejsou způsobilé vyvrátit jeho pochybnosti. Nelze tedy konstatovat nesprávné vedení dokazování pouze proto, že se žalobce domníval, že měly být důkazy posouzeny jinak. Úvaha žalovaného je logická, vychází z předložených důkazů a není v rozporu s obsahem spisového materiálu. Podle názoru soudu tedy žalobce neprokázal, jaké konkrétní služby mu byly v rámci fakturované částky poskytnuty. Tím, že neprokázal faktický obsah plnění, nemohl ani správní orgán posoudit, zda byly tyto náklady vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP. Samotné rozporování pochybností žalovaného k unesení důkazního břemene nestačí. Námitka, že žalovaný porušil zásadu volného hodnocení důkazů tak není důvodná.
29. Ze stejného důvodu nelze přisvědčit ani námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Z odůvodnění rozhodnutí je jasné, jaké důvody vedly žalovaného k vydání napadeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost nelze vnímat jako subjektivní představu o tom, jak měl žalovaný rozhodnout. Jde o objektivní překážku, která by zdejšímu soudu bránila závěry žalovaného řádně přezkoumat. Takovou překážku však zdejší soud neshledal.
30. Námitka, že žalovaný byl povinen odstranit rozpor mezi výpověďmi a ostatními důkazy, je nedůvodná. Žalovaný shledal rozpory s jinými důkazy ve výpovědi M. J. ohledně pojištění pohledávek a přeúčtování nákladů na správní režii bez přírážky a ve vyjádření pana D. ohledně každoročního podepisování nových specifikací smluv. Soud však musí konstatovat, že odstraňování těchto rozporů v projednávané věci nedávalo většího smyslu. I pokud by k odstranění těchto rozporů došlo, stále by byly výpovědi neprůkazné co do konkrétnosti obsahu a rozsahu poskytnutých služeb správního režie. K těm se svědek J. vyjádřil pouze velmi obecně, neboť konstatoval, že náklady byly fakturovány podle plánu, ovšem skutečné náklady již dostatečně co do obsahu a rozsahu neozřejmil. Jednatel žalobce M. D. se pak k nákladům na správní režii vyjádřil jen okrajově. Za situace, kdy výpovědi ani ve spojení s dalšími důkazy nebyly způsobilé prokázat skutečný obsah a rozsah poskytnutých služeb, bylo odstraňování rozporů mezi důkazy nadbytečné.
31. Nedůvodná je též námitka žalobce týkající se užití § 23 odst. 7 ZDP. Daň z příjmu právnických osob byla napadeným rozhodnutím doměřena na základě § 24 odst. 1 ZDP,

resp. na základě neprokázání splnění podmínek zmíněného ustanovení. Ve věci nebyl aplikován § 23 odst. 7 ZDP, podle kterého 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. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP zakotvuje pravomoc správce daně upravit základ daně; to však jen tehdy, byly-li všechny daňovým subjektem uplatněné náklady a výnosy daňově účinné (slovy stěžovatele prošly testem daňové účinnosti; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 10 Afs 147/2016-45). Nelze tedy přistoupit k posuzování obvyklosti ceny a uvažovat o úpravě základu daně mezi spojenými osobami ještě před tím, než je prokázáno, že se jednalo o náklady daňově uznatelné.

32. V této souvislosti není důvodná ani námitka žalobce, že se žalovaný neměl zabývat tzv. alokačním klíčem. Na žalobce byla alokována předem stanovená částka za služby správní režie. V této věci byla spornou otázkou, zda byly tyto služby, které byly na základě alokačního klíče fakturovány, také žalobci fakticky poskytnuty. Právě skutečný obsah poskytnutých služeb žalobce v řízení dostatečně neprokázal. Tím ale *de facto* neprokázal ani správnost alokačního klíče, tj. že předpokládané a fakturované náklady odpovídají nákladům skutečným. Požadavek na prokázání správnosti alokačního klíče tedy logicky vedl k prokázání skutečného obsahu služeb. Alokační klíč tak v této věci nebyl zmiňován s ohledem na § 23 odst. 7 ZDP, nýbrž vzhledem k § 24 odst. 1 ZDP.
33. Každý daňový subjekt (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, že by hodlal uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37). Je pravdou, že volba formy a kvalita těchto důkazních prostředků je plně v dispozici žalobce. Správní orgán ale ve výzvě může daňovému subjektu naznačit nebo jej navést, jaké informace by měly z důkazních prostředků plynout, aby vedly k prokázání rozhodných skutečností. Pokud tedy správce daně uvedl, že pro prokázání obsahu a rozsahu služeb měl žalobce prokázat správnost alokačního klíče, jednalo se o jeden ze způsobů, kterým mohl žalobce unést své důkazní břemeno.
34. Stejně tomu bylo i u poukazu žalovaného na evidenci odpracovaného času jednotlivých pracovníků na zakázkách pro žalobce. Pokud SchW fakturovanou fixní částku závěrem porovnávala s reálně odpracovaným podílem, který na žalobce připadal, musela skutečně odpracovaný čas za konkrétní pracovní úkony nějakým způsobem evidovat. Tato úvaha je zcela logická, opačný závěr by totiž vedl k tomu, že SchW žalobci nikdy fakturaci nedorovnávala adekvátně podle fakticky uskutečněných služeb. Bylo proto na místě předpokládat existenci nějaké formy evidence, která by skutečný obsah a rozsah služeb správní režie mohla prokázat, a tím vyvrátit pochybnosti správce daně. Požadavek na její předložení tak vyplývá z logické úvahy správce daně, jehož cílem je dostatečně ozřejmit skutkový stav. Není povinností žalobce takovou evidenci předložit, ovšem její předložení by pravděpodobně znamenalo unesení důkazního břemene, které žalobce tížilo. Žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 2 Afs 8/2014-174, se ve zmiňovaném odst. 73 zabývá tím, že i mateřská společnost v rámci organizačně propojené struktury může dceřině společnosti úplatně poskytovat poradenské služby, nikoliv vedením či nevedením evidence, jak se snažil žalobce nastínit.
35. Závěrem soud konstatuje, že pokyn D-10, kterého se žalobce po celou dobu řízení domáhal, byl přijat v zájmu zajištění jednotného uplatňování daňových právních předpisů při

hodnocení služeb s nízkou přidanou hodnotou poskytovaných mezi spojenými osobami/sdruženými podniky. Týká se posuzování předmětných služeb účtovaných mezi spřízněnými podniky, které se musí řídit příslušnými ustanoveními o principu tržního odstupu v jednotlivých smlouvách o zamezení dvojího zdanění, stejně jako ustanoveními ZDP, zejména § 23 odst. 7. Jak však již bylo soudem konstatováno, na posuzovanou věc se § 23 odst. 7 nevztahuje, a není tak na místě domáhat se aplikace příslušného pokynu. Ostatně jeho aplikace by stejně nevyloučila povinnost žalobce prokázat obsah a rozsah služeb správní režie.

36. Navíc i pokyn D-10 uvádí, že přestože všechny vzniklé náklady jsou přiřaditelné zúčastněným daňovým subjektům, nemusí být posouzeny jako daňově uznatelné. Posouzení daňové uznatelnosti účtovaných nákladů nebo nákladových složek ceny však není závislé na posuzování tržní úrovně ceny. Jak již soud ozřejmil výše, nejdříve je na místě posoudit daňovou uznatelnost nákladů, tedy zda se transakce skutečně uskutečnila a zda se tak stalo za stanoveným účelem, a až následně správce daně, resp. žalovaný, přistoupí k posouzení ceny mezi spojenými osobami principem tržního odstupu podle § 23 odst. 7 ZDP.
37. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal naplnění všech hmotněprávních podmínek na odečtení nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP, přistoupil žalovaný k doměření daně z příjmu právnických osob zcela v souladu se zákonem. Žalobní námitky jsou proto nedůvodné.

#### V. Závěr a náklady řízení

38. Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“).
39. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. ledna 2024

Zuzana Bystřická v. r.  
předsedkyně senátu