



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Lukáše Pišvejce a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **SCHÄFER - SUDEX s.r.o.**, se sídlem Podolí 5, Ledeč nad Sázavou, zastoupená Mgr. Karlem Nejtkem, advokátem se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2022, č. j. 25988/22/5200-11434-713159, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2024, č. j. 55 Af 29/2022 – 69,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou Krajskému soudu v Brně (dále jen „*krajský soud*“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný změnil rozhodnutí - dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „*správce daně*“) ze dne 3. 3. 2021, tak, že žalobkyni byla podle § 147 a 143 odst. 1, 3 daňového řádu, doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od

1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 vyšší o částku 234 080 Kč a současně podle § 251 odst. 3 daňového řádu bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále z doměřené daně za tato období.

[2] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Podle krajského soudu byla v posuzované věci stěžejní otázka, zda žalobkyně splnila podmínky pro uplatnění nákladů na služby správní režie poskytnuté žalobkyni sesterskou společností SCHÄFER Werke GmbH (dále jen „SchW“) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) a zda v souladu s § 92 daňového řádu prokázala, že se jedná o náklady, které skutečně obdržela a využila v jí tvrzeném obsahu a rozsahu.

[3] Krajský soud předeslal, že pro uznání nákladu jako daňově uznatelného nepostačuje předložení obecně koncipovaného seznamu úkonů týkajícího se uskutečněných manažerských a poradenských činností poskytovaných žalobkyni, bez upřesnění, v čem dané úkony přesně spočívaly. Pro unesení důkazního břemene nejde pouze o typové vymezení služeb, ale o samotnou fakticitu a skutečný obsah poskytnutého plnění. Na základě opakovaných výzev správce daně žalobkyně v tomto směru navrhla řadu důkazních prostředků, ohledně nichž však krajský soud ve shodě s žalovaným uvažil, že neprokazují konkrétní rozsah služeb vykonaných pro žalobkyni její sesterskou společností SchW, nelze tudíž ani posoudit, zda jde o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud se jedná o listinné důkazy předložené žalobkyní (smlouva o poskytování služeb se společností SchW; seznam zaměstnanců SchW poskytující služby; podklady pro kalkulaci nákladů správní režie), pak jde o listiny značně obecného obsahu, z nichž nelze dovodit, co bylo pro žalobkyni ze strany SchW fakticky vykonáno. Nic konkrétního o povaze poskytnutých služeb nelze dovodit ani ze svědecké výpovědi Manfreda Jakoba, prokuristy žalobkyně, a Marcuse Dübera, jejího jednatele. Právě uvedené podle krajského soudu platí i pro „*místopřísežná prohlášení*“ pánů F. a P. Rozsah daných služeb neprokazuje ani výsledek daňové kontroly v Německu provedené u sesterské společnosti SchW, která se týkala pouze alokace nákladů na žalobkyni, nikoliv však daňové uznatelnosti těchto nákladů podle tuzemské právní úpravy, která byla předmětem až daňové kontroly v nyní posuzované věci.

[4] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou týkající se otázky užití § 23 odst. 7 ZDP. Podle krajského soudu dané ustanovení zakotvuje pravomoc správce daně upravit základ daně; to však jen tehdy, byly-li všechny daňovým subjektem uplatněné náklady a výnosy daňově účinné. Nelze tedy přistoupení 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, tudíž § 23 odst. 7 ZDP na nyní projednávanou věc vůbec nemohl být aplikován. Krajský soud v této souvislosti též uvedl, že pokyn D-10, jehož aplikace se žalobkyně opakovaně domáhala, se týká posuzování služeb účtovaných mezi spřízněnými podniky, které se musí řídit právě § 23 odst. 7 ZDP. Jelikož toto ustanovení v daném případě nelze použít, není tak ani na místě domáhat se aplikace příslušného pokynu.

[5] Podle krajského soudu žalovaný nepochybil, zabýval-li se tzv. alokačním klíčem. Na žalobkyni byla alokována předem stanovená částka za služby správní režie, přičemž v projednávané věci jde o to, zda byly tyto služby, které byly na základě alokačního klíče fakturovány, také žalobkyni fakticky poskytnuty. Právě skutečný obsah poskytnutých služeb žalobkyně v řízení dostatečně neprokázala. Tím ale *de facto* neprokázala ani správnost

pokračování

alokačního klíče, tj. že předpokládané a fakturované náklady odpovídají nákladům skutečným. Požadavek na prokázání správnosti alokačního klíče tedy logicky vedl k prokázání skutečného obsahu služeb. Alokační klíč tak v této věci nebyl zmiňován s ohledem na § 23 odst. 7 ZDP, nýbrž vzhledem k § 24 odst. 1 ZDP.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že neprokázala, jaké konkrétní služby jí byly sesterskou společností SchW poskytnuty. Má naopak za to, že navržené důkazní prostředky tuto skutečnost jednoznačně prokazují. Krajský soud v tomto směru pochybil, když stěžovatelkou označené důkazy hodnotil izolovaně, nikoliv v jejich celkovém kontextu. Stěžovatelka následně v kasační stížnosti vymezila důkazní prostředky, které v daňovém řízení předložila za účelem prokázání rozsahu služeb poskytnutých v rámci správní reže. Zopakovala, že se závěry krajského soudu stran jejich neprůkaznosti ve vztahu k rozsahu poskytnutých služeb se neztotožňuje, přičemž součástí své kasační argumentace učinila obsáhlé pasáže textu žaloby týkající se významu předložených podkladů pro kalkulaci správní reže a skutečností, které uvedli pánové Jakob, F. a P. Ve vztahu k výsledku daňové kontroly v Německu stěžovatelka namítla, že pokud německá finanční správa uznala správnost způsobu přeúčtování nákladů na správní režii, musela nejprve posoudit, že skutečně k poskytnutí služeb došlo. Podle stěžovatelky krajský soud v této souvislosti nijak nereagoval na její žalobní tvrzení, že správce daně pochybil, když ji nevyzval k předložení dalších důkazních prostředků, pokud měl za to, že doposud navržené důkazy nebyly dostatečné k unesení jejího důkazního břemene.

[8] Stěžovatelka se rovněž neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že na posuzovanou věc se nevztahuje § 23 odst. 7 ZDP, a tudíž není možné se domáhat aplikace pokynu D-10. Stěžovatelka je naopak přesvědčena, že optikou daného pokynu je třeba projednávaný případ hodnotit.

[9] Stěžovatelka nesouhlasí ani s úvahami krajského soudu týkajícími se tzv. alokačního klíče. Správnost zvoleného alokačního klíče se týká nastavení ceny za služby mezi spojenými osobami, tj. aplikace § 23 odst. 7 ZDP, nikoliv otázky faktického obsahu poskytnutých služeb, jak nesprávně uvádí krajský soud.

[10] Podle žalovaného je kasační stížnost založena na opakování argumentace již jednou uplatněné v žalobě, přičemž na závěry krajského soudu nereaguje. Žalovaný proto ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí stejně jako na rozsudek krajského soudu, s nímž se plně ztotožnil. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť obecně platí, že meritorní přezkum napadeného rozsudku je možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76). Nepřezkoumatelnost však není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka řízení o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp. jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale je objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[14] V nyní projednávaném případě stěžovatelka konkrétním způsobem neuvedla, v čem spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Pouze tvrdila, že krajský soud nijak nereagoval na její žalobní tvrzení, že správce daně pochybil, nevyzval-li jí k předložení dalších důkazních prostředků, pokud měl za to, že doposud navržené důkazy nebyly dostatečné k unesení jejího důkazního břemene. Toto tvrzení implikuje nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že danou žalobní námitku krajský soud neopomenul. Krajský soud se otázkou unesení důkazního břemene stěžovatelkou řádně a srozumitelně zabýval v odstavcích 21 a 33 svého rozsudku, přičemž mj. upozornil na skutečnost, že stěžovatelka byla správcem daně opakovaně vyzvána k prokázání skutečného obsahu a rozsahu služeb poskytnutých v rámci správního režie, přičemž bylo její odpovědností, aby důkazními prostředky k prokázání této skutečnosti disponovala. Nejvyšší správní soud má rovněž za to, že rozsudek krajského soudu je i jinak řádně, srozumitelně a logicky odůvodněný a je z něj patrné, jakými úvahami se krajský soud řídil a k jakým závěrům dospěl. Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[15] Nejvyšší správní soud se dále zabýval projednatelností zbylých kasačních námitek uplatněných stěžovatelkou. Platí přitom, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Předmětem řízení o kasační stížnosti je proto rozhodnutí krajského soudu, což odpovídá i roli Nejvyššího správního soudu jako vrcholného soudního orgánu (čl. 92 Ústavy České republiky), který podle § 12 odst. 1 a 2 s. ř. s. zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování soudů ve správním soudnictví (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 2. 2024, č. j. 8 Azs 172/2020-66, č. 4592/2024 Sb. NSS). Aby byly kasační námitky

pokračování

způsobilé věcného projednání, musí kvalifikovaným způsobem a pomocí konkrétní argumentace zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu a jeho závěry (srov. např. rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016 - 38, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351). Konkrétní kasační námitky proto nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání či v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím než proti napadenému rozsudku (rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58). Z těchto důvodů kasační námitky, které v podstatě jen opakují žalobní tvrzení a alespoň v minimální míře nereagují na argumentaci krajského soudu, nepředstavují důvody podle § 103 odst. 1 s. ř. s., a jsou proto nepřipustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., což považuje za ústavně konformní i Ústavní soud (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 14. 5. 2024, sp. zn. IV. ÚS 623/23, bod 17).

[16] Nahlíženo optikou právě uvedených východisek stěžovatelka krom (nedůvodné) námitky nepřezkoumatelnosti nepředestřela v kasační stížnosti žádnou argumentaci, jíž by se Nejvyšší správní soud mohl věcně zabývat, neboť zbylá kasační tvrzení představují toliko onu nepřipustnou reprodukci námitek žalobních, resp. v nich chybí jakákoliv reakce či vymezení se vůči závěrům krajského soudu, krom zcela obecného a neodůvodněného vyjádření nesouhlasu.

[17] Pokud se jedná o výhrady stěžovatelky proti skutkovým závěrům krajského soudu, resp. žalovaného, pak stěžovatelka ustrnula v rovině naprosté obecnosti svých tvrzení. Krajský soud ve svém rozsudku podrobným způsobem zkoumal správnost závěrů žalovaného při hodnocení důkazů provedených v rámci daňového řízení (viz odstavce 20 – 34 rozsudku). Vůči této argumentaci stěžovatelka brojí tvrzeními o „*izolovaném hodnocení*“ důkazních prostředků, resp. o „*nesprávných závěrech*“ krajského soudu, resp. žalovaného. Tato polemika, prostá konkrétní výhrad vůči rozhodovacím důvodům krajského soudu, znemožňuje Nejvyššímu správnímu soudu na ni jakýmkoliv způsobem věcně reagovat. Stěžovatelka nijak nereflektuje úvahy krajského soudu ani ve vztahu k výsledku daňové kontroly v Německu, kdy v kasační stížnosti sice (relativně) konkrétně namítá, že „*pokud německá finanční správa uznala správnost způsobu přeučtování nákladů na správní režii, musela nejprve posoudit, že skutečně k poskytnutí služeb došlo*“, opomíjí však, že krajský soud zdůraznil (viz odst. 26 napadeného rozsudku), že samotná alokace nákladů správní režie na stěžovatelku nic nevypovídá o naplnění podmínek pro aplikaci § 24 ZDP, v jehož rámci je posuzována daňová uznatelnost takto alokovaných nákladů, tj. stěžejní sporná otázka v nyní posuzované věci. Na tuto úvahu krajského soudu již stěžovatelka nijak nereaguje.

[18] Nedostatkem sebemenší reflexe rozhodovacích důvodů krajského soudu jsou stíženy i kasační námitky, v nichž stěžovatelka vyjadřuje prosté přesvědčení o nutnosti aplikovat na nyní projednávaný případ § 23 odst. 7 ZDP, resp. pokyn D – 10. Krajský soud přitom v odstavcích 32, 35 a 37 svého rozsudku vyjevil komplexní úvahy podrobně vysvětlující, že stěžovatelkou odkazované zákonné ustanovení (pokyn) nijak nedopadá na posuzovanou spornou otázku, tj. prokázání faktického rozsahu poskytnutých služeb, ale řeší otázku zcela jinou – možnost správce daně reagovat na případný rozdíl mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami oproti cenám, které by platily mezi osobami nespojenými v běžných obchodních vztazích.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] NSS neshledal kasační stížnost v rozsahu jediné projednatelné námitky důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

[20] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelé nemají právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměli úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné. (§53 odst. 3 s.ř.s.).

V Brně dne 5. prosince 2025

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu