



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců JUDr. Davida Rause, Ph.D. a Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. v právní věci

žalobkyně: **Ztronic s.r.o.**
sídlem Podolí 126,
zastoupena Ing. Mgr. Pavlou Kvapilovou, daňovou poradkyní
sídlem Příkop 838/6, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2022, č. j. 23148/22/5200-11431-712136,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2022, č. j. 23148/22/5200-11431-712136, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), k odvolání žalobkyně změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (platební výměr na daň z příjmů právnických osob, dále jen „DPPO“) ze dne 6. 12. 2019, č. j. 2131639/19/3309-51521-701818, kterým byla žalobkyni vyměřena za zdaňovací období kalendářního roku 2018 daň ve výši 732 260 Kč; po změně žalovaným činila vyměřená daň 640 300 Kč.
2. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti tvrzené daňové povinnosti za předmětné zdaňovací období, neboť žalobkyně vykázala tržby z prodeje dlouhodobého majetku ve výši 1 911 000 Kč a zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého majetku 3 413 000 Kč; z prodeje dlouhodobého majetku tak měla žalobkyni vzniknout ztráta ve výši 1 502 000 Kč. Po provedeném postupu k odstranění pochybností dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně prodala celkem 4 automobily (VW Crafter, Audi R8, Citroën Berlingo, Chevrolet Camaro SS), přívěs Agados a čtyřkolku Can-Am) tzv. spojeným osobám ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 2 zákona o daních z příjmů za cenu nižší, než je cena obvyklá. K jednotlivým položkám založil do spisu ceny, za které jsou uvedené položky na trhu nabízeny, a na základě takto doložených cen vydal platební výměr na DPPO ve výši 732 260 Kč, tj. o 304 000 Kč vyšší, než jakou tvrdila žalobkyně v podaném daňovém přiznání. K odvolání žalobkyně žalovaný nadále nezpochybňoval cenu, za kterou žalobkyně prodala vozidlo Chevrolet Camaro SS – tuto cenu považoval za cenu obvyklou. Předmětem doměřené daně tak zůstala vozidla VW Crafter, Audi R8, Citroën Berlingo, přívěs Agados a čtyřkolka Can-Am. Žalovaný proto změnil platební výměr správce daně tak, že žalobkyni vyměřil DPPO ve výši 640 300 Kč; tj. o 212 040 Kč vyšší, než jakou tvrdila žalobkyně.

II. Podstatný obsah žalobních bodů

3. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného obsáhlou žalobou, ve které z velké části zopakovala námitky uvedené již v podaném odvolání, jakož i před správcem daně. Žalobkyně zejm. namítala, že správci daně navrhovala pokračovat v dokazování (navrhla provést další důkazní prostředky, které také dokládala). Správce daně ani žalovaný však navrhované důkazní prostředky k důkazu neprovedli a s uplatněnými námitkami se řádně nevypořádali. Žalobkyně zdůraznila, že důkazní břemeno ke všem skutečnostem rozhodným pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP leží na správcem daně. Správce daně proto musí prokázat mimo jiné technický stav majetku v době prodeje, neboť ten je jedním z nejvýznamnějších cenotvorných faktorů. Stejně tak musí správce daně upřednostnit realizované tržní ceny majetku před cenami nabídkovými (inzerovanými). Přitom musí vybrat dostatečné množství subjektů, aby na základě jejich údajů mohl učinit dostatečně objektivní a spravedlivý závěr o ceně obvyklé. Tuto cenu správce daně ani žalovaný dostatečně nezjistili, čímž neunesli své důkazní břemeno.
4. Žalobkyně rozporovala terminologické označení ceny žalovaným a zdůraznila, že žalovaný používá pro inzerovanou cenu různé pojmy (např. cena obvyklá, prodejní cena, zjištěná prodávaná cena, skutečně realizovaná cena, tržní cena apod.), aniž by obsah jednotlivých Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

pojmu definoval. Inzerovaná cena přitom představuje subjektivní očekávání o prodejní ceně ze strany prodávajícího, proto ji nelze považovat za skutečnou prodejní cenu, cenu obvyklou, resp. cenu sjednanou mezi nespojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105. Jelikož správce daně své důkazní břemeno neunesl, nebylo povinností žalobkyně dokládat údajný rozdíl cen. K tomu žalobkyně také namítala, že daňové orgány postupovaly v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, podle něhož bylo povinností správce daně v tamější věci prokázat stav pronajímaných prostor. Z toho žalobkyně dovozovala rovněž povinnost správce daně prokázat technický stav prodáváných vozidel.

5. Postup žalovaného nemá podle žalobkyně oporu ani v pokynu Generálního finančního ředitelství D-22, který vychází ze zásad obsažených ve směrnici OECD 2017 o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Naopak, správce daně postupoval tendenčně ve snaze záměrně „zjistit“ prodejní ceny značně vyšší. To jasně dokládá postup u vozidla Chevrolet Camaro, u něhož stanovil prodejní cenu v intervalu od 1 033 716 Kč do 1 279 317 Kč. Žalobkyně však doložila nabídky z webových stránek obsahující ceny výrazně nižší. Nejenže tedy správce daně nezjistil skutečně realizované tržní ceny vozidel, ale dostatečně nezjistil ani inzerované ceny. Na podporu svého tvrzení žalobkyně odkázala na rozhovor s makléřem F. K., který potvrzuje odlišnosti inzerovaných cen od cen skutečně realizovaných, a to až ve výši 20-30 %. Dále poukázala na postup znalců, kteří rovněž upravují časové ceny vozidel o koeficient prodejnosti podle nabídky a poptávky, což opět svědčí o správnosti závěrů žalobkyně.
6. V další části žaloby žalobkyně k jednotlivým vozidlům zdůraznila, že ve spise založené inzeráty neobsahují konkrétnější informace o tom, jaké byly celkové výsledky vyhledávání a zadaná kritéria. Stejně tak ze spisu nevyplývá, proč žalovaný neověřoval ceny také na jiných webových portálech (např. www.mobile.de/cz, či www.tipcars.com). Žalovaný nedokládá, že jím uvedené inzeráty jsou skutečně inzeráty nejlevnější. Existence rozdílu mezi skutečně realizovanými cenami a cenami sjednanými žalobkyní tak nebyla prokázána.
7. V závěru žaloby žalobkyně namítala procesní pochybení správce daně, resp. žalovaného. K tomu zopakovala procesní průběh daňového řízení a zdůraznila, že dne 13. 5. 2022 ji žalovaný v odvolacím řízení doručil dokument – seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření ve lhůtě 15 dnů. Tuto výzvu žalovaný učinil po 28 měsících od podání odvolání. Ve stejný den (13. 5. 2022) žalobkyně požádala o prodloužení stanovené lhůty, čemuž žalovaný vyhověl a lhůtu prodloužil o dalších 15 dnů. Původně stanovená lhůta měla skončit v sobotu 28. 5. 2022, proto se její konec posouval na pondělí 30. 5. 2022. Od podání žádosti o prodloužení lhůty do jejího konce tak fakticky zbývalo 17 dnů, proto měl žalovaný lhůtu prodloužit do úterý 14. 6. 2022, resp. o těchto 17 dnů až do čtvrtka 16. 6. 2022, což neučinil. Žalobkyně následně dne 13. 6. 2022 znovu požádala o prodloužení stanovené lhůty, a to s ohledem na udělení plné moci zmocněné zástupkyni; žalovaný však této žádosti nevyhověl a dne 15. 6. 2022 rozhodl o zamítnutí podané žádosti. Toto rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno fikcí dne 25. 6. 2022. V době podání druhé žádosti o prodloužení lhůty (dne 13. 6. 2022) zbývaly do konce správně stanovené lhůty (do 16. 6. 2022) 3 dny, o které měl žalovaný lhůtu prodloužit. Posledním dnem, kdy se žalobkyně mohla vyjádřit ke skutečnostem v odvolacím řízení, byl proto den 28. 6. 2022. A přestože neuplynula lhůta pro vyjádření se k seznamovaným skutečnostem, vydal žalovaný dne 17. 6. 2022 napadené

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

rozhodnutí, čímž žalobkyni znemožnil vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem. Tím hrubě porušil její práva. Z jednání žalovaného je zjevná snaha docílit oznámení napadeného rozhodnutí tak, aby nedošlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Jelikož má prekluzivní lhůta hmotněprávní povahu, nemůže mít formální a účelový úkon vliv na běh této lhůty. Žalobkyně proto uzavřela, že „prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 marně uplynula dnem 5. 7. 2022.“ Soudu proto navrhla, aby napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí procesního postojů žalovaného

8. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a setrval na svém právním názoru. K (ne)prokázání ceny sjednané v běžných obchodních vztazích zdůraznil, že z napadeného rozhodnutí je i přes různé terminologické označení evidentní, že se jednalo o cenu ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP; použití termínu *cena obvyklá* pak odpovídá zavedené správní praxi. Správce daně doložil do spisu ceny, za které se uvedená vozidla nejenom nabízejí, ale i prodávají. V daném případě byla známa kritéria, která výši ceny ovlivňují (výkon motoru, rok výroby, počet ujetých km, viditelné vady, či v technickém průkazu zaznamenané změny), proto jsou inzerované (nabídkové) ceny rovněž cenami prodejními. Tomu ostatně odpovídá i správcem daně provedené orientační ocenění pomocí aplikace „*gt motive cebia*“, která stanovuje tržní ceny vozidel na základě dynamické analýzy realizovaných prodejů a nabídkových cen z inzerce na českých i zahraničních webových portálech. Inzerované ceny proto nebyly založeny na nepodloženém osobním odhadu. Zjištěný vzorek cen u jednotlivých vozidel byl v úzkém rozpětí bez značných extrémních hodnot a zohledňoval také zmiňovaný technický stav (rok výroby, opotřebení s ohledem na počet ujetých km). Žalobkyně pak vyjma vozidla Chevrolet Camaro konkrétní zjištěné ceny nezpochybnila, resp. rozporovala je zcela obecně. Žalovaný dodržel všechny zákonné požadavky a důkazní břemeno unesl. Naopak je to žalobkyně, která důkazní břemeno neunesla, neboť zjištěný rozdíl cen nevysvětlila.
9. Ve vztahu k namítanému nezákonnému postupu v odvolacím řízení žalovaný uvedl, že napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 17. 6. 2022, tj. ve lhůtě pro stanovení daně, která končila 7. 7. 2022. Žalovaný žalobkyni vyhověl, když k její první žádosti lhůtu pro vyjádření ke zjištěným skutečnostem v odvolacím řízení prodloužil. Druhou žádost o prodloužení lhůty však považoval za účelovou s cílem prodloužit daňové řízení a současně již poskytnutou lhůtu považoval za zcela dostatečnou.
10. Žalovaný proto navrhl, aby soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci

11. Žaloba byla podána včas [§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
12. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud rozhodoval bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky podle § 51 s. ř. s.

IV. a) K aplikaci § 23 odst. 7 ZDP a rozložení důkazního břemene

13. Daňové orgány doměřily žalobkyni daň z příjmů právnických osob na základě aplikace § 23 odst. 7 písm. b) bodu 2 ZDP. Podle věty první tohoto ustanovení platí, že liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Spojenými osobami se přitom rozumí (mj.) i tzv. jinak spojené osoby, kterými se ve smyslu bodu 2 § 23 odst. 7 písm. b) ZDP rozumí také takové osoby, na jejichž vedení nebo kontrole se podílejí shodné osoby nebo osoby blízké. Naopak jinak spojenými osobami nejsou osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob.
14. Důkazní břemeno ohledně zjištění, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, leží na správci daně, stejně jako břemeno důkazní ohledně skutečnosti, zda se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, nebo ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 38/2014-37, č. 3204/2015 Sb. NSS).
15. Daňové orgány dovodily závěr o spojení osob na základě toho, že se na vedení a kontrole žalobkyně i jejích odběratelů (společnosti Soxfo s.r.o. a Poxon s.r.o., dnes peform Podolí s.r.o.) podílely stejné osoby – Z. Z., nar. X, a Z. Z., nar. X. V průběhu celého zdaňovacího období roku 2018 byly právě uvedené osoby jedinými jednateli a současně společníky žalobkyně. Tyto osoby vystupovaly také jako jednatelé obou odběratelských společností (ty vznikly 23. 11. 2018, tj. těsně před obdobím, kdy byly realizovány všechny sporné obchody, viz dále), přičemž v prosinci 2018 se jednalo rovněž o společníky těchto společností (dnes jsou podíly těchto společníků vloženy do svěřenského fondu Oxypo, IČO 07772700). Ostatně, proti závěru, že žalobkyně tvořila se svými odběratelskými společnostmi tzv. jinak spojené osoby, žalobkyně v průběhu daňového řízení ani v podané žalobě nebrojila. Její námítky směřovaly především do způsobu určení ceny obvyklé, resp. do procesního postupu daňových orgánů.
16. Jako řízené transakce daňové orgány vyhodnotily žalobkyní učiněné prodeje následujících položek:
 - Volkswagen Crafter, RZ X, prodán společnosti Soxfo s.r.o. dne 7. 12. 2018 za cenu 50 000 Kč (vše bez DPH); správcem daně zjištěná cena se pohybovala v rozpětí od 180 577 Kč do 238 760 Kč;
 - Audi R8, RZ X, prodáno společnosti Soxfo s.r.o. dne 7. 12. 2018 za cenu 550 000 Kč, správcem daně zjištěná cena se pohybovala v rozpětí od 1 239 592 Kč do 1 644 628 Kč;
 - přívěš Agados, RZ X, prodán společnosti Soxfo s.r.o. dne 12. 12. 2018 za cenu 1 000 Kč, správcem daně zjištěná cena se pohybovala v rozpětí od 8 623 Kč do 10 322 Kč;
 - Citroën Berlingo, RZ X, prodán společnosti Poxon s.r.o. dne 17. 12. 2018 za cenu 20 000 Kč, správcem daně zjištěná cena se pohybovala v rozpětí od 114 793 Kč do 123 140 Kč;
 - čtyřkolka Can-Am, RZ X, prodána společnosti Soxfo s.r.o. za cenu 20 000 Kč, správcem daně zjištěná cena se pohybovala v rozpětí od 214 050 Kč do 247 107 Kč.
17. Správce daně hodnotil kromě výše uvedených položek jako řízenou transakci také prodej vozidla Chevrolet Camaro SS, který žalobkyně prodala společnosti Soxfo s.r.o. dne

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

7. 12. 2018 za cenu 550 000 Kč, ačkoli správcem daně zjištěná cena tohoto vozidla se pohybovala v rozpětí od 1 033 716 Kč do 1 279 317 Kč. K tomuto vozidlu doložila žalobkyně v reakci na výzvu k odstranění pochybností, resp. na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností řadu inzerčí z různých webových portálů, které nejprve správce daně odmítl zohlednit (po ukončení postupu k odstranění pochybností nadále nepokračoval v dokazování a vydal platební výměr, kterým žalobkyni vyměřil DPPPO ve výši 732 260 Kč). Žalovaný však v odvolacím řízení zohlednil žalobkyní předložené listiny a nadále sjednanou cenu u tohoto vozidla nerozporoval. I když tedy správce daně nejprve žalobkyní doložené listiny odmítl zohlednit, žalovaný v odvolacím řízení pochybení správce daně napravil, provedl další dokazování a žalobkyni vyzval k vyjádření v rámci odvolacího řízení výzvou ze dne 3. 5. 2022. Spornými zůstaly nadále řízené transakce, pokud jde o vozidla VW Crafter, Audi R8, Citroën Berlingo, přívěs Agados a čtyřkolka Can-Am. Vyjma listin vztahujících se k vozidlu Chevrolet Camaro žalobkyně žádné další konkrétní důkazní prostředky nedoložila. Námitka týkající se neprovedení navržených důkazních prostředků proto není důvodná.

IV. b) Ke způsobu stanovení srovnávací ceny

18. Těžiště podané žaloby spočívá v námitkách týkajících se způsobu stanovení srovnávací ceny. Cenu ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, tj. cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, zjistil správce daně z nabídek jednotlivých položek uvedených na webových stránkách inzertních portálů. V případě vozidla VW Crafter šlo o 5 nabídek z portálu www.sauto.cz; v případě vozidla Audi R8 šlo o dvě nabídky z portálu www.sauto.cz a jednu nabídku z portálu www.sbazar.cz; u přívěsu Agados šlo o 3 nabídky z portálu www.sauto.cz a jednu nabídku z portálu auto.bazos.cz; u vozidla Citroën Berlingo šlo o 5 nabídek z portálu www.sauto.cz a v případě čtyřkolky šlo o 2 nabídky z portálu www.quadmania.cz, 1 nabídku z portálu motorky.bazos.cz, 1 nabídku z portálu motorky.yauto.cz a 2 nabídky z portálu motorky.hyperinzerce.cz. K obchodovaným položkám pak správce daně do spisu založil také ocenění daného vozidla, resp. přívěsu (identifikované prostřednictvím VIN kódu) provedené prostřednictvím aplikace *gt motive* od společnosti Cebia, spol. s r.o. (tato ocenění byla v případě vozu VW Crafter v rozpětí cen zjištěných na inzertních portálech, v případě vozů Audi R8, Citroën Berlingo, přívěsu Agados byla cena dokonce vyšší než užitá rozpětí). Takto zjištěnou cenu správcem daně žalobkyně rozporovala s tím, že daňové orgány zaměňují užívané termíny, nezohledňují technický stav vozů a neoperují se skutečně realizovanými cenami, nýbrž pouze s cenami inzertními.
19. Pokud jde o daňovými orgány užitá pojmy, k tomu krajský soud uvádí, že se daňové orgány v této souvislosti žádné nezákonnosti nedopustily. Z obsahu napadeného rozhodnutí, jakož i z obsahu spisu, je zcela evidentní, že podstatou věci bylo vyměření DPPPO proto, že žalobkyně prodala výše uvedené položky spojeným osobám za ceny, které se lišily od ceny sjednané v běžných obchodních vztazích, tj. od ceny, kterou by si mezi sebou sjednaly nespojené osoby za stejných nebo obdobných podmínek. Skutečnost, že žalovaný používá spojení *obvyklá cena*, *běžná cena*, příp. *cena zjištěná na trhu* apod., na zákonnosti jeho rozhodnutí ničeho nemění. Podstatné je to, že daňové orgány zjišťovaly ceny, za jaké se obdobné položky obchodují na trhu, tedy porovnávaly sjednané ceny na základě principu tržního odstupu – s cenou, která vytváří relevantní trh. Tou je cena sjednávaná za stejných (obdobných) podmínek nezávislými osobami, které mezi sebou mají běžné obchodní vztahy.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

O této ceně se má za to, že by si ji spojené osoby ujednaly, pokud by nebyly spojené, tedy vystupovaly na trhu nezávisle a své ekonomické chování nepřizpůsobily vztahu spřízněnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63).

20. Pakliže existují reálné nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou s řízenou transakcí plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční (tj. srovnávací) ceny údaje o cenách těchto transakcí. Okruh nezávislých transakcí je přitom značně široký – jejich výběr (případně výběr v jádru srovnatelných transakcí) je nutné činit vždy na základě objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných kritérií (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS), která jsou opřena o ekonomicky racionální úvahu (viz také již zmíněný rozsudek č. j. 9 Afs 232/2018-63, bod 23). Zpravidla je přitom nezbytné vycházet z cenového intervalu – k tomu přiměřeně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č. j. 3 Afs 393/2019-43).
21. Tento postup daňové orgány v nyní projednávané věci zcela respektovaly. Vyšly především z parametrů jednotlivých obchodovaných položek, u nichž se zaměřily na hledání srovnatelných transakcí. Takové srovnatelné transakce našly právě na výše uvedených webových portálech, ze kterých informace o cenách doložily do správního spisu. Krajský soud zdůrazňuje, že z doložených inzerátů je zřejmé, že správce daně hodnotil pouze takové nabízené položky (vozidla), které typem, motorizací, konkrétním výkonem motoru a počtem ujetých kilometrů odpovídaly vozidlům, která žalobkyně prodala spojeným osobám (společnosti Soxfo s.r.o. a Poxon s.r.o.). Není tedy pravdou, že by daňové orgány při zjišťování srovnávací ceny nezohlednily technické parametry jednotlivých vozidel. Pokud žalobkyně v té souvislosti odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, s tím, že bylo povinností správce daně zabývat se konkrétním technickým stavem jednotlivých položek, je skutková situace v nyní projednávané věci od citovaného rozsudku odlišná. Ve věci, na kterou žalobkyně odkazovala, se jednalo o doměření DPPO za rok 2000 ve vazbě na výši nájmu nebytových prostor a bytu. Tamější žalobkyně již v průběhu daňového řízení namítala, že technický stav pronajímaných nemovitostí fakticky neumožňoval žalobkyni jejich pronájem za tržní cenu (tím fakticky od počátku vysvětlovala rozdíl mezi sjednanou a zjištěnou cenou). V té souvislosti Nejvyšší správní soud konstatoval, že je na správci daně, aby unesl důkazní břemeno ohledně toho, jaký byl stav nemovitostí, neboť tato skutečnost se zásadním způsobem promítá do výše ceny nájmu. Proto Nejvyšší správní soud v té souvislosti uzavřel, že na „*finančním ředitelství však je, aby vyvrátilo tvrzení stěžovatelky o špatném, avšak nikoli havarijním, stavu objektu, který podle jejího tvrzení vedl ke snížení dosažitelného jednotkového nájmu. Stěžovatelka nemá důkazní břemeno, a proto finančnímu ředitelství nestačí úvaha, že tvrzení stěžovatelky není dostatečně prokázáno.*“
22. V nyní projednávané věci však žalobkyně ani netvrdila, že technický stav jednotlivých vozidel (a přívěsu) neodpovídá srovnávané ceně. Žalobkyně s odkazem na citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zcela obecně a opakovaně namítala pouze to, že daňové orgány musí prokázat technický stav vozidel v době jejich prodeje a s tímto obecným tvrzením odmítala správcem daně zjištěné srovnávací ceny (resp. interval těchto cen). Ve vztahu k žádné z položek neuvedla konkrétní námitku, proč právě její technický stav neumožňoval prodej za tržní cenu, tj. taký technický parametr odůvodňuje razantní snížení

sjednané ceny oproti ceně zjištěné správcem daně. Za této situace však nemůže být námitka žalobkyně úspěšná. Správce daně, resp. žalovaný dostatečným způsobem vysvětlil, jaká kritéria při vyhledávání srovnávaných cen zohledňoval – to ostatně vyplývá z jednotlivých ve spise založených inzerátů. Z nich je zřejmé, že rozhodujícími kritérii byl právě typ vozidla, motorizace, výkon motoru, počet ujetých km. Okruh srovnávaných transakcí tak vyplývá z objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných kritérií, jak vyžaduje judikatura.

23. Co se týká námitky žalobkyně, že nebylo možné vycházet i inzerovaných cen, neboť ty nejsou cenami skutečně realizovanými, ani tuto námitku nepovažuje krajský soud za důvodnou. I když správce daně vyhledával jednotlivé nabídky až ve druhé polovině roku 2019 (konkrétně dne 5. a 6. 8. 2019, přestože všechny řízené transakce byly uskutečněny v prosinci roku 2018, k tomu viz úřední záznam ze dne 6. 8. 2019, č. j. 1634830/19/3309-60563-704296), vysvětlil současně, že v mezidobí (od konce roku 2018 do poloviny roku 2019) neprošel relevantní trh významnějšími změnami. Ostatně ze stejného důvodu později v odvolacím řízení žalovaný zohlednil žalobkyní předložené inzeráty ve vztahu k vozidlu Chevrolet Camaro SS a korigoval předchozí závěr správce daně ohledně nemožnosti jejich uznání s ohledem na časovou prodlevu (toto vozidlo bylo důvodem změny prvostupňového rozhodnutí v odvolacím řízení). Rovněž sama žalobkyně tak dokládala tržní cenu tohoto vozu inzertními nabídkami, ačkoli tento postup správce daně v průběhu daňového řízení setrvala kritizovala a kritizuje jej také v podané žalobě. Na zohlednění inzerovaných nabídek při zjišťování srovnávací ceny nevidí krajský soud nic problematického.
24. Krajský soud proto souhlasí se žalovaným v tom, že inzerovanou cenu lze v tomto případě posuzovat jako cenu prodejní (srovnávací), neboť v jednotlivých inzerátech jsou zohledněna kritéria, která výši této ceny ovlivňují. Daňové orgány přitom neměly povinnost odůvodňovat, z jakého důvodu nevyhledávaly nabídky jednotlivých vozidel na žalobkyní uváděných webových stránkách (např. *tipcars.com*). Jejich povinností bylo unést důkazní břemeno ohledně srovnávací ceny, která je odlišná od ceny sjednané mezi žalobkyní a odběratelskými společnostmi, a to tak, že srovnají transakce provedené žalobkyní s více než jednou transakcí mezi nezávislými osobami a vyjdou z určitého cenového intervalu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2023, č. j. 10 Afs 407/2021-50). To daňové orgány učinily.
25. „Podhodnocení“ žalobkyní sjednané ceny ostatně odpovídá i již zmiňované ocenění provedené prostřednictvím aplikace *gt motive cebia*, které správce daně k jednotlivým vozidlům a přívěsu (vyjma čtyřkolky Can-Am) doložil na podporu svých závěrů (toto ocenění bylo provedeno ke konkrétním žalobkyní prodávaným vozidlům identifikovaným prostřednictvím VIN kódů, a kromě vozidla VW Crafter byla jejich cena vyčíslena dokonce výše, než činil interval správcem daně zjištěných cen). Správce daně tak postupoval zcela v souladu se zákonem i na něj navazující judikaturou, pokud vyšel z intervalu zjištěných cen a rozdíl sjednané ceny počítal od nejnižší doložené ceny. A pokud žalobkyně odkazovala na rozhovor s makléřem F. K., podle něhož se nabízená/inzerovaná cena nemovitostí liší od skutečné prodávané ceny o 20-30 %, neboť obvykle dochází ke dvěma až třem zlevněním, toto připodobnění nepovažuje krajský soud za přílehlivé. Jak vyplývá z výše nastíněné judikatury, okruh srovnávaných transakcí může být sice značně široký, vždy se však musí jednat alespoň o v jádru srovnatelné transakce (k tomu srov. již uvedený rozsudek č. j. 9 Afs 232/2018-63), což vozidla a nemovitosti nejsou.

26. Krajský soud rovněž neshledal, že by byl postup žalovaného a správce daně v rozporu s pokynem Generálního finančního ředitelství, který vychází ze zásad obsažených ve směrnici OECD 2017 o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Zásady zakotvené v uvedené směrnici převzala Česká republika právě v podobě metodických pokynů Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství řady D, přičemž tyto dokumenty představují při srovnávání podmínek sjednaných mezi spojenými osobami s podmínkami mezi osobami nezávislými významná vodítka (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47). Tato vodítka daňové orgány respektovaly, svým postupem zásady obsažené v těchto dokumentech neporušily.

IV. c) *K (ne)zákonnému průběhu odvolacího řízení*

27. Poslední okruh námitek žalobkyně mířil do průběhu odvolacího řízení – žalobkyně je přesvědčena, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí ještě v době, kdy jí běžela lhůta k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Tím ji žalovaný zásadním způsobem zkrátil na procesních právech. Žalobkyně se rovněž domnívá, že „v důsledku zneužití procesních práv žalovaným prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2018 marně uplynula dnem 5. 7. 2022.“ Ani tento okruh námitek neshledal krajský soud důvodným, a to z následujících důvodů.
28. Jak již bylo uvedeno výše, žalovaný v odvolacím řízení prováděl dokazování ohledně vozidla Chevrolet Camaro SS (zohlednil žalobkyni předložené inzeráty k ceně tohoto vozidla). V souvislosti s tím žalobkyni seznámil se zjištěnými skutečnostmi a výzvou ze dne 3. 5. 2022, č. j. 16913/22/5200-11431-712136, vyzval žalobkyni, aby se ke zjištěným skutečnostem vyjádřila ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy (tato výzva byla žalobkyni doručena dne 13. 5. 2022). Téhož dne (13. 5. 2022) žalobkyně požádala žalovaného o prodloužení lhůty „z důvodu pracovní neschopnosti odpovědného pracovníka.“ Této žádosti žalovaný vyhověl a s ohledem na skutečnost, že do konce stanovené lhůty zbývalo celých 15 dnů, prodloužil stanovenou lhůtu v souladu s § 36 odst. 2 daňového řádu o dalších 15 dnů (rozhodnutí o prodloužení lhůty bylo žalobkyni doručeno dne 27. 5. 2022). Žalobkyně tak měla v odvolacím řízení celkem 30 dnů na to, aby se ke zjištěným skutečnostem vyjádřila. Dne 13. 6. 2022 žalobkyně podala další žádost o prodloužení lhůty s tím, že tohoto dne převzala zastoupení žalobkyně její zástupkyně, proto se musí seznámit se spisovým materiálem. Tuto druhou žádost neshledal žalovaný důvodnou a rozhodnutím ze dne 15. 6. 2022 žádost zamítl (toto rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 25. 6. 2022). Žalovaný poté, co zamítl druhou žádost o prodloužení lhůty, vydal dne 17. 6. 2022 žalobou napadené rozhodnutí, které bylo žalobkyni doručeno dne 27. 6. 2022.
29. Jak vyplývá z výše uvedeného, žalovaný zcela v souladu s § 36 odst. 2 daňového řádu poskytl žalobkyni navíc odpovídající část zbývajících lhůt, tj. dalších 15 dnů. Lhůta k vyjádření v odvolacím řízení tak činila 30 dnů a skončila dne 13. 6. 2022 (nikoli 16. 6. 2022, jak uváděla žalobkyně). Druhé žádosti o prodloužení lhůty žalovaný rovněž zcela v souladu se zákonem nevyhověl. Krajský soud souhlasí s žalovaným v tom, že poskytnutá lhůta byla objektivně zcela postačující k tomu, aby se žalobkyně v odvolacím řízení seznámila se zjištěnými skutečnostmi (nadto za situace, kdy jí žalovaný fakticky vyrozuměl o částečném vyhovění podanému odvolání). Žalovaný se proto porušení práva žalobkyně vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem nedopustil.

35/2022

30. Stejně tak krajský soud neshledal, že by žalovaný vydal napadené rozhodnutí po uplynutí lhůty ke stanovení daně. Ta začala běžet v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu 1. 7. 2019 [posledním dnem šestiměsíční lhůty pro podání řádného daňového tvrzení v souladu s § 136 odst. 2 písm. b) bodu 2 daňového řádu]. Jelikož bylo daňové přiznání podáno opožděně (5. 7. 2019), počala lhůta pro stanovení daně běžet v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu znovu ode dne, kdy bylo daňové přiznání podáno. Konec prekluzivní lhůty pro stanovení daně tak připadl na čtvrtek 7. 7. 2022 (5. a 6. 7. byl státní svátek). Žalovaný přitom vydal napadené rozhodnutí dne 17. 6. 2022, přičemž žalobkyni bylo doručeno dne 27. 6. 2022. Ani tato námitka tak není důvodná.
31. S ohledem na výše uvedené krajský soud neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad jejich rámec nezjistil žádnou vadu, jež by způsobovala nezákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Žalobu proto podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

V. Náklady řízení

32. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

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 nejbližší 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.

Brno dne 6.6.2024

Petr Šebek v.r.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

35/2022

11

62 Af

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.