



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Karla Černína, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **Hettich ČR k.s.**, IČO: 49437283
sídlem Jihlavská 2190/3, Žďár nad Sázavou 1
zastoupená advokátem Mgr. Vojtěchem Faltusem
sídlem Jungmannova 26/15, Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2021, č. j. 38912/21/5200-11431-711360,

takto:

- I.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2021, č. j. 38912/21/5200-11431-711360, se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku částku 19 456 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Vojtěcha Faltuse, advokáta.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Soud v této věci posuzoval, zda správce daně důvodně vyloučil ze základu daně z příjmů právnických osob náklady vynaložené žalobkyní pro neprokázání podmínek pro uplatnění takových nákladů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

2. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 6. 2020, č. j. 1244411/20/2914-50522-712004 a č. j. 1246119/20/ 2914-50522-712004, daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 vyšší o 11 955 860 Kč a za zdaňovací roku 2016 vyšší o 15 109 940 Kč. Současně správce daně uložil žalobkyni povinnost uhradit penále z doměřené daně.
3. Na základě žalobkyní podaného odvolání rozhodl žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) tak, že dodatečné platební výměry změnil. Doměřenou daň za zdaňovací období roku 2015 snížil na 10 147 820 Kč a za zdaňovací období roku 2016 na 12 467 420 Kč. Současně žalovaný upustil od uložení povinnosti zaplatit penále z doměřené daně.
4. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 17. 12. 2021 domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.

Žaloba

5. Žalobkyně na úvod žaloby zdůraznila, že žaloba směřuje výlučně proti závěrům finančních orgánů, které se týkají daňové uznatelnosti vybraných nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP vynaložených žalobkyní ve prospěch s ní spojených osob v koncernu Hettich. Jde konkrétně o náklady členěné správcem daně a žalovaným do čtyř skupin, jež souvisejí 1.) s činností společnosti Hettich FurnTech GmbH & Co. KG (dále jen „HFT“) při doplňování skladu žalobkyně, 2.) s manažerskými službami přijatými od Hettich Management Service GmbH (dále jen „HMS“), 3.) s manažerskými službami přijatými od Hettich Holding GmbH & Co. KG (dále jen „HHO“) a 4) s přefakturací externích nákladů. Žalobkyně naopak nenapadá žalobou tu část napadeného rozhodnutí, která se týká nastavení transferových cen mezi spojenými osobami podle § 23 odst. 7 ZDP.
6. Žalobkyně nejprve obecně namítla, že žalovaný a správce daně nesprávně posoudili otázku unesení důkazního břemene při prokazování uskutečnění daňově uznatelných nákladů, stanovili nesprávně míru důkazního břemene kladeného na žalobkyni při prokazování těchto nákladů a nesprávně byla posouzena i otázka, zda správce daně prokázal důvodné pochybnosti o záznamech předložených žalobkyní.
7. Stěžejní otázkou podle žalobkyně je, zda v případě, kdy nevznikly pochybnosti o poskytnutí služeb žalobkyni, avšak správce daně měl pochybnost o jejich rozsahu, lze náklady označit za daňově neuznatelné v plném rozsahu. Po žalobkyni nelze požadovat, aby v rámci důkazního břemene prokázala každý jednotlivý náklad poskytovatele služby a každou jednotlivou hodinu strávenou při poskytování služby, a to zvláště s ohledem na rozsah daňové kontroly a uplynulý čas. Podle žalobkyně lze neuznat jen takovou část nákladů za služby, která je zjevně nepřiměřená, přičemž měřítkem by měla být ziskovost nezávislých subjektů srovnatelných se žalobkyní. Tak ostatně postupoval správce daně, pokud jde o část kontroly zaměřené na nastavení převodních cen.
8. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly předložila množství dokumentů svědčících o poskytnutí služeb. Nelze po ní spravedlivě požadovat, aby vedla podrobné záznamy o všech jednotlivých poskytnutých službách, jinak by místo podnikání toliko sbírala informace pro správce daně. Z žalobkyní předložených důkazů lze dovodit, že služby byly žalobkyni

poskytnuty, a náklady s nimi související nelze zcela vyloučit jen na základě dílčích nejasností a pochybností o jejich rozsahu. Míra důkazního břemene požadovaná správcem daně a žalovaným je nepřiměřená, a nelze je tak prakticky unést. Míra důkazního břemene, kterou žalovaný vyžaduje po žalobkyni, by měla být obdobná, i pokud jde o důkazní břemeno správce daně. Finanční orgány si však vystačily s extrémně nízkou mírou důkazu při zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti záznamů předložených žalobkyní. Dílčí pochybnosti – v kontextu významu poskytovaných služeb v rámci skupiny, jejich množství a s ohledem na provozní velikost žalobkyně – nejsou způsobilé založit požadovanou intenzitu pochybností. Nedošlo k přenesení důkazního břemene a pochybnosti nebyly natolik závažné, aby zatemnily obraz o hospodaření žalobkyně.

9. Dále namítá žalobkyně, že řízení předcházející vydání napadeného rozhodnutí trpí vadami. Finanční orgány v první řadě neprovedly dokazování výsledkem svědků navržených žalobkyní. Nebyly přitom splněny podmínky pro neprovedení důkazů. Žalobkyně v této souvislosti navrhla, aby soud sám provedl výslech devíti svědků, přičemž ale blíže neupřesnila, o jakých skutečnostech by měli označení svědci vypovídat. Dále žalobkyně namítá, že poskytla v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění celou řadu vysvětlení, se kterými se správce daně ani žalovaný nevypořádali. Napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné. Žalobkyně dále vytýká správci daně nekonkrétnost a vágnost obou výzev k prokázání skutečností. Konkrétní nedostatky byly žalobkyni sděleny až při seznámení s výsledky kontrolního zjištění. Žalobkyně nebyla do té doby schopna uvést relevantní vysvětlení a označit důkazní prostředky. Po seznámení s výsledky kontrolního zjištění mohla reagovat jen v rámci stanovené lhůty (29 dnů), což je zcela jiná procesní situace, než kdyby dokazování probíhalo řádně.
10. V poslední části žaloby se žalobkyně věnuje zpochybnění závěrů finančních orgánů o neuznatelnosti konkrétních čtyř skupin nákladů.
11. První skupinou jsou náklady vynaložené na služby poskytnuté společností HFT související s doplňováním skladu zboží. Podle žalobkyně není mezi ní a žalovaným sporu o tom, že služby byly poskytnuty, a proto nemůže být hodnota uznatelných nákladů nulová. Žalovaný nepochybně, že tyto služby byly poskytnuty. Žalobkyně doložila podrobnou specifikaci služeb, vysvětlila jejich účel a užitek, a jejich poskytování doložila řadou důkazů. Údajné pochybnosti ohledně těchto služeb nemohou obstát. Náklad nebyl uznán jen proto, že byla cena služeb stanovena paušální částkou. Ta je přitom nižší, než pokud by byla založena na skutečných nákladech poskytovatele služby. Důvod stanovení ceny za služby paušální částkou žalobkyně řádně vysvětlila ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Závěr o neprokázání rozsahu poskytnutých služeb je nezákonný a nesprávný. Na žalobkyni byla kladena nepřiměřená míra důkazního břemene. Finanční orgány navíc neprovedly výslech svědka D. B., který by mohl popsat rozsah poskytovaných služeb.
12. Druhou skupinou jsou náklady vynaložené na služby poskytnuté HMS. Jde o řadu činností, které žalobkyně sama nevykonává a i správce daně měl za to, že jsou zajištěny formou služeb od spojených osob. Pokud správce daně tvrdí ve vztahu k transferovým cenám, že žalobkyně nevykonává funkce nákupu hlavních surovin a marketingu, není možné, aby následně poskytování těchto služeb zpochybnil. Žalobkyně doložila podrobnou specifikaci služeb, vysvětlila jejich účel a užitek, a jejich poskytování doložila řadou důkazů. Údajné pochybnosti ohledně těchto služeb nemohou obstát. Jediným důvodem neuznání celé výše nákladů byly rozpory v žalobkyní předložených kalkulacích týkající se výše plánovaných a

skutečných nákladů. Dílčí rozpory týkající se dokumentace nákladů vynaložených na služby v oblastech marketingu, strategického nákupu, IP managementu, IT služeb, EDV-CAD/Catia také neodůvodňují vyloučení nákladů v plné výši. Závěr o neprokázání rozsahu poskytnutých služeb je nezákonný a nesprávný. Finanční orgány navíc neprovedly výslech svědka, který by mohl popsat rozsah poskytovaných služeb.

13. Třetí skupinou jsou náklady vynaložené na manažerské služby HHO. Podle žalobkyně není sporné, že služby byly poskytnuty. Celková částka je tvořena nepřímým a přímým poplatkem za správu. Žalobkyně doložila podrobnou specifikaci služeb, což doložila řadou důkazů. Údajné pochybnosti ohledně těchto služeb nemohou obstát. Jediným důvodem neuznání celé výše nákladů byly rozpory v žalobkyní předložených kalkulacích týkající se výše plánovaných a skutečných nákladů. Žalobkyně ale rozpory vysvětlila. Důvodem neuznání celé výše nákladu na přímý poplatek je duplicita pracovněprávního vztahu a výkonu funkce jednatele komplementáře žalobkyně. Takový závěr ale nemůže obstát ve světle předložených důkazů. Správce daně postupoval odlišně v případě nákladů vynaložených za rok 2016, neboť ve vztahu k tomuto roku správce daně přestal uznatelnost nákladů rozporovat. Postup správce daně není konzistentní. Žalovaný také nesprávně hodnotil čestné prohlášení pana W., který popsal způsob odměňování pana G. Není rozhodné, která společnost ze skupiny Hettich přímý poplatek žalobkyni vyúčtovala. Podstatné je, že se pan G. v předmětné době věnoval záležitostem žalobkyně. Žalobkyně se o pochybnostech správce daně dozvěděla až ze seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. V žádné z předchozích výzev nebyly pochybnosti správce daně jasně konkretizovány.
14. Poslední čtvrtou skupinou nákladů, k nimž se vztahuje žalobní argumentace, jsou tzv. externí náklady. Žalobkyně namítá, že se nedozvěděla konkrétní pochybnosti týkající se těchto nákladů. Pan E. zastává funkci jednatele komplementáře, který je statutárním orgánem žalobkyně. Tuto činnost také vykonává. Žalobkyně výkon jeho činnosti doložila řadou důkazů. Závěr žalovaného, že předmětné služby jsou primárně určené k zaúčtování u společnosti, u které je zpracovávána mzda pana E., je nesprávný. Pan E. se věnuje pouze záležitostem žalobkyně, která logicky musí tyto náklady nést. Požadavek na předložení pracovněprávní dokumentace je u jednatele nesmyslný. Na žalobkyni byla kladena přehnaná míra důkazního břemene.

Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. Odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se k uplatněným námitkám již vyjádřil. Zdůraznil, že i dle ustálené judikatury nestačí, že služby byly poskytnuty, ale je třeba prokázat i jejich skutečný rozsah, předmět a účel nákladů. Nebyly přitom splněny podmínky pro přechod na pomůcky, neboť nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví. Institut tzv. esenciálních výdajů se uplatní pouze v případě přechodu na pomůcky. Správce daně kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti o žalobkyní předložených dokladech a unesl důkazní břemeno k jejich prokázání. Navíc je popsal i v seznámení s výsledkem kontrolních zjištění, a žalobkyně měla dostatek času k předložení dalších důkazních prostředků, což také učinila. S návrhy na výslech svědků se žalovaný řádně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Replika

16. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně poukázala na závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2024, čj. 8 Afs 296/2020-133,

č. 4581/2024 Sb. NSS, ve věci *Arnošt*. Finanční orgány měly provést navržené důkazy prokazující skutečný rozsah poskytnutých služeb. Žalobkyně sice navrhla množství důkazních prostředků, ale přiřadila je ke konkrétním službám a vysvětlila, jakou skutečnost mají prokazovat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2023, čj. 10 Afs 93/2021-69). Podle žalobkyně sice netvořily zpochybněné náklady podstatnou část jejího hospodaření, avšak co do významu tvořily prakticky kompletní základ její obchodní činnosti, bez něhož by žalobkyně nebyla schopna řídit podnik. Žalobkyně jako smluvní výrobce nevykonávala strategické podnikatelské funkce. Podle žalobkyně tedy je možné v jejím případě stanovit výši daně u konkrétních zpochybněných nákladů dle pomůcek. Pokud jde o hodnocení předložených důkazů, nelze argumentovat tím, že žalobkyně jejich kvalitu nahrazovala kvantitou. Nejde o situaci obdobnou jako v případě posuzovaném v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2011, čj. 8 Afs 19/2010-125. V případě služeb poskytovaných ve velkém objemu žalobkyně logicky předkládala množství důkazů prokazujících rozsah poskytnutých služeb. Neaplikuje se ani závěr judikatury (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 192/2019-29), podle něhož postačuje seznámit daňový subjekt s pochybnostmi správce daně až v seznámení s výsledky kontrolního zjištění. Žalobkyně měla na vyjádření k výsledku kontrolního zjištění pouhých 29 dnů. Takto krátká lhůta nemůže obstát.

Ústní jednání

17. Během ústního jednání konaného dne 29. 8. 2024 setrvali účastníci na svých dosavadních stanoviscích. Žalobkyně uvedla, že správce daně nezpochybnil obsah a předmět činností, které pro žalobkyni vykonávaly spojené osoby, ale pouze jejich rozsah (frekvenci, četnost). Žalobkyně tedy prokazovala skutečný rozsah poskytnutých služeb, kterých bylo velké množství. Šlo o činnosti podstatné pro chod a řízení podniku. Má za to, že ve světle usnesení ve věci *Arnošt*, by žalobě mělo být vyhověno a žalobkyni by mělo být umožněno přednést svoji skutkovou verzi o tom, že byla vynaložená určitá nezpochybněná výše nákladů, která může být odlišná i od výše nákladů uvedených na daňových dokladech. V některých případech byl náklad uvedený na daňové dokladu zcela vyloučen jen pro dílčí a marginální pochybnost. Ve světle usnesení *Arnošt* nelze v takových případech vyloučit celý náklad jako neuznatelný, ale může být jiná verze i ohledně výše nákladů. Žalobkyně by měla mít možnost přednést tvrzení o rozsahu činností a jejich kalkulacích v nesporném rozsahu. Žalobkyně dále nesouhlasí s neprovedením navržených důkazů. Jejím cílem nebyla obstrukce postupu správce daně a žalovaného. Žalobkyně poskytla základní vysvětlení poskytované služby, popsala nejvýznamnější části služeb, výhody jež jí z poskytnutí služeb plynuly, přeložila kalkulaci a vybranými důkazy prezentovala rozsah poskytnutých služeb. Není možné prokázat každé dílčí plnění do detailu. Žalobkyně prokázala koherentním způsobem způsob i rozsah přijatých služeb. Neprovedení důkazů je vadou řízení. To se týká i neprovedení výslechů svědků. Není pravdou, že by svědci nemohli prokázat rozsah služeb. Šlo o vedoucí pracovníky žalobkyně a spojených osob. Pokud by mohli vypovídat o obsahu služeb, pak mohli svědčit i o tom, jak často byly služby a činnosti vykonávány, tedy v jakém rozsahu.
18. K dotazu soudu ohledně významu usnesení *Arnošt* v projednávané věci žalobkyně vysvětlila, že závěry rozšířeného senátu by se měly vztahovat i na situace, kdy daňový subjekt původně tvrdil, že přijal větší rozsah služeb, než byl následně schopen prokázat. V takovém případě by měla být vyloučena jen ta část uplatněných nákladů, která nebyla prokázána. Jinak by

závěry usnesení *Arnošt* zvýhodňovaly např. ty subjekty, které uvedly v daňových dokladech zcela nepravdivé skutečnosti, oproti subjektům, které uvedly jen nesprávnou výši nákladu nebo jen nebyly schopny prokázat rozsah plnění. To by se v případě žalobkyně týkalo zejména služeb centrálního nákupu a služeb HMS. Jako důvod pro přechod na pomůcky lze dle žalobkyně považovat i situaci, kdy se vynaložené náklady týkají činností, které jsou zcela nezbytné pro vyvíjení podnikatelské činnosti daňovým subjektem. K dotazu soudu na možnost aplikace § 23 odst. 7 ZDP, žalobkyně dále uvedla, že toto ustanovení se v procesní situaci, jak tomu bylo v daňovém řízení, neuplatní. Žalovaný a správce daně totiž nezpochybňovaly výši ceny za poskytnuté služby, ale pouze jejich rozsah. I pokud by ale byly ceny za služby poměřovány testem obvyklosti, pak má za to, že by obstály, a žalobkyně by byla schopna prokázat, že odpovídaly cenám mezi nespojenými subjekty.

19. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že napadené rozhodnutí je založeno na neprokázání rozsahu (četnosti) poskytování dotčených služeb žalobkyni. Pokud jde o rozhodnutí ve věci *Arnošt*, má za to, že se judikatura nezměnila v tom, že pokud mají být daňovému subjektu uznány esenciální výdaje, pak je třeba stanovit daň podle pomůcek. Změna spočívá pouze v tom, že lze prokázat i jinou verzi skutkového děje. Žalobkyně však jinou verzi neprokázala, neboť nebyl prokázán jiný rozsah poskytnutých služeb. Důkazy byly odmítnuty na základě oprávněných důvodů, neboť nesouvisely s předmětem řízení a nevztahovaly se k požadavkům správce daně. Ohledně doby k vyjádření se k pochybnostem správce daně, má žalovaný za to, že 29 dnů byla dostatečně dlouhá doba, neboť mj. došlo k prodloužení lhůty.
20. Žalovaný dále uvedl, že nepoměřoval výši nákladů testem obvyklosti cen podle § 23 odst. 7 ZDP, neboť je kompletně vyloučil. K aplikaci by došlo teprve, pokud by byl prokázán rozsah poskytovaných služeb. K dotazu soudu rovněž žalovaný upřesnil, že v případech, že důkazy předložené a označené žalobkyní byly odmítnuty (nebyly provedeny) jen v těch případech, kdy je to ve zprávě z daňové kontroly a v napadeném rozhodnutí výslovně uvedeno. Pokud jde o tvrzení žalobkyně o rozsahu poskytnutých služeb žalovaný vycházel z daňového přiznání a daňových dokladů, v nichž jsou uvedeny částky odpovídající službám poskytnutým žalobkyni, která měla povinnost prokázat přijetí těchto služeb v odpovídajícím rozsahu.

Procesní podmínky a postup soudu

21. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
22. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady napadeného rozhodnutí, k nimž by musel přihlídnout i bez námítky, soud neshledal.
23. O věci samé soud rozhodl bez nařízení jednání. Žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil. Žalobkyně se k výzvě soudu ohledně takového postupu nevyjádřila, a soud má tudíž za to, že i ona s rozhodnutím věci bez jednání souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Dokazování soud neprováděl.

Posouzení žaloby

24. Soud na úvod podotýká, že předmětem soudního přezkumu je napadené rozhodnutí pouze v rozsahu vymezeném v žalobních bodech, jimiž je vázán a z jejichž mezí není oprávněn vybočit. Rozsah soudního přezkumu tak určila žalobkyně, která jasně vymezila, že napadá pouze některé části napadeného rozhodnutí, resp. důvody doměření daně. Část daně byla žalobkyni v obou zdaňovacích obdobích doměřena z důvodu nastavení tzv. transferových cen mezi žalobkyní a spojenými osobami podle § 23 odst. 7 ZDP. Proti této části napadeného rozhodnutí, resp. závěrům, na nichž je doměření této části daně založeno, žalobkyně nic nenamítá. Výslovně přitom uvedla, že k obraně proti této části napadeného rozhodnutí využije jiných procesních prostředků.
25. Žaloba tak směřuje pouze proti části napadeného rozhodnutí, v níž se žalovaný zabýval doměřením daně z důvodu porušení § 24 odst. 1 ZDP, tj. neprokázání oprávněnosti uplatnění některých nákladů snižujících základ daně. V této části žalobkyně napadá závěry finančních orgánů týkající se vyloučení čtyř skupin nákladů, jež označila za sporné (viz bod 5 tohoto rozsudku), neboť u dalších nákladů již žalovaný vyhověl její argumentaci a od doměření daně upustil. Soud se proto bude veškerými uplatněnými žalobními body, a to i těmi, které žalobkyně do jisté míry zobecnila, zabývat pouze ve vztahu ke zmíněným čtyřem skupinám nákladů. I obecně uplatněné námitky totiž lze hodnotit pouze ve vztahu k těmto čtyřem sporným skupinám žalobkyní tvrzených nákladů a jejich skutkovým okolnostem.
26. Soud rovněž poznamenává, že není jeho povinností vyjadřovat se podrobně ke každé dílčí námitce či tvrzení uplatněným v žalobě a ve vyjádřeních účastníků. Jak totiž opakovaně uvádí Nejvyšší správní soud, soudy nemají povinnost vypořádat každé dílčí tvrzení účastníka (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43). I dle judikatury Ústavního soudu „[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. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, č. 26, sv. 52 Sb.ÚS). Povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí není nutno dle Ústavního soudu pojmát tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každý argument účastníka řízení (srov. náleze ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, č. 3, sv. 36 Sb.ÚS, náleze ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05, č. 108, sv. 41 Sb.ÚS, či náleze ze dne 22. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 961/09, č. 207, sv. 54 Sb.ÚS).

Obecné úvahy

27. Podle § 23 odst. 1 ZDP je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.
28. Podle § 24 odst. 1 ZDP se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
29. Podle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 2 platí, že 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.

30. Podle § 92 odst. 5 písm. f) správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
31. Pokud chce daňový subjekt uplatnit daňově účinné výdaje při stanovení základu daně z příjmů, je povinen nejen prokázat, že k obchodnímu případu skutečně došlo, ale také, že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, a to **v tvrzeném rozsahu a za úhradu odpovídající ceně uvedené na daňových dokladech** (usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS).
32. Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje (např. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73), že „za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1. skutečně vynaložil, 2. vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3. vynaložil v daném zdaňovacím období, 4. o nichž tak stanoví zákon. Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem daňového subjektu (podmínka 2.), nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu.“
33. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může jej správce daně vyzvat k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence správce daně. Správce daně prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Daňový subjekt splní povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu tím, že předloží účetnictví nebo jiné doklady či záznamy (tím splní tzv. formální podmínku). Tyto doklady však mohou být dostatečným důkazem pouze v případě, kdy není pochyb o tom, že obchodní případ se odehrál tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl vynaložen za účelem popsáním v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
34. Správci daně mohou vyvstat pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních záznamů nebo jiné evidence či jiných předložených důkazů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008-85). Nedojde-li totiž k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť o faktickém stavu jsou pochybnosti, nemusí být dostatečným podkladem ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. V takovém případě je správce daně povinen prokázat existenci těchto vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečným stavem (hmotněprávní podmínka). Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS a ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016-62). Správce daně však nemá povinnost postavit

na jisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.

35. Současně je nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady dostatečné, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit. Byť zákon nestanoví, jak má správce daně vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy, děje se tak v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Z podstaty věci však v případě, má-li být výzvou „přeneseno“ důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu zpět na daňový subjekt, musí tato výzva obsahovat vysvětlení, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 191/2019-32).
36. Zákon rovněž nevyklučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu při jednání [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stanoví pouze to, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem]. Byť by jistě bylo vhodnější, aby tak činil prostřednictvím výzev, které má právě za tímto účelem k dispozici, nelze sdělení pochybností při jednání považovat *a priori* za nezákonné. I v tomto případě však prokazatelně musí dojít k seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi vyplývajícími z konkrétních zjištěných skutečností. Podstatné přitom je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení.
37. Následně je na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. aby svá daňová tvrzení korigoval. Daňový subjekt tak musí prokázat, že se obchodní případ udál tak, jak o něm účtoval a jak bylo uvedeno na zpochybněných dokladech. Nově získané důkazy pak *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, či ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68).
38. Správce daně ovšem nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který ve svém důsledku prakticky vylučuje, aby účastník řízení unesl důkazní břemeno. Jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37, vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti mohou být porušena základní práva účastníka řízení. I Ústavní soud totiž v nálezu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, bod 30, uvedl, že „žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, *ex post*, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti.“ Důkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 daňového řádu nese daňový subjekt, tedy nedosahuje povinnosti prokázat tvrzené skutečnosti s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti.

39. Správce daně musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt důkazní břemeno unesl. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude z provedených důkazů možné učinit daný závěr *bez vážných pochybností*, přičemž je třeba zohlednit i čas uplynulý od doby, kdy prokazované skutečnosti nastaly. Správce daně se tedy musí ptát, zda jsou předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, že nenechávají žádný prostor pro *rozumné* pochybnosti (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37, ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, či ze dne 18. 9. 2023, č. j. 7 Afs 53/2023-67, a přiměřeně i usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, bod 44).
40. Pro danou věc je klíčové, že správce daně a žalovaný zpochybnili uznatelnost žalobkyní uplatněných nákladů primárně z toho důvodu, že žalobkyně sice prokázala, že došlo k přijetí určitých služeb, avšak podle jejich názoru neprokázala především rozsah poskytnutých služeb (četnost, frekvenci, počet úkonů, hodin apod.). Soud k tomu dodává, že žalobkyně nejenže rozsah činností neprokázala, ale primárně ani netvrdila, v jakém rozsahu jí byly služby od spojených osob poskytovány. Určitý rozsah, nikoliv však úplný lze toliko dovodit pouze z listinných důkazů, které žalobkyně předložila správci daně a žalovanému v odvolacím řízení.
41. A právě zde se skrývá první úskalí napadeného rozhodnutí. Jestliže totiž žalovaný a správce daně tvrdí, že žalobkyně neprokázala rozsah poskytnutých služeb, pak by museli mít postavené na jisto, jaký rozsah služeb měl být údajně žalobkyni poskytnut. Jinými slovy, žalobkyně by musela nejprve uvést jednoznačné tvrzení o tom, v jakém rozsahu jí byly jednotlivé typy služeb poskytnuty, případně jaký kvantifikovatelný užitek z využití služeb měla. Pokud by tak žalobkyně učinila, anebo pokud by správce daně zjistil údaje o rozsahu poskytovaných služeb jiným způsobem, pak by teprve bylo možné vést úvahu o tom, zda žalobkyně prokázala celý tvrzený rozsah poskytnutých služeb, pouze jeho část anebo vůbec žádný rozsah.
42. Ono chybějící tvrzení o rozsahu služeb, jež měly žalobkyni poskytovat spojené osoby, nemůže v žádném případě představovat jen sama fakturovaná částka za tyto služby. Ta totiž může být – zejména mezi spojenými osobami – nadsazená, takže nemusí odpovídat skutečně poskytnutému protiplnění (což se ale zkoumá až v dalším úvahovém kroku, jak soud dále vysvětlí).
43. Teoreticky by tvrzení o rozsahu poskytnutých služeb mohlo vyplývat z výčtu dodaného zboží a služeb uvedeného na faktuře. Avšak není tomu tak v nynějším případě, kde šlo o částky účtované paušálně za určité, nikterak podrobně specifikované, „balíčky“ služeb. V takové situaci nezbývá, než požadovat, aby žalobkyně přesně popsala, jakou protihodnotu za každou zaplacenou částku vlastně obdržela. Teprve poté je možno se ptát, zda svými důkazy faktické uskutečnění služeb v takto popsaném rozsahu prokázala, či nikoliv. Závěry žalovaného o tom, že žalobkyně neprokázala (celý) rozsah služeb poskytovaných spojenými osobami, jsou proto nelogické. Aby vůbec bylo možné zhodnotit, jakou část rozsahu poskytnutých služeb žalobkyně prokázala, musel by žalovaný nejprve disponovat alespoň přibližným tvrzením žalobkyně o tom, v jakém rozsahu měla služby od spojených osob přijmout. Z tohoto důvodu nemůže v mnoha případech obstát zcela kategorický závěr o tom, že žalobkyně neprokázala rozsah služeb přijatých od spojených osob.
44. Je třeba připustit, že určitý rozsah poskytnutých služeb implicitně vyplýval ze žalobkyní

předložených listinných důkazů. Předložené listiny totiž v mnoha případech dokládají, jaké konkrétní činnosti měly spojené osoby vyvíjet a jaké konkrétní služby a úkony měly tedy pro žalobkyni vykonat (např. v případě doplňování skladu, tvorby katalogu, strategický nákup). Jakési „implicitní“ tvrzení o určitém (byť zřejmě nekompletním) rozsahu poskytnutých služeb tedy žalobkyně předložila v podobě dokladů o konkrétních činnostech vykonaných spojenými osobami. Nebylo však zcela zřejmé, zda předložené důkazy mají představovat vyčerpávající výčet poskytnutých služeb, nebo jen jejich reprezentativní výběr. Správce daně či žalovaný proto měli ve spolupráci se žalobkyní postavit najisto, jaký rozsah přijatých služeb vlastně tvrdí. Ten pak měli porovnat s rozsahem služeb, který se jí podařilo předloženými důkazy prokázat, aby bylo zřejmé, zda prokázala podstatnou část tvrzených plnění, či naopak pouhý jejich zlomek.

45. Teprve následně by pak mohly daňové orgány přistoupit k posouzení otázky, zda prokázaný rozsah poskytnutých služeb odpovídá poplatkům, které za ně žalobkyně spojeným osobám hradila. To je přitom otázka, na kterou se primárně správce daně při vypořádání důkazů předložených žalobkyní soustředil. Nelze totiž přehlédnout, že klíčovou část výtek a pochybností správce daně zahrnutých ve výzvách k prokázání tvrzení představují pochybnosti o způsobu kalkulace cen (poplatků) za služby poskytované žalobkyni. Je tedy zřejmé, že správce daně prohodil výše naznačené logické pořadí úvahových kroků. Bez ujasnění toho, jaký byl vlastně tvrzený a prokázaný rozsah poskytnutých služeb, se rovnou pustil do hodnocení toho, zda poskytnuté protiplnění (neznámého rozsahu) odpovídalo účtované ceně.
46. Nic na tom nemění ani skutečnost, že poplatky hrazené žalobkyní spojeným osobám představovaly ve většině případů paušální úhradu za poskytované služby. Žalobkyně nehradila poplatky za jednotlivé dílčí úkony, ale za rozsah poskytnutých služeb v každém období. Úplata tak představovala nejen úhradu za reálně poskytnuté služby, ale do jisté míry mohla zahrnovat i další složky, zejm. platbu za pouhou možnost v případě potřeby služeb spojených osob využít. I v takovém případě ale lze rozsah poskytovaných služeb, resp. jejich přínos pro žalobkyni, specifikovat, a následně porovnat jejich hodnotu s výší účtovaného poplatku, tj. zkoumat přiměřenost úplaty a hodnotit její obvyklost.
47. Soud proto nemůže aprobovat závěry žalovaného a správce daně, že žalobkyně neprokázala rozsah služeb, který jí poskytovaly spojené osoby. Žalovaný si totiž v první řadě nejasnil, jaký rozsah poskytnutých služeb vlastně žalobkyně měla povinnost prokázat. Z daňových dokladů ani z tvrzení žalobkyně rozsah služeb nevyplýval. V situaci, kdy nebylo alespoň rámcově postaveno na jisto, jaký rozsah služeb žalobkyně vlastně měla přijmout, nelze vůbec učinit závěr o tom, zda prokázala plný rozsah, jen jeho část nebo vůbec nic z tvrzeného rozsahu.
48. Jak už soud výše naznačil, nemůže obstát ani argument žalovaného přednesený při ústním jednání o tom, že rozsah přijatých služeb (plnění) vyplývá z výše uhrazených poplatků uhrazených žalobkyní spojeným osobám, které žalobkyně zahrnula do tvrzení uvedených v daňových priznáních za obě zdaňovací období. Není sporu o tom, že žalobkyně výdaje dokladované daňovými doklady od spojených osob zahrnula mezi náklady snižující její základ daně. To nepochybně ani žalobkyně. Výše fakturovaných poplatků ale představuje pouze cenu za poskytnuté služby a nic neříká o tom, jaké konkrétní služby měly být žalobkyni poskytnuty a v jakém rozsahu. Pokud se žalovaný domnívá, že žalobkyně měla prokazovat rozsah poskytnutých služeb tím, že měla prokázat, že poplatky hrazené

spojeným osobám odpovídají hodnotě poskytnutých služeb, pak směřuje dohromady dvě sice na sebe navazující, ale oddělené otázky. Nejprve je totiž třeba postavit na jisto předmět a rozsah plnění a až následně lze hodnotit, zda cena zaplacená za toto plnění (zde služby) odpovídá jejich skutečné hodnotě. Pokud tedy správce daně a žalovaný vytýkali žalobkyni neprokázání rozsahu služeb, pak by se museli zabývat nejprve detailním hodnocením a analýzou předložených listinných důkazů. Skutečnost, že správci daně vznikly v některých případech pochybnosti o správnosti kalkulace výše poplatků (resp. jejich dílčích složek), není důvodem k tomu, aby správce daně prakticky rezignoval na hodnocení důkazů prokazujících rozsah poskytnutých služeb se závěrem, že rozsah služeb neprokazují. Teprve po detailním zhodnocení navržených a předložených důkazů, by bylo možné učinit závěr o tom, zda a jaký rozsah služeb tyto důkazy prokazují či nikoliv.

49. Hodnocení přiměřenosti (obvyklosti) výše uhrazených poplatků (ceny za služby) je až dalším krokem, který může následovat po stanovení předmětu a rozsahu služeb přijatých žalobkyní. Na tomto místě musí soud v souvislosti s argumentací žalobkyně ohledně závěrů usnesení *Arnošt* poukázat na specifické rysy posuzování daňové uznatelnosti nákladů, jež byly vynaloženy mezi spojenými osobami. V případě většiny sporných služeb sice finanční orgány neaplikovaly § 23 odst. 7 ZDP upravující tzv. transferové (vnitropodnikové) ceny, nicméně argumentace žalobkyně směřuje k obdobnému výsledku jako při jeho aplikaci. Podle jejího názoru by správce daně v případě neprokázání celého rozsahu poskytnutých služeb a pochybností o odpovídající výši poplatku měl přejít na stanovení podle pomůcek a uznat žalobkyni náklady pouze v prokázané výši.
50. Soud odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2024, čj. 55 Af 29/2022-69, v němž uvedl: *„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“* (zvýraznění doplněno soudem). Obdobně se i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, čj. 2 Afs 19/2012-33, uvádí, že *„i při zkoumání ceny obvyklé mezi propojenými osobami dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutno nejprve zjistit, o jaké služby se ve skutečnosti jednalo“* (zvýraznění doplněno soudem).
51. Při posuzování oprávněnosti uplatněných nákladů před doměřením daně tedy správce daně nejprve zkoumá, zda daňový subjekt náklady reálně vynaložil a zda jde o náklady odčitatelné od základu daně podle § 24 odst. 1 a dalších ustanovení ZDP. Poté, co je postaveno na jisto, že daňovým subjektem uplatněné náklady jsou daňově účinné, lze v případě pochybností o výši transferových cen za služby mezi spojenými osobami (i v případě služeb s nízkou přidanou hodnotou) přistoupit k jejich případné úpravě podle § 23 odst. 7 ZDP (srov. Pokyn GFŘ D – 10, ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky ze dne 8. 11. 2012, č.j. 37488/12-3131-13228, či rozsudky

Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2024, čj. 6 Afs 255/2023-58, ze dne 18. 9. 2020, čj. 5 Afs 126/2019-38). Tyto dvě fáze posouzení uplatněných nákladů na sebe logicky navazují, ovšem nelze je směřovat. Pokud daňový subjekt s dostatečnou mírou pravděpodobnosti prokáže, že vynaložil určité náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP, nelze je vyloučit pouze na základě dílčích pochybností správce daně o správnosti stanovení transferových cen mezi spojenými osobami. Má-li totiž správce daně pochybnosti pouze o nastavení výše *transferových cen* mezi spojenými osobami (oproti cenám mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek), je třeba primárně postupovat dle právní úpravy obsažené § 23 odst. 7 ZDP, přičemž musí být daňovému subjektu zaručena hmotná a procesní práva z tohoto ustanovení plynoucí.

52. V prvním kroku tedy správce daně hodnotí daňovou účinnost uplatněných nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP. V rámci této úvahy je třeba posoudit, zda k vynaložení nákladů došlo za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu. Jinými slovy daňový subjekt je povinen prokázat, že náklady vynaložil v dané výši v souvislosti s jeho hospodářskou činností, nikoliv pouze za účelem snížení vlastní daňové povinnosti. V případě tzv. služeb s malou přidanou hodnotou poskytovaných mezi spojenými osobami by tak měl daňový subjekt vysvětlit způsob stanovení ceny za služby přijaté od spojené osoby a zároveň by měl v mezích přiměřených požadavků na unesení důkazního břemene prokázat, jaké konkrétní služby přijal, včetně jejich rozsahu. Požadavky na unesení důkazního břemene přitom ale nemohou být přemrštěné a nelze vyžadovat po daňovém subjektu, aby prokazoval každou jednotlivou činnost či úkon. Uskutečnění služeb a jejich rozsah postačí prokázat s dostatečnou mírou pravděpodobnosti (viz 38 a 39 tohoto rozsudku). Neprokáže-li daňový subjekt, že uplatněný náklad vynaložil na služby, které mu byly reálně poskytnuty, nebo ukáže-li se, že primárním účelem vynaložení nákladů nebylo dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu, ale např. jen snížení daňového základu a tím vlastní daňové povinnosti, pak nelze takové náklady uznat jako daňově účinné. (K tomu by dle názoru soudu mohlo dojít i tehdy, pokud by daňový subjekt prokázal, že přijal konkrétní služby, avšak pouze v takovém rozsahu, který **zcela zjevně [řádově]** neodpovídá vynaloženým nákladům, a je tedy zjevné, že prvořadým účelem vynaložení nákladu bylo snížení základu daně.)
53. Na druhou stranu je ale třeba respektovat i úpravu obsaženou v § 23 odst. 7 ZDP a nelze ji obcházet s tím, že každá pochybnost o výši cen za služby poskytované mezi spojenými osobami zakládá důvod pro vyloučení nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP. Za situace, kdy daňový subjekt prokáže poskytnutí služeb, jejich určitý rozsah i účel (dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů), nelze vynaložené náklady zcela vyloučit s odkazem na neprokázání podmínek podle § 24 odst. 1 ZDP, a to pouze z toho důvodu, že vznikly pochybnosti o výši transferové ceny (resp. její kalkulace) za služby mezi spojenými osobami. Takový výklad přinejmenším obchází účel a smysl § 23 odst. 7 ZDP a nerespektuje práva, jež daňovému subjektu z tohoto ustanovení plynou, včetně odlišného rozložení důkazního břemene při aplikaci obou zmíněných ustanovení. V první řadě, je třeba zdůraznit, že v případě nesprávného nastavení *transferových cen* lze přistoupit (pouze) k *upravení základu daně o zjištěný rozdíl*. To platí jak pro příjmy (položky zvyšující základ daně), tak i pro výdaje, resp. náklady (položky snižující základ daně) daňového subjektu. Důsledkem tak podle zákona nemá být vyloučení zpochybněných nákladů vynaložených daňovým subjektem v celém rozsahu, nýbrž jen úprava jejich výše, tj. poměrné snížení nákladů tak,

aby odpovídaly cenám mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Stejně tak nelze opomíjet, že v případě aplikace § 23 odst. 7 ZDP nese důkazní břemeno k prokázání tzv. referenční ceny správce daně, nikoliv daňový subjekt. Daňový subjekt má naopak právo se k referenční ceně zjištěné správcem daně vyjádřit a zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS.). Pokud by jakákoliv pochybnost o výši transferových cen mezi spojenými osobami měla vést k plnému neuznání nákladů uplatněných daňovým subjektem, pak by shora uvedená práva daňového subjektu byla popřena.

54. Při aplikaci § 23 odst. 7, resp. § 24 odst. 1 ZDP je tedy třeba rozlišovat dvě základní situace. První je případ, kdy daňový subjekt prokáže s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, že vynaložil náklady v určité výši za plnění poskytnuté spojenou osobou, prokáže rozsah tohoto plnění i skutečnost, že účelem bylo dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pochybnosti o výši tzv. transferových cen mezi spojenými osobami pak mohou vést pouze k úpravě cen podle § 23 odst. 7 ZDP. Naopak v situaci, kdy daňový subjekt důkazní břemeno neunes a ukáže-li se, že zcela převažujícím účelem vynaložení nákladů bylo snížení základu daně podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů nebo jiný účel než dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, lze vynaložený náklad ze základu daně zcela vyloučit podle § 24 odst. 1 ZDP.
55. Žalovaný v této souvislosti odkazoval na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 11. 10. 2018, čj. 59 Af 3/2018-45, aprobovaný rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020, čj. 7 Afs 472/2018-57, z něž dovozoval, že neprokázání způsobu stanovení transferové ceny za služby s nízkou přidanou hodnotou mezi spojenými osobami je bez dalšího důvodem pro vyloučení vynaložených nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP. Je třeba uvést, že zmíněný krajský soud se v označeném rozsudku zabýval otázkou uznatelnosti daňových výdajů na konzultační a podpůrné služby poskytnuté spojenou osobou podle § 24 odst. 1 ZDP. Konstatoval ale víceméně jen to, že *vysvětlení daňového subjektu ohledně způsobu stanovení odměny za tyto služby neprokazuje, že se služby uskutečnily a v jakém rozsahu, což Nejvyšší správní soud (bod 45 cit. rozsudku) s ohledem na absenci odpovídající kasační námítky aproboval, aniž by se ale k této otázce blíže vyjádřil. Soud se přitom ztotožňuje s náhledem, podle něhož obecné vysvětlení daňového subjektu o způsobu stanovení ceny za jím přijaté služby nemůže samo o sobě prokázat, že došlo k uskutečnění služeb poskytnutých spojenou osobou, ani jejich rozsah. To ovšem neznamená, že nesrovnalosti ohledně stanovení transferové ceny mezi spojenými osobami prokazují opak, tedy že k poskytnutí služby nedošlo nebo že účelem nákladu nebylo dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu. Prokáže-li daňový subjekt vynaložení nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP, tedy zejm. že spojené osobě zaplatil určitou částku, a ta mu jako protihodnotu poskytla služby, a prokáže též jejich účel a rozsah, pak pochybnosti o správnosti kalkulace ceny nemohou vést k úplnému vyloučení uplatněných nákladů. V takovém případě je na místě aplikace § 23 odst. 7 ZDP, tedy správce daně, pokud zpochybňuje výši transferové ceny, by měl provést příslušné analýzy a (po vyjádření daňového subjektu k použitým metodám) snížit uplatněné náklady na cenu odpovídající principu tržního odstupu. Pochybnosti o tom, zda je cena v souladu s principy tržního odstupu nevyvrací zjištění o tom, že služby byly poskytnuty a v jakém rozsahu, pokud je takové zjištění opřeno o dostatečné důkazní prostředky.*

56. O odlišnou situaci jde v případě, kdy daňový subjekt neprokáže tvrzení o tom, že přijal určité plnění (např. i od spojených osob), v jakém rozsahu a za jakou cenu, avšak z povahy věci je zřejmé, že plnění mu spojená osoba musela nutně poskytnout a daňový subjekt za ně musel zaplatit cenu. Na takové případy dopadá usnesení *Arnošt*, které skutečně uvádí, že daňový subjekt může v průběhu daňového řízení upravit svá tvrzení, i pokud jde o výši uplatňovaných nákladů. Rozšířený senát uvedl, že „[p]okud daňový subjekt bez vážných pochybností prokáže, že deklarovaný výdaj splňující podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“ Nicméně rozšířený senát zároveň zdůraznil, že daňový subjekt musí i vynaložení esenciálního výdaje prokázat. „*Jinými slovy je to daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno, a je tedy na něm, aby hodnověrným způsobem prokázal, že musel minimálně takovou výši finančních prostředků na pořízené zboží či služby skutečně vynaložit. Je tedy nutné, aby daňový subjekt korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné prvotní doklady. Jedná se však stále o primární způsob stanovení daně, tj. stanovení daně na základě dokazování.*“
57. Žalobkyně uvedla, že by mohla nabídnout v průběhu daňového řízení novou verzi tvrzení o výši nákladů vynaložených na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů v souvislosti s úhradami poplatků placených spojeným osobám za poskytování určitých typů služeb. V prvé řadě je ale třeba uvést, že takovou novou verzi tvrzení v předchozím průběhu daňového řízení žalobkyně nepředložila. Soud se tedy nemůže možnou změnou daňových tvrzení žalobkyně detailně zabývat. A zadruhé, i v případě uplatnění nové verze daňového tvrzení (snížení uplatněných odčitatelných nákladů), jak žalobkyně avizovala, se nic nemění na tom, že i v případě uplatnění nižší výše nákladů na poplatky hrazené spojeným osobám nese žalobkyně stále důkazní břemeno k prokázání tvrzení, že šlo o náklady vynaložené na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 ZDP). Žalobkyni by i tak tížilo důkazní břemeno k prokázání výše a účelu vynaložených nákladů, včetně prokázání rozsahu přijatých plnění (služeb) od spojených osob, které nezbytně nutně musela přijmout a za něž platila poplatky. Jak totiž zdůraznil rozšířený senát jde stále o stanovení daně na základě dokazování, tedy nikoliv pomůcek.
58. Soud tak shrnuje, že v obou případech, jak při aplikaci § 23 odst. 7 ZDP, tak i § 24 odst. 1 ZDP v kombinaci se závěry usnesení ve věci *Arnošt*, je nezbytným předpokladem pro uznání odpočtu uplatněných nákladů prokázání předmětu a rozsahu plnění (služeb) přijatých žalobkyní. Důkazní břemeno tíží žalobkyni. Správce daně a žalovaný proto nepochybili, pokud trvali na tom, aby žalobkyně prokázala rozsah přijatých služeb od spojených osob, aby poté mohla případně posoudit, zda výše poplatků odpovídá hodnotě poskytnutých služeb. Nedostatkem postupu správce daně a žalovaného je však skutečnost, že, jak bylo výše uvedeno, fakticky nikterak nehodnotili důkazy předložené žalobkyní k prokázání rozsahu služeb, a neprokázání rozsahu služeb dovozovali ve většině případů pouze z pochybností, které jim vznikly o způsobu kalkulace poplatků účtovaných žalobkyni. Prokázání rozsahu plnění totiž nelze zaměňovat s prokázáním způsobu stanovení (kalkulace) ceny za zjištěný rozsah poskytnutých služeb.

Náklady související s doplňováním skladu (HFT)

59. Správce daně během daňové kontroly identifikoval v předloženém účetnictví 24 daňových dokladů vystavených v letech 2015 a 2016, na jejichž základě uhradila žalobkyně společnosti HFT jako spojené osobě částky ve výši 648 000 Kč (pro rok 2015) a ve výši 680 400 Kč (pro rok 2016) jako tzv. administrativní poplatek.
60. Správci daně vzniklo primární podezření o oprávněnosti uplatnění uhrazených administrativních poplatků jako nákladu snižujícího základ z důvodu neurčitosti označení poskytnutých služeb na daňových dokladech. Vyzval proto žalobkyni nejprve výzvou ze dne 12. 9. 2018, a poté výzvou ze dne 12. 4. 2019 k prokázání oprávněnosti uplatnění shora uvedených nákladů. Žalobkyně na výzvy sdělila, že administrativní poplatek představuje platbu za službu spočívající v doplňování jejího skladu zbožím přímo z Německa pomocí software, který určuje výši zásob oproti požadavkům zákazníka. Software používá tým pracovníků HFT. Žalobkyně uvedla a kalkulací „*Supply Service Center*“ doložila, že původně byla výše administrativního poplatku stanovena částkou 29 605 Kč měsíčně pro rok 2015 a 37 272 Kč pro rok 2016, a to na základě předpokládaných nákladů HFT. Posléze však byla výše administrativního poplatku v případě žalobkyně jako „malé společnosti“ snížena na 24 000 EUR ročně (tj. 648 000 Kč), přičemž pro rok 2016 byla tato částka navýšena o 5% marži na 25 200 EUR ročně (680 400 Kč).
61. Ve výsledku kontrolních zjištění správce daně opět vytkl žalobkyni, že neprokázala, že původně plánované náklady a skutečně alokované částky 24 000 EUR (2015) a 25 200 EUR (2016) odpovídají reálně poskytnutým službám a odráží jejich rozsah. Neprokázala tedy, že částky zaplacené na úhradu administrativních poplatků byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
62. Žalobkyně ve vyjádření k výsledku kontrolních zjištění popsala organizační strukturu HFT, způsob vykonávání a předmět činností, které pro společnost ze skupiny zajišťuje, a vyjádřila se i ke způsobu stanovení administrativních poplatků. Současně předložila velké množství písemností převážně v německém a anglickém jazyce (5 složek) obsahující elektronickou komunikaci mezi žalobkyní a HFT, nabídky služeb a prezentace, organizační strukturu, prezentace činnosti, příklady podpory při výrobě, záznamy schůzek a telekonferencí, přehled řešených reklamací, přehled otevřených bodů k řešení, záznamy o změnách pracovních postupů, zprávy o externím skladu, reporty o plánování, objednávky vystavené pro žalobkyni, sledování objednávek a příklady obchodu, exporty ze systému HFT atp. Žalobkyně též navrhla výslech svědka pana B., koordinátora HFT.
63. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že nově předložené listiny prokazují pouze to, že činnost v oblasti řízení skladových zásob probíhala, ale neprokazují jejich skutečný rozsah a že výše administrativních poplatků odpovídá jejich hodnotě. Navíc vytkl žalobkyni, že listiny nebyly předloženy v českém jazyce, ač na to byla žalobkyně upozorněna. Svědek B. byl podle správce daně navržen pouze k prokázání *konkrétní vykonávané činnosti*, nikoliv k jejímu rozsahu, o kterém má správce daně pochybnost. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil se závěry správce daně.
64. Soud konstatuje, že správce daně v daném případě zpočátku skutečně prokázal důvodné pochybnosti o účinnosti daňových nákladů uplatněných žalobkyní. Ty vyplývají již ze samotného znění daňových dokladů předložených žalobkyní. Předmět plnění je na fakturách označen pouze jako *administrativní poplatek* HFT, aniž by bylo jakkoliv upřesněno, jaké

služby byly žalobkyni od HFT za tento poplatek poskytnuty. Správce daně tedy žalobkyni oprávněně vyzýval k tomu, aby se vyjádřila a prokázala předmět, rozsah a účel služeb, resp. vynaložených nákladů na ně. Bylo totiž, na žalobkyni, aby z důvodu vzniklých pochybností prokázala, že jde o náklady *vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů*.

65. Žalovaný založil pochybnosti o oprávněnosti uplatněných nákladů na tom, že žalobkyně neprokázala rozsah plnění (služeb), které jí poskytla HFT. Soud přitom souhlasí s tím, že s ohledem na uvedené důvodné pochybnosti bylo povinností žalobkyně na výzvu správce daně kvantifikovat a prokázat rozsah služeb, které jí poskytla uvedená společnost (např. uvést četnost, frekvenci, počet člověkohodin apod.).
66. Žalobkyně se v první fázi soustředila primárně na prokázání účelu nákladů, resp. předmětu činnosti poskytované HFT. Vysvětlila správci daně, jakou činností se HFT zabývá a co je předmětem poskytovaných služeb. Současně správci daně přeložila obecnou kalkulaci nákladů HFT alokovaných na žalobkyni. Soud se ztotožňuje s žalovaným v tom, že shora uvedené důkazní prostředky nejsou způsobilé prokázat rozsah poskytnutých služeb. Není pochyb o tom, že z daňových dokladů vystavených společností HFT a předložených žalobkyní rozsah poskytnutých služeb neplyne. Konkrétní tvrzení o rozsahu poskytnutých služeb žalobkyně nenabídla ani dodatečně. Omezila se pouze na kalkulaci ceny.
67. Po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění však již žalobkyně předložila velké množství písemných dokladů, jež dokládají zcela konkrétní činnosti, které HFT pro žalobkyni vykonávala. Z dokladů (zejména z emailové komunikace, objednávek vystavených pro žalobkyni, sledování objednávek a příkladů obchodů pro konkrétní zákazníky a exportů ze systému HFT) je patrné, jaké konkrétní úkony HFT vykonávala, v jaké době, pro jakého zákazníka žalobkyně atp. Předložené listiny jsou proto způsobilé prokázat, jaké konkrétní požadavky HFT pro žalobkyni vyřizovala, jaké úkony v souvislosti s tím činila a pro jaké zákazníky byla tato činnost určena. Ve vztahu ke čtyřem konkrétním zákazníkům žalobkyně (Alnia a.s., Demos trade a.s., KNK CZ v.s.d. a Kili s.r.o.) pak žalobkyně předložila detailní záznamy.
68. V této situaci již striktní závěr o tom, že uvedené listiny neprokazují rozsah poskytnutých služeb podle soudu neobstojí. I přestože žalobkyně pravděpodobně neposkytla detailní záznamy a tvrzení o všech úkonech a činnostech HFT, určitý podstatný rozsah poskytnutých služeb a činností HFT předložené listiny bezesporu dokládají a lze z nich vycházet. Je třeba znovu zdůraznit, že není povinností daňového subjektu prokázat tvrzené skutečnosti s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti (viz body 38 a 39 tohoto rozsudku). Pokud by snad nebylo možné na základě údajů o prokázaných činnostech HFT extrapolovat rozsah činností i na jiné zákazníky HFT, bylo možné vyzvat žalobkyni k doložení dalších detailních záznamů, jak to sama žalobkyně nabízela. Správce daně namísto toho *de facto* upustil od dokazování předloženými listinami, aniž by vůbec analyzoval a hodnotil jejich obsah. Uvedl, že neprokazují rozsah provedených služeb, aniž by tento závěr řádně odůvodnil a s důkazy se vypořádal. Paušální závěr o tom, že předložené listiny prokazují jen předmět a obsah činností prováděných HFT, nikoliv jejich rozsah, je zcela nepodložený, neboť předložené písemnosti zachycují, jaké konkrétní činnosti HFT vykonávala a tím dokumentují i rozsah těchto činností.
69. Ani skutečnost, že jde o listiny v cizím jazyce (angličtina, němčina) podle soudu neobstojí jako důvod k tomu, aby správce daně rezignoval na důkazní hodnocení listin v cizím jazyce. Podle § 76 odst. 2 daňového řádu platí, že *písemnosti vyhotovené v jiném než českém jazyce*

musí být předloženy v originálním znění, a současně v překladu do jazyka českého, pokud správce daně neprohlásí, že takový překlad nevyžaduje nebo že požaduje úředně ověřený překlad. Je pravdou, že správce daně žalobkyni na povinnost předložit listiny v českém jazyce opakovaně upozorňoval. Uvedené ustanovení ovšem nelze aplikovat formalisticky bez ohledu na konkrétní okolnosti případu a obecné zásady daňového řízení. Ostatně ani daňový řád nepředpokládá, že se musí všechny písemnosti nezbytně nutně překládat. Zákodárce se do určité míry spoléhá na to, že pověřené úřední osoby mohou mít dostatečné jazykové znalosti umožňující jim porozumět i textu v cizím jazyce a dává správci daně možnost od překladu upustit tak, že prohlásí, že překlad nevyžaduje.

70. V této souvislosti je třeba vyzdvihnout význam zásady vstřícnosti a zásad součinnosti a hospodárnosti daňového řízení (§ 6 odst. 2 a 4 a § 7 odst. 2 daňového řádu), jež velí postupovat tak, aby v řízení nevznikaly zbytečné náklady a nebyla dotčena rychlost daňového řízení. Praktické zkušenosti totiž ukazují, že není ve všech případech nezbytně nutné, aby daňový subjekt předkládal správci daně ve všech případech písemnosti v cizím jazyce vždy opatřené překladem. Pověřené úřední osoby jsou často dostatečně jazykově vybavené k tomu, aby porozuměly i textu v nejpoužívanějších cizích jazycích (např. v anglickém jazyce). Zejména když jde o velké množství písemností, by se měl správce daně pokusit v první řadě o porozumění textu, a až pokud to jazykové znalosti úředních osob neumožňují, měl by vyzvat daňový subjekt k pořízení překladu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2019, č. j. 4 Afs 298/2018-49). I v takovém případě lze však postupovat s rozvahou a vyžadovat překlad jen u písemností, které jsou pro další postup v řízení a posouzení věci nezbytné.
71. Je pravdou, že žalobkyně byla správcem daně výslovně upozorněna na povinnost předložit písemnosti v českém jazyce, případně je opatřit překladem podle § 76 odst. 2 daňového řádu. Podle soudu však není v souladu se základními zásadami daňového řízení takový postup, kdy správce daně požaduje přeložení každé jednotlivé písemnosti bez ohledu na její význam pro zjištění skutkového stavu, rozsah a složitost textu a vlastní znalosti cizího jazyka. Nadbytečné překládání písemností je na úkor rychlosti řízení a zatěžuje osobu zúčastněnou na správě daní nadbytečnými náklady. V daném případě ostatně sám správce daně na str. 30 zprávy o daňové kontrole uvádí, že byl s ohledem na jazykové znalosti schopen porozumět obsahu určitých písemností předložených v anglickém a německém jazyce. Je tedy otázkou, proč nebyl schopen porozumění i v tomto případě a žalobkyni absenci překladu vytýkal. Navíc správci daně, případně žalovanému v odvolacím řízení nic nebránilo v tom, aby předložené písemnosti „vytrídil“ třeba i v součinnosti se žalobkyní na ty, které jsou pro věc relevantní a které nikoliv, a poté vyzval žalobkyni k pořízení překladu těch relevantních písemností, jejichž obsahu úřední osoby nerozumí. V souvislosti s absencí překladu písemností je v dané věci navíc paradoxní, že žalovaný vytýká žalobkyni, že listiny nebyly přeloženy, přitom ale jejich obsah paušálně zhodnotil shodně se správcem daně tak, že neprokazují rozsah poskytnutých služeb. I z toho důvodu lze tedy předpokládat, že do určité míry pověřené úřední osoby byly schopny obsahu písemností porozumět.
72. Pokud jde o výslech svědka pana B., žalobkyně neuvedla ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, že účelem výslechu má být prokázání *konkrétní vykonávané činnosti*, nýbrž to, že výslech navrhuje *v případě přetrvávajících pochybností o konkrétních činnostech*. Správce daně přitom ve výsledku kontrolního zjištění vyjádřil pochybnosti nikoliv o povaze a předmětu služeb poskytnutých HFT, ale o jejich rozsahu. I v tomto kontextu nelze

vykládat návrh žalobkyně formalisticky. Závěr o tom, že svědek byl navržen pouze k prokázání nezpochybněného předmětu a povahy služeb HFT, nemůže obstát. Aniž by byl výslech proveden, nelze dopředu vyloučit, že by svědek mohl vypovídat nejen o předmětu, ale i o rozsahu poskytnutých služeb.

73. Pokud jde o výtku týkající se snížení administrativního poplatku hrazeného žalobkyní HTF oproti původně plánované výši poplatku alokovaného na žalobkyni, je třeba uvést, že povinností žalobkyně bylo prokázat, že vynaložené náklady ve výši 24 000 EUR ročně (2015) a 25 200 EUR ročně (2016) představují náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši stanovené zákonem. Je pravdou, že snížení poplatku na nižší částku oproti předchozí kalkulaci nepřidává na věrohodnosti tvrzení žalobkyně o tom, že poplatek byl dopředu stanoven tak, aby odpovídal reálné hodnotě poskytovaných služeb. Podstatné ale je, že správce daně vyzýval žalobkyni primárně k prokázání rozsahu činností provedených HTF, nikoliv k prokázání oprávněnosti výše poplatku (ceny za služby). Z hlediska zjištění rozsahu poskytnutých služeb je irelevantní, že původně měla žalobkyně podle údajných předložených kalkulačí spojené osoby uhradit částku vyšší. Pokud se finanční orgány domnívaly, že částka uhrazená žalobkyní ve prospěch HFT neodpovídá hodnotě služeb poskytnutých HTF, bylo na místě aplikovat § 23 odst. 7 ZDP (viz výše body 50 až 54 tohoto rozsudku).
74. Žalobní bod je důvodný.

Manažerské služby přijaté od HMS

75. Správce daně během daňové kontroly identifikoval daňové doklady, na jejichž základě žalobkyně platila ve prospěch HMS v letech 2015 a 2016 pravidelné měsíční poplatky označené jako *management fee* a *EDV Umlage*. V roce 2015 tak žalobkyně uhradila na *management fee* celkem 4 586 735,16 Kč a na *EDV Umlage* 1 798 050,96 Kč (následně sníženo dobropisem na výsledných 1 768 478,49 Kč). V roce 2016 pak žalobkyně uhradila celkem 3 936 835,35 Kč na *management fee* a 1 896 726,33 Kč na *EDV Umlage*.
76. I v tomto případě vzniklo správci daně primární podezření o oprávněnosti uplatnění uhrazených administrativních poplatků jako nákladu snižujícího základ daně z důvodu neurčitosti označení poskytnutých služeb na daňových dokladech a přiložených listinách. Vyzval proto žalobkyni nejprve zcela obecně výzvou ze dne 12. 9. 2018, a poté výzvou ze dne 12. 4. 2019 k prokázání oprávněnosti uplatnění shora uvedených nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP. Konkrétně druhou výzvu odůvodnil tím, že žalobkyně neprokázala reálné uskutečnění fakturovaných služeb a způsob stanovení ceny, zda a jak na konci zdaňovacího období došlo k jejich vyúčtování. Žalobkyni též vyzval k prokázání toho, že fakturace probíhala v poměru k využívání těchto služeb žalobkyní, jak, kde, kým a v jakém rozsahu byly služby využívány v souvislosti s ekonomickou činností žalobkyně.
77. Z vyjádření žalobkyně vyplynulo, že poplatky byly vyúčtovány za využívání služeb poskytovaných spojeným osobám společností HMS. Tyto služby žalobkyně rozčlenila dle předložené *Smlouvy o poskytování služeb a rozdělování nákladů mezi HMS a skupinou 2009* a jejích příloh (ANNEX 1) pro roky 2015 a 2016. V nich jsou uvedeny jednotlivé druhy služeb a alokační klíče, na základě nichž má docházet ke stanovení vyúčtovaných cen za poskytované služby. Jde o následujících 11 skupin služeb: *Corporate Marketing, eService/Internet, CAD/Catia, Corporate IP Management, Corporate Purchasing, Filling System, Network, System Integration, Other Services (ostatní služby), Replenishment System,*

Facility Management.

78. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly předkládala správci daně kalkulace cen stanovených za jednotlivé typy služeb, následně rekonciliace (vyúčtování) na základě skutečných nákladů vynaložených HMS a doplňující rekonciliace (viz např. str. 107 správy o daňové kontrole). Správce daně přitom opakovaně poukazoval na vzájemné rozpory mezi těmito kalkulacemi a jejich nedostatky. Zdůrazňoval, že není zřejmé, jak byly údaje v nich uvedené získány, kdo je vyhotovil, jak vznikly, že byly vytvořeny až na základě pochybností správce daně apod. Vytýkal, že není zřejmé ani to, jak byly stanoveny u jednotlivých služeb marže, které se liší u jednotlivých typů služeb vyúčtovaných HMS. K dalším důkazům předloženým žalobkyní k prokázání uskutečnění jednotlivých typů služeb správce daně souhrnně uvedl, že neprokazují rozsah poskytnutých služeb, byť nemá pochybnosti o tom, že k poskytnutí určitých služeb ze strany HMS došlo. Své výtky shrnul správce daně ve správě o daňové kontrole (viz str. 109 až 119), v níž se jednotlivě věnuje každému z jedenácti typů služeb, jež měly být žalobkyni poskytnuty, a důvody, proč podle něj žalobkyně neprokázala, že jde o náklady podle § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný závěry správce daně aproboval a plně je převzal.
79. Žalobkyně v žalobě poukazuje na to, že *prakticky jediným důvodem* pro neuznání celé výše nákladů ve většině případů byly rozpory v předložených kalkulacích týkajících se výše plánovaných a skutečných nákladů. Jinými slovy tak nesouhlasí s tím, že případné pochybnosti o stanovení výše transferových cen mohou být důvodem pro neuznání nákladů z důvodu neprokázání jejich uskutečnění a rozsahu podle § 24 odst. 1 ZDP.
80. I v tomto případě je klíčové, že správce daně a žalovaný vytýkají žalobkyni neprokázání poskytnutí služeb, jejich rozsahu a účel, tedy že žalobkyně neprokázala, že šlo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP. K vyloučení nákladů a k doměření daně tedy nedošlo z důvodu porušení § 23 odst. 7 ZDP upravujícího tzv. transferové ceny mezi spojenými osobami. Platí přitom, co již soud uvedl obecně k posuzování rozsahu poskytnutých služeb, stanovení cen mezi spojenými osobami a k hodnocení důkazů v daňovém řízení.
81. K věci samé soud dále předesílá, že se bude zabývat primárně těmi skupinami služeb, ve vztahu k nimž žalobkyně vyjádřila konkretizované námitky v části IV oddílu B žaloby. Tyto úvahy lze ovšem analogicky vztáhnout i na ostatní skupiny služeb, za něž žalobkyně hradila HMS poplatky označené jako *management fee* a *EDV Umlage*.
82. Pokud jde o služby v oblasti *Corporate Marketing*, žalobkyně předložila řadu listinných důkazů svědčících o tom, že služby od spojené osoby HMS přijala. Jde o katalogy, letáky, brožury, tištěné *trend reports*, e-mailovou korespondenci zachycující marketingovou komunikaci, webové prezentace atd. Správce daně ani žalovaný nezpochybňují, že žalobkyně sama nevykonává činnosti v oblasti marketingu a že tyto služby jí poskytla HMS. Zpochybňují pouze způsob, jakým HMS stanovila výši poplatku za tyto služby. To však samo o sobě nemůže zpochybnit prokázaný rozsah služeb ani účel žalobkyní vynaloženého nákladu. Uvedené písemnosti totiž dle soudu zřetelně dokládají, že určité marketingové činnosti spojená osoba pro žalobkyni vykonávala a je z nich zřejmý i jejich (nezanedbatelný) rozsah. Byť může jít o neúplný výčet skutečně vykonaných činností, nelze v žádném případě říct, že žalobkyně neprokázala vůbec žádný rozsah poskytnutých služeb. Pouhé pochybnosti o stanovení výše poplatků (transferových cen) za tyto služby, na něž se správce daně a žalovaný soustředili, v tomto případě poskytnutí služeb ani účel vynaložených nákladů nevyvrací. Závěr o neprokázání rozsahu přijatých služeb, což vedlo správce daně k

vyločení nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP, proto nemůže obstát.

83. V oblasti *Corporate Purchasing* (strategický nákup) doložila žalobkyně exporty ze systému SAP, doklady o účasti pracovníků HMS na výběrových řízeních na dodavatele oceli a e-mailovou korespondenci (v němčině) dokládající aktivní účast korporátního nákupčího oddělení. Podle správce daně a žalovaného tyto důkazy prokazují činnost HMS, nikoliv však její rozsah a způsob stanovení ceny. Správce daně, s jehož závěry se žalovaný ztotožnil, rozsáhle ve zprávě o daňové kontrole rozepsal pochybnosti týkající se správnosti výpočtu poměrné části nákladů HMS alokovaných na žalobkyni (nesrovnalosti o počtu pracovníků HMS, nákladech HMS, a způsobu tvorby kalkulací). Dle soudu však i u této skupiny služeb platí, že žalobkyně předložením shora uvedených důkazů prokázala uskutečnění určitých činností HMS v její prospěch i jejich rozsah, byť třeba jen částečný. Z důkazů neplyne, že by náklad byl vynaložen bezúčelně, resp. pouze s cílem snížit základ daně. V případě pochybností o výši vyúčtovaných poplatků (transferových cen) bylo namísto aplikovat § 23 odst. 7 ZDP. Navíc, jak důvodně namítla žalobkyně, správce daně a žalovaný se ani nevypořádali s vysvětlením žalobkyně ohledně nesrovnalostí v počtech zaměstnanců v jednotlivých kalkulacích.
84. Pokud jde o oblast *IP Management*, žalobkyně uvedla, že poplatek zahrnuje možnost využívání ochranných známek a jiných práv vlastnictví při prodeji výrobků Hettich nezávislým zákazníkům a dále služby spojené s udržováním a ochranou práv duševního vlastnictví (inspekce, monitoring, zpracování risk reportů). Žalovaný i správce daně shodně zpochybnili výši nákladů primárně poukazem na nesrovnalosti v kalkulacích výše poplatků alokovaných na žalobkyni. Jak však již bylo uvedeno, vyločení nákladů ze základu daně podle § 24 odst. 1 ZDP nelze opřít výlučně jen o pochybnosti o stanovení transferových cen. Žalobkyně k prokázání toho, že HMS provádí činnosti v oblasti *IP Management* a poskytuje je žalobkyni, která sama nevlastní práva duševního vlastnictví, předložila listinné důkazy (interní zprávu *risk report* včetně fotografií a publikovaný článek). K prokázání skutečnosti, že nehmotný majetek je ve vlastnictví spojených osob a nikoliv žalobkyně, pak poukázala (vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, str. 15) i na internetové stránky Úřadu průmyslového vlastnictví. S tímto návrhem se ale žalovaný ani správce daně nevypořádali. Soud v tomto bodě musí souhlasit s žalovaným v tom ohledu, že objem žalobkyní předložených důkazů je omezený, stejně jako okruh skutečností a činností HMS, které prokazují. Přesto však soud i v tomto případě musí konstatovat, že žalovaným a probíraným závěr správce daně o tom, že uvedené důkazy prokazují pouze to, že HMS podniká kroky za účelem ochrany proti plagiátorství, je zjednodušující. Správce daně a po něm i žalovaný založili vyločení nákladů pouze na pochybnostech o výši dílčího poplatku za činnost v oblasti *IP Management* a o způsobu jeho kalkulace. Předloženými listinnými důkazy se ale zabývali zcela okrajově, a není zřejmé, zda je vůbec hodnotili. Závěry žalovaného i správce daně ani v tomto případě nemohou obstát. Důvodem vyločení nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP nemohou být samy o sobě jen pochybnosti o způsobu stanovení transferových cen mezi spojenými osobami.
85. Pokud jde o služby *IT Network*, žalobkyně uvedla, že jde o službu zahrnující poskytnutí linek a připojení k internetu. K tomu předložila smlouvy o poskytnutí linek uzavřené mezi HMS a Telekom Deutschland GmbH a schéma linek, podle nichž je součástí dodávky i připojení žalobkyně. Žalobkyně tak zjevně rozsah poskytnuté služby prokázala. Ani správce daně a žalovaný tuto skutečnost nerozporovali. Vytýkají žalobkyni pouze to, že předložené

kalkulace a údaje v nich uvedené nemají přímou vazbu na hodnotu skutečně poskytnutých služeb, aniž by tento závěr blíže odůvodnili. Jinými slovy, správce daně nezpochybnil poskytnutí služeb ani jejich rozsah a účel, jen jejich cenu, aniž by objasnili, proč výše poplatku neodpovídá hodnotě poskytnuté služby. Důvodem vyloučení nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP ovšem nemohou být samy o sobě jen pochybnosti o způsobu stanovení transferových cen mezi spojenými osobami. Postup správce daně ani v tomto případě nemůže obstát.

86. Ohledně oblasti *CAD/CATIA* žalobkyně vysvětlila, že HMS poskytuje žalobkyni podporu při konstrukci nových nástrojů. Žalobkyně tak má přístup k centrálně uloženým výkresům, službám monitorování, konzultacím a službám dalšího vývoje. Jako důkaz předložila žalobkyně seznamy uvolněných výkresů, seznam zpracovaných výkresů, příklad výkresu, záznamy o přístupech do CAD/CATIA, a e-mailovou komunikaci prokazující, že pracovníci žalobkyně jsou uživateli daného softwarového nástroje. Správce daně ani v tomto případě poskytnutí služby nezpochybnil, přičemž uvedl, že nerozporuje činnosti vyplývající z předložených důkazů. Podle jeho názoru ale listiny neprokazují rozsah služby ani způsob stanovení výše poplatku za ni. Správce daně pak rozsáhle popsal důvod pochybností o cenové kalkulaci. Soud má za to, že i v tomto případě z předložených důkazů plyne určitý, nikoliv zanedbatelný rozsah poskytnutých služeb. Nelze tedy bez dalšího dospět k závěru, že náklad nebyl vynaložen za účelem dosažení, udržení či zajištění příjmů. I v tomto případě tak platí, že důvodem vyloučení nákladů nemohou být samy o sobě jen pochybnosti o způsobu stanovení transferových cen mezi spojenými osobami. Postup správce daně tak nemůže obstát.
87. Pokud jde o oblast *jiných služeb (Other Services)*, žalobkyně uvedla, že jde o dílčí poplatek za využití přídavného modulu do systému SAP (*Boycott List Check*), jehož prostřednictvím dochází k monitoringu zákazníků a identifikaci případných rizik. Doložila e-mailové zprávy dokládající využívání tohoto systému. Žalovaný i správce daně žalobkyni vytkli, že nepředložila kalkulaci poplatku za tuto službu. Jak již soud opakovaně uvedl, důvodem plného vyloučení nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP nemohou být samy o sobě jen pochybnosti o způsobu stanovení transferových cen mezi spojenými osobami. I když tedy žalobkyně nepředložila správci daně požadovanou kalkulaci, nemůže postup správce daně obstát, neboť absence kalkulace by mohla ovlivnit pouze závěry týkající se hodnocení výše dílčího poplatku, nikoliv zjištění o rozsahu poskytnutých služeb.
88. Pokud jde o zbylé oblasti poskytovaných služeb (*eService/Internet, Filling System, Network, System Integration, Replenishment System, Facility Management*), i přestože ve vztahu k nim žalobkyně neuplatnila konkrétní argumentaci, lze na ně rovněž vztáhnout shora uvedené závěry. I zde ve většině případů (s výjimkou oblasti služeb *Facility Management* – viz níže) správce daně založil pochybnosti pouze na rozporech a nedostatečnosti předložených kalkulací výše poplatku nebo na pochybnostech o správnosti údajů v nich použitých. Tyto okolnosti samy o sobě jako jediný důvod vyloučení nákladů nemohou obstát za situace, kdy žalobkyně prokázala určitý (nikoliv bezvýznamný) rozsah poskytnutých služeb, přičemž správce daně a žalovaný se ani nezabývali otázkou, nakolik výše dílčího poplatku za prokazatelně poskytnuté služby odpovídá jejich hodnotě.
89. Ve vztahu ke službám *Facility Management* konstatoval správce daně (zpráva o daňové kontrole, str. 118 a 119), že žalobkyni předložené listiny se zčásti nevztahují k činnosti žalobkyně a zčásti jde o listiny vytvořené pracovníkem žalobkyně. Z tohoto důvodu logicky

konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že jde o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP. Žalobkyně sama proti uvedenému závěru a důvodům vyloučení poplatku za *Facility Management* nic konkrétního nenamítala. Soud se proto nemůže přezkumem této dílčí otázky zabývat.

90. Soud tedy shrnuje, že primárním důvodem vyloučení žalobkyní uplatněných nákladů na úhradu poplatků *management fee* a *EDV Umlage* vyúčtovaných HMS byla skutečnost, že i přes doložení určitého rozsahu služeb poskytovaných společnostmi HMS, správce daně a žalovaný shledali, že žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně o způsobu kalkulace a stanovení výše obou těchto poplatků. Žalobkyně tak dle jejich názoru neprokázala, že výše poplatků odpovídá reálně poskytnutému rozsahu služeb. Tento postup však bez dalšího neobstojí. K úplnému vyloučení uplatněných nákladů podle § 24 odst. 1 by mohlo dojít, pokud by žalobkyně neprokázala splnění některé z podmínek plynoucí z tohoto ustanovení. Žalovaný a správce daně nezpochybnili, že žalobkyně náklady vynaložila v daných zdaňovacích obdobích a že HMS určité činnosti ve prospěch žalobkyně vyvíjela. K vyloučení uplatněných nákladů ze základu daně by tak mohlo dojít pouze tehdy, pokud by skutková zjištění plynoucí z provedených důkazů dokládala, že účelem vynaložení nákladů nebylo dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, ale jiné důvody, např. snaha o snížení základu daně a tím i samotné daňové povinnosti. Nicméně žalovaný ani správce daně takovou úvahu do svých rozhodnutí nevtělili a omezili se víceméně pouze na zpochybnění žalobkyní předložených kalkulací týkajících se stanovení výše poplatků, které žalobkyně hradila HMS. Nepokusili se o kvalifikovanější úvahu týkající se této otázky, případně o bližší analýzu důkazních prostředků, jež žalobkyně k prokázání rozsahu činností HMS předložila, aby mohlo dojít ke komparaci výše vynaložených nákladů a hodnoty poskytnutých služeb. Za takových okolností nelze uplatněné náklady snižující základ daně bez dalšího zcela vyloučit.

91. Žalobní bod je důvodný.

Manažerské služby přijaté od HHO

92. Správce daně během daňové kontroly identifikoval skupinu daňových dokladů zaúčtovaných u žalobkyně na účtu 518007 (*umlage*). V roce 2015 těmito doklady vyúčtovala HHO žalobkyni *administrativní poplatky* ve výši 776 584,80 Kč měsíčně (celkem 9 319 017,60 Kč), přičemž výsledná částka byla koncem roku 2015 upravena dvěma daňovými doklady na výsledných 9 155 207,79 Kč. V roce 2016 vyúčtovala HHO žalobkyni *administrativní poplatky* ve výši 786 374,73 Kč měsíčně od ledna do června 2016 a ve výši 364 319,64 Kč od července do prosince 2016 (celkem 6 904 166,22 Kč).
93. Ze sdělení a písemností předložených žalobkyní vyplynulo a je mezi účastníky nesporné, že uvedené částky se skládají ze dvou částí. První z nich je tzv. *nepřímý poplatek za správu* zahrnující náklady za manažerské služby od HHO. Druhou část tvoří tzv. *přímý poplatek za správu* zahrnující personální náklady spojené s výkonem funkce jednatele komplementáře panem S. G. Podle žalobkyně na ni byla přefakturovaná poměrná část nákladů vynaložených na správu a řízení celé skupiny Hettich v poměru k využívání těchto služeb žalobkyní. Žalobkyně vždy na začátku roku obdržela fakturu s rozpočtovanou roční částkou nákladů a výší měsíční plateb. Na konci zdaňovacího období mělo dojít k vyúčtování služeb (dodatečná faktura nebo dobropis).
94. Správce daně jak ve výsledku kontrolních zjištění, tak i ve zprávě o daňové kontrole popsal

důvody pochybností o výši *nepřímého poplatku*. Ty se však vztahují výlučně ke způsobu jeho výpočtu a stanovení jeho výše a týkají se stanovení plánovaných nákladů HHO (písemnost *all allocation costs*), stanovení čistých obrátů společností ze skupiny Hettich jako alokačního klíče (písemnost *distribution key 2015*), způsobu stanovení (kalkulace) nepřímého poplatku na základě alokačního klíče (písemnost *Scheme for HHO allocation*), neprovádění konečného vyúčtování a neprokázání služeb poskytovaných společnostmi HHO. Detailně jsou pochybnosti popsány na str. 39 až 42 a 123 až 124 zprávy o daňové kontrole, na něž soud odkazuje.

95. Pokud jde o povahu a rozsah služeb poskytovaných HHO, žalobkyně předložila jejich obecný popis v dokumentu *Funkční analýza vnitřních činností* a následně též v doplnění vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Z nich plyne, že HHO vyvíjela činnost v sedmi oblastech: *právo/pojištění, finance, daně, HR management, management kvality, interní audit a ochrana životního prostředí*. Ke všem těmto oblastem předložila žalobkyně správci daně listinné důkazy (viz např. str. 41 zprávy o daňové kontrole) dokládající zajišťování uvedených činností ze strany HHO, jejich průběh nebo výsledky. Tyto písemnosti dále doplnila další sadou listinných důkazů předložených společně s vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění (viz str. 123 zprávy o daňové kontrole).
96. Shora uvedené listiny zjevně nezachycují plný rozsah služeb HHO a dokládají pouze určité příklady konkrétních činností, jež vykonávala HHO pro žalobkyni. Bezesporu z nich ale plyne a prokazují, že služby byly v určitém (nikoliv bezvýznamném) rozsahu žalobkyni poskytnuty. Žalovaný ani správce daně přitom nepochybují, že uvedené činnosti vykonala HHO. Ani zde tedy nemůže obstát výsledný závěr žalovaného a správce daně, že žalobkyně jejich přijetí a rozsah neprokázala. Je sice logické, že správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda rozsah poskytnutých služeb odpovídá výši nepřímého poplatku, který HHO vyúčtovala žalobkyni. To zvláště v situaci, kdy HHO neprovedlo na konci zdaňovacího období konečné vypořádání předpokládané smlouvou mezi HHO a dceřinými společnostmi ze skupiny (*Cost Allocation Contract*) a žalobkyně nepředložila úplnou dokumentaci ke všem poskytnutým službám. Nicméně platí, že není povinností daňového subjektu prokázat, že vynaložil náklad za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, s absolutní jistotou. Postačí, pokud předložené důkazy vylučují rozumné pochybnosti o tom, že byly náklady vynaloženy a jsou daňově uznatelné. Žalovaný ani správce daně předložené důkazy hlouběji neanalyzovali a nehodnotili. Bez řádného hodnocení důkazů tak nemohli ani dospět k závěru, že účelem vynaložení nákladů nebylo dosažení, udržení či zajištění zdanitelných příjmů, ale např. jen snížení základu daně. Pochybnosti o správném stanovení transferových cen za služby poskytované mezi HHO a žalobkyní jako spojenými osobami, nemohou vést k úplnému vyloučení uplatněných nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP v situaci, kdy žalobkyně určitý (z hospodářského hlediska nikoliv bezvýznamný) rozsah poskytování služeb HHO doložila.
97. Žalobní bod je v této části důvodný.
98. Pokud jde o *přímý poplatek za správu* placený společností HHO, vyplynulo z tvrzení a dokladů předložených žalobkyní, že p. S. G. byl v období od 1. 3. 2013 do 1. 6. 2016 jednatelem společnosti Hettich ČR – správa s.r.o., která je osobně ručícím společníkem (komplementářem) žalobkyně. Jako jednatel komplementáře tedy vykonával p. G. funkci statutárního orgánu žalobkyně. V této době vyplácela žalobkyně p. G. podle mzdových listů mzdu za výkon funkce „jednatele s.r.o.“ Podle mzdových listů byl zaměstnán na plný úvazek

a byl mu vyplácen benefit ve formě příspěvku na bydlení. Žalobkyně v této souvislosti předložila správci daně pracovní smlouvu uzavřenou mezi ní a p. G., podle níž činila jeho měsíční odměna 3 000 EUR. Podle smlouvy měl být p. G. zaměstnán na pozici obchodního ředitele „*Sales Manager*“.

99. Žalobkyně se však odvolávala na § 6 společenské smlouvy, který stanoví, že *osobně ručící společník* (komplementář) je odměňován za výkon jednatelství – vedení obchodu tak, že společnost (žalobkyně) uspokojuje nároky jednatelů osobně ručícího společníka na odměnu za jejich činnost, včetně dávek sociálního a nemocenského pojištění. Přímý poplatek za správu tak měl podle žalobkyně představovat náklady spojené s výkonem funkce statutárního orgánu žalobkyně, konkrétně odměnu ve výši 12 100 EUR a nefinanční benefity – služební automobil, mobilní telefon, mezinárodní zdravotní pojištění, úrazové pojištění a penzijní pojištění. Podle žalobkyně měla být tato část nákladů účtována k tíži HHO z důvodu „utajení“. Následně je HHO jménem Hettich ČR – správa s.r.o. přeúčtovala žalobkyni ve formě přímého poplatku za správu. Žalobkyně předložila správci daně tabulky zachycující náklady vynaložené na shora uvedená další (nad rámec mzdy vyplácené žalobkyni) plnění poskytovaná p. G. Konečně společně s vyjádřením ke kontrolnímu zjištění žalobkyně předložila správci daně sadu písemností zachycujících činnost p. G. pro žalobkyni (kalendáře, zápisy ze schůzek apod.), doklady za telefonní poplatky, doklady za mytí, servis a pronájem vozidla (daňový spis složka *služby 1*).
100. Soud se v tomto případě ztotožňuje se závěry správce daně a žalovaného, že žalobkyně neprokázala s rozumnou mírou pravděpodobnosti oprávněnost uplatnění nákladů uhrazených společností HHO jako *přímý poplatek na správu*. Zásadní položku tohoto poplatku tvoří měsíční částka 12 100 EUR, která měla být podle žalobkyně vyplácena p. G. jako odměna za výkon funkce jednatele společnosti Hettich ČR – správa s.r.o., která je komplementářem žalobkyně a jako taková má jednatelské oprávnění za žalobkyni. Žalobkyně tvrdí, že odměna pana G. byla od 1. 1. 2015 sjednána ve výši 15 100 EUR souhrnně za výkon funkce jednatele i za výkon pracovní činnosti *Sales manager* podle pracovní smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a p. G. Není sporu o tom, že za výkon pracovní činnosti vyplácela žalobkyně p. G. částku 3 000 EUR měsíčně. Ovšem ohledně zbylé části ve výši 12 100 EUR, tj. odměny za výkon jednatelského oprávnění panují vážné pochybnosti.
101. Žalobkyně totiž tvrzení o vyplácení odměny v této výši doložila pouze dvěma listinami. Jednak sdělením ze dne 19. 3. 2015, podle něhož měla být jednatelem od 1. 1. 2015 zvýšena roční mzda na 181 200 EUR (tj. 15 100 EUR měsíčně). A dále prohlášením p. D. W. (HR manager HHO) ze dne 7. 5. 2020, podle něhož žalobkyně vyplácela částku 3 000 EUR a zbývající část odměny a nefinanční benefity šly k tíži HHO, která je pak přeúčtovala žalobkyni jménem Hettich ČR – správa s.r.o.
102. Žalovaný a správce daně správně poukázali na více okolností, které zpochybňují věrohodnost a průkaznost uvedených listin. V první řadě, lze souhlasit s tím, že žalobkyně nepředložila smluvní podklad, na jehož základě byla p. G. údajně vyplácena odměna 12 100 EUR za výkon funkce jednatele Hettich ČR – správa s.r.o. Žalobkyně nemá pravdu, pokud uvádí, že absence písemné smlouvy nemá na závěry o odměně jednatele žádný vliv nebo že jde jen o „papír pro papír“. Podle § 59 odst. 3 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů totiž platí, že *není-li odměňování v kapitálové společnosti sjednáno ve smlouvě o výkonu funkce,*

platí, že výkon funkce je bezplatný. Aby tedy byl důvod k vyplácení jednatelské odměny, musela by být mezi Hettich ČR – správa s.r.o. a panem G. uzavřena smlouva o výkonu funkce, což žalobkyně nedoložila. Nic na tom nemění skutečnost, že podle společenské smlouvy žalobkyně (§ 6) má být komplementář odměňován za výkon funkce statutárního orgánu tak, že žalobkyně má uspokojovat nároky jeho jednatelů za jejich činnost, včetně dávek sociálního a nemocenského pojištění. Společenská smlouva totiž stanoví pouze rámec pro stanovení výše odměny vyplácené komplementáři, nikoliv jeho výši. Žalobkyně nedoložila ani to, že by byla mezi ní a komplementářem uzavřena smlouva o výkonu funkce upravující výši odměny Hettich ČR – správa s.r.o. Absence takových smluv samozřejmě nevylučuje, že k vyplácení odměny společnosti Hettich ČR – správa s.r.o., potažmo jejímu jednatele skutečně docházelo a mohlo by tedy jít o daňově uznatelný náklad i bez uzavření písemné smlouvy. Žalobkyně nicméně nedoložila ani to, že odměna za výkon funkce jednatele Hettich ČR – správa s.r.o. byla p. G. skutečně vyplácena. Přitom s ohledem na personální propojení mezi ní a Hettich ČR – správa s.r.o. a i spojení s HHO by tomu žádné překážky neměly bránit (a žalobkyně žádné takové překážky nezmínila), zvláště s přihlédnutím k tomu, že byla schopna obstarat a předložit sdělení o zvýšení mzdy p. G. i čestné prohlášení p. D. W. k této otázce.

103. Věrohodnost obou důkazních prostředků nahledává dále skutečnost, že jde o listiny vytvořené osobami spojenými, resp. vykonávajícími činnost pro osoby spojené s žalobkyní. V případě sdělení o zvýšení mzdy p. G. vyvolává pochybnosti i okolnost, že ke zvýšení platu došlo se zpětnou účinností, neboť bylo vytvořeno až 19. 3. 2015, tedy o více než dva měsíce po dni, od kdy došlo ke zvýšení platu. V listině se navíc neuvádí, za jaké konkrétní činnosti byla mzda či odměna p. G. vyplácena. Na věrohodnosti tvrzení žalobkyně (a čestnému prohlášení p. W.) nepřidává ani neobvyklý způsob stanovení odměny p. G., kdy žalobkyně sice tvrdí, že byla stanovena ve výši 15 100 EUR, avšak ve skutečnosti zahrnovala i mzdu za výkon činnosti (*Sales manager*) podle pracovní smlouvy. Toto tvrzení není nikde smluvně zachyceno a opírá se jen o čestné prohlášení p. W., které ani soud nepovažuje za věrohodné. Věrohodnost a průkaznost uvedených listin konečně vyvrací i zjištění správce daně týkající se obsahu daňových přiznání podaných panem G. za roky 2015 a 2016. Vyplynulo z nich, že v této době pobíral odměnu také od společnosti Hettich ČR – správa s.r.o., což je v přímém rozporu s tvrzením, že náklady nesla z důvodu utajení pouze HHO. Žalobkyně zmíněný rozpor nevysvětlila.
104. Soud nepopírá, že p. G. by mohl vykonávat vedle funkce statutárního orgánu žalobkyně též pracovní smlouvou založenou činnost obchodního ředitele (*Sales Manager*). Souběh takových činností je teoreticky možný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2023, čj. 6 Ads 52/2022-27). Podstatné ale je, že žalobkyně věrohodně neprokázala, že p. G. byla skutečně vyplácena odměna za výkon funkce statutárního orgánu Hettich ČR – správa s.r.o. ve výši 12 100 EUR, jak tvrdí.
105. Pokud jde o další náklady, které měly být součástí *přímého poplatku za správu*, žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky k prokázání tvrzení, že HHO platila za p. G. pojistné na mezinárodní zdravotní pojištění, úrazové pojištění a penzijní pojištění. Tyto náklady tedy neprokázala. Jedinými doklady prokazujícími vynaložení konkrétních nákladů tak zůstaly doklady za telefonní poplatky, doklady za mytí, servis a pronájem vozidla související s provozem služebního automobilu a mobilního telefonu. Z nich však není na první pohled zřejmé, zda mají souvislost s výkonem funkce statutárního orgánu žalobkyně, tedy zda p. G.

tyto prostředky k výkonu jednatelského oprávnění využíval.

106. Soud se tak ztotožňuje s názorem, že žalobkyně předloženými listinami neprokázala, že náklady vynaložené žalobkyní na tzv. *nepřímé poplatky za správu* ve prospěch HHO představují důvodně uplatněné náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP. V tomto případě tedy správce daně tyto náklady oprávněně vyloučil.
107. V této druhé části tedy žalobní bod není důvodný.

Přefakturace externích nákladů

108. Poslední částí sporu mezi účastníky je vyloučení žalobkyní uplatněných nákladů podle tří daňových dokladů vystavených spojenými osobami v roce 2016. V prvním případě jde o fakturu na 100 440 Kč, jejímž prostřednictvím HMS přefakturovala úhradu za daňově poradenské služby poskytnuté společností MAZARS Tax GmbH. V druhém případě jde o fakturu na 55 620 Kč, kterou HHO přefakturovala úhradu za daňově poradenské služby poskytnuté společností Rödl & Partner Vorlíčková Tax, s.r.o. A konečně ve třetím případě jde o přefakturaci částky 523 533,78 Kč za sociální a zdravotní pojištění placené za p. E. společností Paul Hettich GmbH & Co. KG (dále jen „PHKG“).
109. Všechny tři uvedené daňové doklady se vztahují k působení pana A. E. jako jednatele společnosti Hettich ČR – správa s.r.o., která je statutárním orgánem (komplementářem) žalobkyně. Mezi účastníky není sporu o tom, že pan P. E. tuto funkci vykonával od 1. 6. 2016. Žalobkyně tvrdí, že vynaložené náklady mají souvislost s výkonem funkce statutárního orgánu, neboť pan E. dle jejího vyjádření pracoval od 1. 4. 2016 pouze pro žalobkyni a věnoval se pouze jejím záležitostem.
110. Pokud jde o poradenské služby poskytnuté společností MAZARS Tax GmbH, předložila žalobkyně správci daně fakturu vystavenou uvedenou společností dne 27. 6. 2016 na částku 3 810 EUR bez DPH. Předmětem fakturace byl „*honorář za koordinaci s Českem*“, přičemž mělo jít konkrétně o „*daňové poradenství a výpočty provedené našimi kolegy v Česku, jakož i odpovídají koordinace v období od 22. 12. 2015 do 8. 6. 2016*“. Dále předložila (nikým nepodepsanou) listinu obsahující smlouvu mezi Mazars s.r.o. a Hettich ČR – správa s.r.o., jejímž předmětem má být měsíční a roční zpracování mezd, zpracování mzdové agendy zaměstnanců a ostatní služby spojené se mzdovou agendou. Podle předložené dohody uzavřené dne 17. 12. 2015 mezi PHKG a panem E., měl být pan E. od 1. 4. 2016 jmenován jednatelem Hettich ČR – správa s.r.o. Po seznámení s výsledky kontrolního zjištění doplnila žalobkyně ještě složku obsahující písemnosti, jimiž žalobkyně prokazovala, že p. E. vykonával činnost statutárního orgánu žalobkyně (zápisy z meetingů, návrh strategie žalobkyně pro rok 2017, příklady pracovních plánů a agendy návštěvy u žalobkyně).
111. Správce daně v tomto případě poukázal na to, že z § 6 společenské smlouvy nevyplývá nárok komplementáře na úhradu služeb poskytovaných této společností, a vytkl žalobkyni, že neprokázala, že byla objednatelem nebo příjemcem vyúčtovaných služeb. Služby měly být poskytnuty spojeným osobám, přičemž výplatní listiny byly zpracovány Hettich ČR – správa s.r.o. a zpracováním mzdové agendy u této společnosti měla být pověřena Mazars s.r.o. Podle správce daně byly uvedené služby určeny k zaúčtování u Hettich ČR – správa s.r.o. Žalovaný tyto závěry aproboval.
112. Jelikož žalobkyně nepředložila žádné jiné důkazy, soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného

a správce daně, že daný náklad nebyl vynaložen v souvislosti s činností žalobkyně jako náklad za účelem dosažení, udržení a zajištění jejích zdanitelných příjmů. Soud nezpochybnuje, že p. E. vykonával od 1. 6. 2016 funkci statutárního orgánu žalobkyně, ani to, že jeho přemístění pozice v Česku mohlo vyvolat potřebu odborného daňového a mzdového poradenství. Jak však správně uvedl správce daně, žalobkyně neprokázala, že daňové poradenství bylo poskytnuto žalobkyni a že vůbec souviselo s činností p. E. Z předložených listin ani ze společenské smlouvy žalobkyně nevyplývá, že by náklady spojené s mzdovou a personální agendou Hettich ČR – správa s.r.o. měla nést žalobkyně. Žalovaný též zcela správně uvedl, že žalobkyní předložená faktura svědčí o tom, že šlo o daňové poradenství poskytované od 22. 12. 2015 do 8. 6. 2016, tedy za dobu takřka půl roku před jmenováním pana E. jednatelem. Navíc faktura neprokazuje, kterých osob se daňové poradenství týkalo. Není totiž zřejmé, zda šlo pouze o p. E. anebo (i) jinou osobu (osoby). Tomu, že mohla faktura zahrnovat i služby za jiné poradenské služby mzdové agendy ostatně nasvědčuje skutečnost, že smlouva mezi Mazars s.r.o. a Hettich ČR – správa s.r.o. se vztahuje na všechny zaměstnance. Vyfakturovaná částka tak mohla zahrnovat i služby poradenství za jiné osoby než jen pro pana E.

113. Pokud jde o daňové poradenské služby poskytnuté společností Rödl & Partner Vorlíčková Tax, s.r.o., žalobkyně předložila fakturu vystavenou uvedenou společností na 2 060 EUR ze dne 8. 7. 2016, jejímž předmětem byly daňové poradenské služby. Podle přílohy daňového dokladu byla předmětem poradenství „podpora společnosti při podání žádosti o formulář A1 podle čl. 16 nařízení č. 883/2004“. Daňové poradenská společnost připojila i vyjádření, podle něhož jde o *administrativní náklady p. E.*, a dále popsala, k jakému účelu formulář A1 slouží.
114. Žalovaný aproboval závěr správce daně, který založil vyloučení uvedeného nákladu na zjištění, že veškerou mzdovou a personální agendu týkající se pana E. vykonávala podle dostupných a žalobkyní předložených listin společnost Hettich ČR – správa s.r.o. (str. 55 zprávy o daňové kontrole). Tuto skutečnost přitom žalobkyně nikdy nerozporovala, poukazovala pouze na to, že pan E. se při své činnosti věnoval pouze jejím záležitostem, a proto náklady uvedené fakturace musí nést výhradně žalobkyně. Soud stejně jako žalovaný však neshledává tuto námitku důvodnou. Pan E. byl v první řadě jednatelem Hettich ČR – správa s.r.o. a teprve z titulu této funkce také vykonával funkci statutárního orgánu žalobkyně. Jestliže ani žalobkyně nezpochybnuje, že mzdovou a personální agendu týkající se pana E. vykonával komplementář Hettich ČR – správa s.r.o. a nikoliv žalobkyně, pak je zřejmé, že žalobkyně nenesla povinnost vykonávat tuto činnost a nenesla za ni odpovědnost. Nenasvědčuje tomu ani skutečnost, že plátcem měla být podle faktury vystavené společností Rödl & Partner Vorlíčková Tax, s.r.o. společnost HHO, a nikoliv žalobkyně. Pokud žalobkyně netvrdila ani neprokázala, že by odpovědnost za výkon agendy byla přenesena na ni samotnou, tak je zcela logický a správný závěr správce daně, že předmětné náklady nejsou přičitatelné žalobkyni ale jiným spojeným osobám, které vykonávaly personální a mzdovou agendu. (Stejná úvaha ostatně platí i o přefakturaci částky týkající se poradenských služeb společnosti MAZARS Tax GmbH a přefakturace částek sociálního a zdravotního pojištění hrazených za pana E. v Německu.)
115. Pokud jde o zbylé externí náklady, ty měly podle žalobkyně spočívat v přefakturaci částky 523 533,78 Kč za sociální a zdravotní pojištění placené za p. E. společností PHKG v Německu. Žalovaný podle soudu správně poukázal na skutečnost, že žalobkyně nedoložila, že částky, jež jí byly takto přefakturovány společností Paul Hettich GmbH &

Co. KG, byly skutečně na pojistném za pana E. v Německu uhrazeny a z jakého důvodu. Přitom ji správce daně již ve výzvě ze dne 11. 7. 2019 vyzýval, aby předložila smlouvy nebo jiné podklady dokládající mj. benefity poskytované panu E. (a dalším dvěma jednatelem). Žalobkyně žádné důkazní prostředky týkající se úhrady tvrzeného pojistného nepředložila. Správce daně současně poukázal i na pochybnost plynoucí ze skutečnosti, že pojistné na zdravotní a sociální pojištění v Německu mělo být za pana E. odváděno již za období od 1. 4. 2016, ačkoliv se jednatelem stal až od 1. 6. 2016. Žalobkyně i přes výzvu neprokázala, že pro žalobkyni vykonával pan E. činnost již od dřívějšího data. Předložená předběžná dohoda ze dne 17. 12. 2015 sice obsahovala ujednání o tom, že k uzavření *manažerské smlouvy* s panem E. má dojít s účinností od 1. 4. 2016. Tuto skutečnost, ale vyvrací zjištění, že se pan E. stal jednatelem komplementáře až od 1. 6. 2016. Zda p. E. vykonával pro žalobkyni nějakou činnost již od 1. 4. 2016, žalobkyně nedoložila. Lze proto souhlasit se závěrem, že důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti uplatnění daného výdaje žalobkyně neunesla. Správce daně nepochybil, pokud uvedený výdaj vyloučil.

116. Soud tak dospěl k závěru, že žalobní bod není důvodný.

Další námítky

117. Žalobkyně opakovaně namítala, že správce daně jí poskytl nepřiměřeně krátkou lhůtu (29 dnů) k vyjádření se k výsledku kontrolních zjištění. Neměla proto možnost v takto krátké lhůtě na rozsáhlé zjištění a závěry správce daně adekvátně reagovat.
118. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 *stanoví správce daně na žádost daňového subjektu přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.*
119. V daném případě stanovil správce daně žalobkyni lhůtu k vyjádření v délce 21 dnů, která byla následně prodloužena na 29 dnů. Žalobkyně se k výsledku kontrolních zjištění vyjádřila podáním ze dne 7. 2. 2020.
120. Soud nezpochybňuje, že v daném případě byl objem kontrolních zjištění předložených žalobkyni k vyjádření vsutku rozsáhlý a že šlo o náročnou problematiku zahrnující např. i posuzování transferových cen mezi žalobkyní a spojenými osobami. Samotné seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 8. 1. 2020 obsahuje celkem 101 stran textu.
121. Soud nicméně nemá za to, že by stanovení lhůty v délce 21 dní následně prodloužené na 29 dní mělo za následek zkrácení žalobkyně na jejích právech. Ve srovnání s délkou celé daňové kontroly, která trvala přes dva a půl roku, se může zdát uvedená lhůta jako krátká, to však není pro posouzení přiměřenosti lhůty podstatné. Časový úsek 29 dnů je doba, v rámci které se lze při vynaložení přiměřeně soustředěného a intenzivního pracovního úsilí vypořádat i s obsáhlými a právně komplikovanými věcmi, a to zvláště za situace, kdy žalobkyně již z předchozího průběhu řízení muselo být zřejmé, jakými otázkami se správce daně v průběhu daňové kontroly zabýval (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, čj. 4 Afs 354/2018-62). Již v okamžiku, kdy požádala o prodloužení lhůty, navíc žalobkyni muselo být známo, že této první žádosti žalovaný s ohledem na § 36 odst. 2 daňového řádu musí vyhovět a prodloužit ji alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno. Stanovenou lhůtu proto zdejší soud nepovažuje za omezení znemožňující žalobkyni vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout

jeho doplnění. O tom, že žalobkyni nebylo znemožněno se kvalifikovaně vyjádřit, ostatně svědčí i rozsah a hloubka jejího písemného vyjádření se k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, které doručila správci daně dne 7. 2. 2020. Žalobkyně navíc doložila svá tvrzení uvedená ve vyjádření i obsáhlým souborem důkazů, které následně správci daně předložila. Ani postup žalobkyně tedy nenasvědčuje tomu, že by nemohla řádně uplatnit svá procesní práva. Lhůta tak nebyla stanovena v nepřiměřeně krátké délce. Žalobní bod není důvodný.

122. Naopak zčásti důvodnou shledal soud námitku týkající se neprovedení výsledku některých svědků. Pokud jde o navrhovaný výsledek svědka pana B., soud se jím zabýval již výše, přičemž shledal žalobní námitku důvodnou (viz bod 72 tohoto rozsudku).
123. Výsledek svědka Ing. M. D. žalobkyně navrhla (str. 17 vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 7. 2. 2020) k prokázání svých tvrzení o poskytování služeb v oblasti informačních technologií, za které žalobkyně hradila poplatky (*management fee* a *EDV Umlage*) společnosti HMS. Správce daně svědka nevyslechl z toho důvodu, že dle jeho názoru by mohl jako IT administrátor maximálně potvrdit nebo vysvětlit, v čem spočívají poskytované IT služby. Nebyl by však schopen uvést rozsah služeb, neboť ho správci daně nesdělila ani žalobkyně. Soud musí konstatovat, že správce daně v daném případě nepřipustně hodnotil obsah výpovědi svědka, aniž by provedl jeho výsledek. Nelze totiž předem zcela vyloučit, že svědek by mohl uvést určité (třeba jen dílčí) údaje o rozsahu poskytovaných služeb. Odmítnutí provedení výsledku Ing. D. bylo proto neopodstatněné a žalobní bod je v této části důvodný.
124. Pokud jde o výsledek Ing. J. M., žalobkyně ho označila jako svědka pouze k prokázání jejích tvrzení týkajících se nákladů souvisejících se zajištěním dohledu nad činností smluvní lakovny SALUM v rámci řízení kvality (str. 7 vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 7. 2. 2020). Správce jeho výsledek neprovedl z důvodů, jež konkretizoval na str. 105 zprávy o daňové kontrole. Pro posouzení námitky je ale klíčové, že uvedené náklady týkající se dohledu nad činností lakovny byly nakonec posouzeny jako daňově uznatelné (bod 164 až 169 napadeného rozhodnutí). Výsledek svědka by tak byl zjevně nadbytečný, a proto jeho neprovedení nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V této části není žalobní bod důvodný.
125. Pokud jde o ostatní osoby uvedené v žalobě na str. 16 (H. S., P., K., G., E.), soud nenalezl v daňovém spise žádnou listinu, z níž by vyplynulo, že žalobkyně tyto osoby označila jako svědky k prokázání jakýchkoliv skutečností. Žalobkyně se sice k činnosti některých z uvedených osob opakovaně ve svých podáních vyjadřovala (P., G., E.), avšak jako svědky je výslovně nenavrhla. Ostatně ani v žalobě neuvedla, zda a kdy tyto osoby navrhla k výsledku, pouze provedení jejich výsledku navrhla soudu k posouzení otázky, zda by byli schopni svědčit o rozsahu poskytovaných služeb. Za daných okolností tak nebylo povinností žalovaného ani správce daně se s návrhy na výsledek uvedených osob vypořádat. Námitka žalobkyně, že výsledky byly nezákonně odmítnuty z důvodů, které nelze aprobovat, je proto nepřiléhavá a nedůvodná.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

126. Soud shledal žalobu důvodnou, a proto zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
127. Důkazy navržené v žalobě soud neprovedl pro nadbytečnost. Žalobkyně navrhla provedení

výslechů osmi svědků. Navrhla je pouze k prokázání toho, že by byli schopni v daňovém řízení svědčit o rozsahu služeb, které jí poskytovaly spojené osoby. Přitom ale pouze jen menší část těchto osob označila za svědky již v daňovém řízení. Soud shledal provedení výslechů všech svědků nadbytečným. V případě dvou svědků, u nichž shledal soud neprovedení výslechů vadným, platí, že není úkolem soudu, aby prováděním důkazů a jejich hodnocením nahrazoval či odstraňoval podstatné vady předchozího daňového řízení. V případě svědků nenavržených v daňovém řízení, je nadbytečné si klást v rámci soudního přezkumu otázku, zda by mohli vypovídat o rozsahu poskytovaných služeb, pokud správce daně ani žalovaný nemohli s ohledem na pasivitu žalobkyně pochybit. A konečně pokud jde o výslech svědka Ing. M., ten byl navržen pouze k prokázání skutečností, které se týkaly nákladů vzniklých v souvislosti s dohledem ve smluvní lakovně, přičemž tyto náklady byly ve výsledku shledány daňově uznatelnými. Okolnosti týkající se daňové uznatelnosti těchto nákladů tak nejsou předmětem sporu v řízení před soudem.

128. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci plně úspěšná, proto má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení. Ty tvoří soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a náklady spojené se zastoupením advokátem ve výši stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupce žalobkyně vyčíslil požadovanou náhradu tak, že jde o odměnu za zastupování 12 400 Kč za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky a účast u ústního jednání soudu podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu], k čemuž náleží paušální náhrada hotových výdajů v celkové výši 1 200 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto mu náleží i náhrada této daně v sazbě 21 % z částky 13 600 Kč, tj. 2 856 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 19 456 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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. srpna 2024

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu