ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Lenky Bursíkové, a soudců Josefa Straky a Karla Ulíka ve věci

žalobkyně: **VARIEL, a. s.**
sídlem Průmyslová 1034, 285 22 Zruč nad Sázavou

zastoupená advokátem JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D.
sídlem Pivovarská 8, 682 01 Vyškov

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 21. 3. 2024, č. j. 7952/24/5200-11431-706481,

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Soud se v této věci zabývá otázkou, zda správce daně oprávněně vyloučil daňové odpisy uplatněné žalobkyní za zdaňovací období let 2013 a 2014 jako daňově uznatelný náklad snižující základ daně, a to v rozsahu, v němž žalobkyně nedoložila rozdíl mezi cenou

dlouhodobého hmotného majetku (konkrétně výrobní technologie a dvou mostových jeřábů) zjištěnou správcem daně (tzv. referenční cenou) a vstupní cenou tohoto majetku, ze které žalobkyně vycházela při výpočtu daňově uznatelných nákladů snižujících základ daně.

II. Shrnutí průběhu daňového řízení

2. Dne 24. 4. 2017 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 a od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014. Předmětem kontroly bylo prověření daňové povinnosti a daňových tvrzení k dani z příjmů právnických osob v omezeném rozsahu, konkrétně ve vztahu ke kontrole ceny obvyklé u dodávek souvisejících s dotací poskytnutou na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 25. 5. 2011, č. j. X (dále jen „rozhodnutí MPO o poskytnutí dotace“(

3. Žalobkyně s využitím podpory z Operačního programu Podnikání a inovace 2007–2013, Program podpory Inovace – Inovační projekt – Výzva IV., realizovala projekt s názvem *X* (č. projektu X). V rámci tohoto projektu – souhrnně nazývaným Projekt X – pořídila výrobní halu pro sendvičové procesní centrum včetně jeřábové dráhy, dva mostové jeřáby a výrobní technologii. Na Projekt X v celkové hodnotě X Kč jí byla rozhodnutím MPO o poskytnutí dotace přiznána dotace až do výše 50 % způsobilých výdajů projektu, což odpovídalo částce přibližně X Kč.

4. Žalobkyně vypsala výběrové řízení na dodavatele stavby nové výrobní haly a jejího vybavení. Do výběrového řízení se přihlásila pouze společnost GENT, a.s. (dále „GENT“; od 15. 11. 2023 pod názvem GENT, a.s., v likvidaci), která byla následně vybrána jako vítězný uchazeč. Dne 27. 6. 2012 pak žalobkyně se společností GENT uzavřela smlouvu o dílo, jejímž předmětem byla výstavba haly pro sendvičové procesní centrum a dodávka, instalace a zprovoznění výrobních technologií v souladu s nabídkou zhotovitele. Sjednaná cena díla činila X Kč.

5. Správce daně však zjistil, že spolupráce mezi žalobkyní a společností GENT probíhala již před uzavřením smlouvy o dílo a že veškeré dodávky pro žalobkyni byly realizovány prostřednictvím subdodavatelů společnosti GENT. Zabýval se proto otázkou, zda sjednaná cena za výstavbu haly a dodání technologie odpovídala ceně obvyklé a zda byl dodržen princip tržního odstupu podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „zákon o daních z příjmů“). V rámci prověřování si správce daně opatřil podklady o cenách strojů a zařízení, za které je společnost GENT pořizovala od jejích skutečných dodavatelů. Přitom zjistil, že při následné přefakturaci žalobkyni byly ceny těchto strojů a zařízení mnohonásobně navýšeny bez odpovídajícího odůvodnění. Současně identifikoval dodavatelský řetězec, v němž docházelo k přeprodejům strojů a zařízení mezi jednotlivými subjekty, přičemž žalobkyně vystupovala jako koncový článek tohoto řetězce. Na základě těchto zjištění správce daně dospěl k závěru, že společnosti zapojené do tohoto řetězce představovaly jinak spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Po prověření cen dlouhodobého hmotného majetku pořízeného z dotace, konkrétně výrobní technologie, dvou mostových jeřábů a výrobní haly, dospěl správce daně k závěru, že právní vztah byl vytvořen za účelem umělého navýšení cen dodávek a získání vyšší dotace, což vedlo k získání daňové výhody spočívající ve zvýšení daňových odpisů.

6. S ohledem na uvedená zjištění správce daně uzavřel, že hmotný majetek měl být odpisován z pořizovací ceny odpovídající cenám obvyklým zjištěným správcem daně, sníženým o poskytnutou dotaci, tedy z částky X Kč. Daňové odpisy tak podle jeho závěrů měly za zdaňovací období roku 2013 činit X Kč a za zdaňovací období roku 2014 částku X Kč.

7. Daňová kontrola byla ukončena dne 30. 11. 2021 doručením zprávy o daňové kontrole č. j. X, na jejímž základě byly vydány dodatečné platební výměry ze dne 8. 12. 2021, č. j. X a č. j. X (dále souhrnně „platební výběry“).

8. Hlavním důvodem pro doměření daně ve zkoumaných zdaňovacích obdobích bylo nedoložení správcem daně zjištěného rozdílu ceny za dodání strojů a zařízení, tj. dlouhodobého hmotného majetku (konkrétně výrobní technologie a 2 ks mostových jeřábů na výstavbu Výrobní základny pro sériovou výrobu velkoplošných sendvičových dílů) od spřízněné společnosti ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Žalobkyní nebyl uspokojivě doložen rozdíl mezi cenou zjištěnou a částí hodnoty dotace, o kterou nebyla ponížena cena pořízeného hmotného majetku zjištěná pro výpočet daňových odpisů.

9. Proti oběma platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, v němž argumentovala obdobně jako později v žalobě.

Souběžně probíhající trestní řízení

10. V době, kdy probíhalo u žalovaného řízení o odvolání žalobkyně proti platebním výměrům, paralelně probíhalo i řízení trestní.

11. Žalobkyně byla spolu s dalšími osobami obviněna z toho, že se v období od 19. 3. 2009 nejméně do 19. 3. 2018 po vzájemné dohodě a v úmyslu zajistit žalobkyni finanční prospěch pokoušela získat finanční prostředky z dotací poskytovaných MPO a zčásti financovaných z fondů Evropské unie, aniž byly splněny podmínky pro jejich poskytnutí vyplývající z pravidel způsobilosti výdajů a z pravidel pro výběr dodavatelů. Tím měla být způsobena škoda státnímu rozpočtu ČR a rozpočtu strukturálních fondů EU a zároveň umožněno neoprávněné použití těchto prostředků. Žalobkyni jakožto právnické osobě bylo přičítáno jednání členů jejího statutárního orgánu, konkrétně X a X. Ti byli trestně stíháni pro jednání spočívající v hrubém zkreslování nebo zamlčování podstatných údajů uváděných v žádosti o dotaci a dále pro vyhotovení a předložení nepravdivých dokladů obsahujících hrubě zkreslené údaje za účelem neoprávněného použití finančních prostředků pocházejících z rozpočtů spravovaných EU.

12. Rozsudkem Městského soudu v Praze ze 26. 1. 2023, sp. zn. 42 T 7/2021 (dále „prvostupňový trestní rozsudek“), byla žalobkyně uznána vinou, že jednak úmyslným společným jednáním více osob v žádosti o poskytnutí dotace uvedla hrubě zkreslené údaje a podstatné údaje zamlčena, současně tento čin spáchala jako členka organizované skupiny a způsobila tímto činem škodu velkého rozsahu, a jednak úmyslným společným jednáním více osob vyhotovila a předložila nepravdivé doklady a uvedla hrubě zkreslené údaje a tím umožnila neoprávněné použití finančních prostředků pocházejících z rozpočtů spravovaných EU, tento čin spáchala jako členka organizované skupiny a způsobila tímto činem škodu velkého rozsahu, čímž spáchala zvlášť závažný zločin dotačního podvodu podle § 212 odst. 1, odst. 5 písm. a), odst. 6 písm. a) trestního zákoníku v jednočinném souběhu se zločinem poškození finančních zájmů EU podle § 260 odst. 1, odst. 4, písm. a), odst. 5 trestního zákoníku, za což

byla odsouzena k trestu zákazu přijímání dotací a subvencí na dobu 10 let a k peněžitému trestu v celkové výměře 10 000 000 Kč.

13. Spolu se žalobkyní bylo odsouzeno dalších šest spoluobžalovaných. Skutky, jichž se dopustili, i jejich právní kvalifikace se v jednotlivostech lišily, nicméně rámcově se jednalo o týž případ neoprávněného získávání dotací z rozpočtu ČR i EU. Mezi spoluodsouzenými byla rovněž společnost GENT, jež byla odsouzena k trestu zrušení právnické osoby podle § 16 odst. 1 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob, neboť šlo o společnost bez zaměstnanců a s pouze jediným členem představenstva (dalšího spoluodsouzeného X), která existovala primárně za účelem účasti na výběrových řízeních formálně vypisovaných žalobkyní a následně jí přefakturovávat plnění dodaná skutečnými dodavateli, aniž by k těmto plněním přidala nějakou vlastní přidanou hodnotu.

14. Rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 20. 9. 2023, č. j. 4 To 42/2023-20946 (dále „odvolací trestní rozsudek“), byl k odvolání státního zástupce zrušen prvostupňový trestní rozsudek v rozsahu výroku o trestu a žalobkyně byla při nezměněném výroku o vině odsouzena k trestu zákazu přijímání dotací a subvencí na dobu 10 let a k peněžitému trestu v celkové výměře 20 000 000 Kč.

Napadené rozhodnutí

15. Odvolání žalobkyně rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 3. 2024, č. j. 7952/24/5200-11431-706481 (dále „napadené rozhodnutí“), tak, že v obou obdobích doměřenou daň částečně navýšil. Odvolací námitky vyhodnotil jako nedůvodné a ztotožnil se se skutkovými i právními závěry správce daně. Současně tyto závěry poměřil se závěry prvostupňového i odvolacího trestního rozsudku. Ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že žalobkyně uplatnila nadhodnocené pořizovací ceny plnění od propojené společnosti GENT, v důsledku čehož neoprávněně navýšila daňové odpisy a snížila základ daně. Současně shledal důvodným nejen snížení daňových odpisů s ohledem na zjištěnou referenční cenu majetku, ale též zvýšení základu daně o příjem (výnos) představovaný prostředky neoprávněně čerpanými z dotace. Vycházel přitom z úvahy, že poskytnutá dotace představuje určitý druh výnosu, neboť snižuje potřebu využití vlastních zdrojů při pořízení majetku, a tím zvyšuje ekonomický prospěch jejího příjemce. V účetnictví se tento efekt projevuje snížením hodnoty majetku, přičemž výnos z dotace odpovídá snížení nákladů (odpisů) v průběhu jeho užívání. Žalobkyně přitom čerpala dotaci ve výši X Kč, zatímco pořizovací cena výrobní technologie a dvou mostových jeřábů činila podle zjištění daňových orgánů pouze X Kč. Jelikož podle dotačních podmínek měla dotace pokrývat 50 % způsobilých výdajů, odpovídala by její výše částce X Kč. Rozdíl mezi touto částkou a skutečně vyplacenou dotací, tj. X Kč, přitom na straně žalobkyně vedl ke zvýšení aktiv, která současně zůstala v její dispozici, a proto se dle žalovaného jednalo o příjem, který měl být zdaněn postupem podle § 18 odst. 1 ve spojení s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

II. Obsah podání účastníků

Žaloba

16. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.

17. Předně namítá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí toliko převzal skutková zjištění obsažená v prvostupňovém a odvolacím trestním rozsudku. Tím však nedostál zákonným

požadavkům na hodnocení důkazů, a napadené rozhodnutí je proto nezákonné. V této souvislosti žalobkyně připomíná, že Nejvyšší soud usnesením ze dne 14. 5. 2024, sp. zn. 5 Tdo 302/2024, přerušil výkon uvedených rozsudků ve vztahu ke všem odsouzeným. Účinky těchto rozsudků tak byly podle žalobkyně pozastaveny, včetně propuštění odsouzených z výkonu trestu.

18. Dále namítá nesplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Především podle ní nebylo dostatečně prokázáno propojení mezi žalobkyní a dodavatelskou společností GENT. Argumentuje, že dodavatel byl vybrán na základě transparentního otevřeného výběrového řízení, jehož povaha podle ní vylučuje existenci jakéhokoli propojení mezi účastníky obchodního vztahu. Právě transparentnost otevřeného výběrového řízení fakticky vylučuje jakékoliv propojení osob. Správce daně přitom neprokázal smysl ani účel navýšení pořizovací ceny. To nelze dovodit ani z prvostupňového a odvolacího trestního rozsudku, z nichž nevyplývá, že by navýšení ceny směřovalo ke snížení základu daně. Trestními rozsudky bylo konstatováno spáchání trestného činu dotačního podvodu a trestného činu poškození finančních zájmů Evropské unie, nikoli jednání směřující ke snížení základu daně z příjmů právnických osob. Samotná skutečnost, že cena sjednaného a uhrazeného plnění podle správce daně neodpovídala ceně obvyklé, podle žalobkyně sama o sobě neodůvodňuje úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Musí být rovněž prokázáno, že žalobkyně a společnost GENT byly vzájemně propojeny a že jejich vztah byl vytvořen převážně za účelem snížení základu daně. V této souvislosti žalobkyně odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 24. 1. 2024, č. j. 7 Afs 207/2020-53, a ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67.

19. Rovněž nesouhlasí se závěrem, že by jí posuzovaná transakce přinesla daňovou výhodu. Má za to, že případnou výhodu je třeba posuzovat v kontextu celého dodavatelského řetězce. Dodavatelská společnost toto plnění přiznala a zdanila, zatímco žalobkyně pořizovací cenu majetku řádně snížila o poskytnutou dotaci a až teprve takto snížená částka byla uplatněna jako náklad snižující základ daně. Podle žalobkyně tudíž nedošlo k daňovému úniku, a nemohlo proto jít ani o jednání, jehož účelem by bylo snížení základu daně. Ve vztahu k výrobní technologii přitom správce daně ani výslovně neuvedl, jaká konkrétní výhoda měla být jejím prostřednictvím získána. V tomto rozsahu proto považuje závěry daňových orgánů za nepřezkoumatelné.

20. Žalobkyně trvá na tom, že v daňovém řízení prokázala jak důvodnost rozdílu mezi referenční cenou zjištěnou správcem daně a vstupní cenou, ze které vycházela při výpočtu daňových odpisů, tak i obvyklost sjednaných cen. K tomu v průběhu řízení před správcem daně předložila rozsáhlé množství důkazů, jimiž dokládala jak realizaci veřejného výběrového řízení, tak obvyklost ceny plnění vzešlé z tohoto řízení. Současně zpochybňuje samotnou referenční cenu určenou správcem daně. Ten při jejím určení pochybil, neboť vycházel z cen jednotlivých dílčích částí plnění, tedy mostových jeřábů, technologické části a stavby haly, a to s odkazem na potřebu rozčlenění majetku pro účely odpisování. Pro účely stanovení referenční ceny však nelze jednotlivé části díla takto oddělovat. Žalobkyně sice připouští, že sama ocenila jednotlivé části díla pro účely svého účetnictví, to však činila pouze proto, že tehdy platné právní předpisy jí neumožňovaly účetně zařadit dílo jako celek. V jiných dokumentech však nikdy dílo nevymezovala na jednotlivé části. K tomu odkazuje zejména na studii proveditelnosti a zadávací dokumentaci k veřejné zakázce, ve které nebyly soutěženy jednotlivé části díla. Stejně tak i na právní vztah mezi žalobkyní a společností

GENT založený smlouvou o dílo, jejímž předmětem bylo zhotovení jediného díla sestávajícího z několika vzájemně souvisejících částí, tedy jeřábů, technologie a výrobní haly. Takový postup žalobkyně zvolila z důvodu, že samostatné soutěžení jednotlivých částí díla by znamenalo výrazně vyšší nároky na koordinaci jednotlivých dodavatelů, čímž by se současně zvyšovalo riziko, že projekt nebude dokončen včas a nebude možné čerpat dotaci. Výběrem „generálního" dodavatele bylo toto riziko eliminováno. Z tohoto důvodu žalobkyně prokazovala přiměřenost pořizovací ceny díla jako celku, která vzešla z otevřeného výběrového řízení.

21. Žalobkyně konečně brojí proti postupu žalovaného, který navýšil základ daně o částku označenou jako neoprávněně čerpaná část dotace. Žalovaný vycházel z úvahy, že pokud žalobkyně tuto část dotace přijala neoprávněně, neboť při žádosti o dotaci úmyslně navýšila pořizovací ceny jednotlivých zařízení, došlo tím k navýšení jejích aktiv a majetku, aniž by byl takto získaný „příjem" zdaněn. S tímto závěrem však žalobkyně nesouhlasí. Má za to, že veškeré prostředky poskytnuté na základě rozhodnutí MPO o poskytnutí dotace mají povahu dotace, jak výslovně vyplývá z obsahu tohoto rozhodnutí. Pakliže daňové orgány dospějí k závěru, že část dotace byla čerpána neoprávněně, tak v takovém případě by měly využít jiné prostředky k nápravě, například uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. V této souvislosti žalobkyně připomíná zprávu o daňové kontrole č. j. X ze dne 3. 10. 2014, v níž správce daně ve vztahu k Projektu X uzavřel, že k porušení rozpočtové kázně nedošlo. Současně upozorňuje, že případný odvod za porušení rozpočtové kázně nepředstavuje daňově účinný náklad. Výklad přijatý žalovaným by vedl k situaci, kdy by byla zdaněna částka, kterou by současně mohla být povinna vrátit v jiném řízení. V konečném důsledku by tak odváděla daň z příjmů z prostředků, jejichž vrácení by po ní bylo současně požadováno. Takový postup je podle žalobkyně v rozporu s čl. 11 a čl. 36 Listiny základních práv a svobod.

22. Žalobkyně proto uzavírá, že veškeré prostředky poskytnuté na základě rozhodnutí MPO o poskytnutí dotace mají povahu dotace se všemi právními důsledky, včetně jejího zákonného osvobození od daně z příjmů právnických osob.

Vyjádření žalovaného

23. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí.

24. Zdůrazňuje, že napadené rozhodnutí není založeno výlučně na závěrech trestních soudů, ale také na vlastních skutkových zjištěních správce daně učiněných v průběhu daňové kontroly. Správce daně zjistil skutečné pořizovací ceny jednotlivých strojů a zařízení u jejich původních dodavatelů a současně dospěl k závěru, že společnost GENT v obchodním řetězci vystupovala pouze jako mezičlánek, který tato zařízení bez jakékoli přidané hodnoty přefakturoval žalobkyni za významně navýšené ceny. Tato zjištění žalovaný považuje za dostatečný podklad pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, neboť žalobkyně vytvořila se společností GENT právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. K navýšení ceny výrobní technologie a mostových jeřábů totiž podle žalovaného došlo v rámci přefakturace v obchodním řetězci neodůvodněně a bez ekonomického opodstatnění. Skutečnost, že Nejvyšší soud odložil výkon trestních rozsudků, nemohla mít podle žalovaného na závěry daňových orgánů žádný vliv.

25. Žalovaný je přesvědčen, že v daném případě byly splněny všechny podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně prokázal, že žalobkyně a společnost GENT byly jinak spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 tohoto zákona. K naplnění uvedené definice podle žalovaného není třeba prokazovat majetkové ani personální propojení; postačuje zjištění, že obchodní vztah byl vytvořen převážně za účelem získání daňové výhody.

26. Správce daně podle žalovaného unesl důkazní břemeno také ve vztahu k odlišnosti sjednaných cen od cen obvyklých. Žalobkyně totiž znala skutečné ceny pořizovaných zařízení již před uzavřením smlouvy se společností GENT, avšak nebylo ekonomicky vysvětleno, proč byla tato společnost do obchodního vztahu zapojena a proč prostřednictvím ní docházelo k několikanásobnému navyšování cen. Následně bylo na žalobkyni, aby rozdíl mezi těmito cenami uspokojivě vysvětlila a doložila objektivní ekonomické důvody zvoleného cenového nastavení. To však podle žalovaného neučinila, neboť nepředložila žádné věrohodné a ekonomicky racionální zdůvodnění, a důkazní břemeno tak neunesla.

27. Dle žalovaného proto veškeré zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že účelem posuzovaných transakcí bylo jednak získání vyšší dotace, jednak vytvoření vyšší vstupní ceny majetku za účelem neoprávněného snížení základu daně prostřednictvím vyšších daňových odpisů. Závěr o účelovosti obchodního vztahu přitom podle žalovaného nevyvrací samotná existence výběrového řízení. To navíc podle jeho názoru neproběhlo v souladu se zákonem o veřejných zakázkách a nebyla při něm dodržena pravidla pro výběr dodavatele, jak konstatovaly také trestní soudy. Naopak skutková zjištění z daňové kontroly nasvědčují tomu, že společnost GENT s žalobkyní spolupracovala již před zahájením výběrového řízení. Žalobkyně se aktivně podílela na zajišťování subdodavatelů a podmínky zadávací dokumentace byly nastaveny tak, aby zakázku získala právě společnost GENT.

28. Žalovaný rovněž nesouhlasí s argumentací žalobkyně, že daňová výhoda nevznikla, protože celková daňová povinnost obou stran obchodního vztahu se neliší od situace, kdy by byl obchod uskutečněn za obvyklých podmínek. Jak již bylo uvedeno, smyslem právní úpravy obsažené v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům v případech, kdy jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro sebe finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení základu daně. V souvislosti s otázkou vzniku daňové výhody považuje žalovaný napadené rozhodnutí za plně přezkoumatelné. Žalobkyni byly v průběhu celého daňového řízení známy pochybnosti správce daně a byla seznámena jak s jeho argumentací, tak s argumentací žalovaného. Měla proto možnost doložit a prokázat důvody rozdílu mezi pořizovací cenou výrobní technologie a jeřábů a cenou zjištěnou správcem daně. Jelikož tento rozdíl neprokázala, byla jí doměřena daň z příjmů právnických osob prostřednictvím vyloučení neoprávněně uplatněných odpisů. Za irelevantní žalovaný považuje také argument, že společnost GENT řádně plnila své daňové povinnosti, neboť předmětem tohoto řízení je daňová povinnost žalobkyně.

29. K námitce týkající se odpisování majetku žalovaný uvádí, že ačkoli výrobní hala, technologie a jeřáby tvořily podle smlouvy o dílo jeden celek, skládal se tento celek z pěti samostatných dílčích plnění. Jednalo se o samostatné položky hmotného majetku s odlišným odpisovým režimem, a proto bylo třeba posuzovat správnost ocenění každé z nich samostatně. Podle

žalovaného nelze případné nadhodnocení jedné části majetku kompenzovat navýšením ceny jiné části pouze za účelem zachování celkové ceny díla. Argument žalobkyně, že snížení ceny jeřábů by muselo být vyváženo zvýšením ceny ostatního majetku tak, aby byla zachována celková cena díla, proto žalovaný nepovažuje za správný. Pořizován a následně odpisován je totiž vždy konkrétní majetek zařazený do příslušné odpisové skupiny a jeho cenu nelze libovolně navyšovat.

30. Ve vztahu k poskytnuté dotaci žalovaný zdůrazňuje, že předmětem řízení není správnost jejího přiznání, ale správné stanovení daně z příjmů právnických osob. Podle jeho názoru bylo prokázáno, že ceny technologie a mostových jeřábů byly uměle navýšeny, a v důsledku toho byla dotace poskytnuta ve vyšší částce, než odpovídalo skutečné pořizovací ceně majetku. Tato skutečnost se následně promítla také do neoprávněně vysokých daňových odpisů. Podle žalovaného proto bylo namístě nejen snížit daňové odpisy s ohledem na zjištěnou referenční cenu majetku, ale také zvýšit základ daně o příjem (výnos) žalobkyně představovaný prostředky neoprávněně čerpanými z dotace. Tyto prostředky ve výši X Kč věcně a časově souvisejí se zařízením pořízeným pro výstavbu nové výrobní haly, na kterou byla dotace schválena a poskytnuta. Námitka žalobkyně, že v případě zvýšení základu daně o tento zjištěný příjem by se jednalo o dvojí zdanění, je tudíž lichá. V posuzovaném případě se jednalo o peněžní prostředky zachované pro hospodaření žalobkyně, které nesplňují podmínky pro vyloučení ze základu daně podle § 18 odst. 2 zákona o daních z příjmů ani podmínky pro osvobození od daně podle § 19 téhož zákona. Jedná se proto o zdanitelný příjem ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Jednání

31. K žádosti žalobkyně soud nařídil ústní jednání.

32. Žalobkyně shrnula klíčové žalobní argumenty. K problematice stanovení rozdílu mezi sjednanou a referenční cenou doplnila, že sjednaná cena s GENT byla výsledkem vysoutěžení ve veřejné zakázce, jednalo se tedy o závaznou cenu. V souvislosti s veřejnou zakázkou zmínila nedostatky znaleckého posudku znalce Ing. T. S., který se vyjadřoval též k právním otázkám. ¨

33. Žalovaný při jednání odkázal zejména na závěry přijaté v napadeném rozhodnutí, které částečně rozvinul.

34. Soud v rámci jednání doplnil dokazování usnesením Nejvyššího soudu ze dne 10. 12. 2025, č. j. 5 Tdo 302/2024-21926, jímž byla odmítnuta dovolání proti odvolacímu trestnímu rozsudku. V této souvislosti žalobkyně zmínila, že proti zmiňovanému rozhodnutí je aktuálně podána ústavní stížnost, které Ústavní soud přiznal odkladný účinek (jedná se o spojené řízení sp. zn. III. ÚS 1679/26).

III. Posouzení soudem

35. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Při přezkumu napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného, přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).

36. Žaloba není důvodná.

Obecná východiska

37. Jádrem sporu je otázka, zda v případě žalobkyně byly naplněny podmínky pro aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, na jejichž základě správce daně přistoupil ke korekci základu daně.

38. Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů „[l]*iší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu upravujícího oceňování majetku.*“

39. Podstatou citované úpravy je zabránit daňovým únikům v případech smluvních vztahů, v jejichž rámci jedna smluvní strana záměrně činí úkony, které jsou pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení základu daně. Kritéria rozhodná pro aplikaci tohoto ustanovení byla blíže rozvedena judikaturou. Jak shrnul například rozsudek NSS ze dne NSS ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018-61, odst. 24, „*Při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů musí správce daně prokázat, že (i.) došlo ke spojení osob a (ii.) že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Pokud se mu to podaří, je na daňovém subjektu, aby rozdíl cen uspokojivě doložil. Jestliže rozdíl uspokojivě doložen nebude (podmínka iii.), bude o tento rozdíl upraven základ daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS.*“ (shodně též např. rozsudky NSS ze dne 21. 11. 2022, č. j. 4 Afs 381/2021-40, odst. 26, ze dne 19. 9. 2019, č. j. 5 Afs 341/2017-47, odst. 20-25, ze dne 22. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27, nebo ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, odst. 18-27).

40. Z judikatury tedy vyplývá, že aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je podmíněna splněním tří navazujících podmínek:

    1) správce daně musí prokázat, že mezi zkoumanými subjekty existuje vztah spojených osob,
    2) správce daně musí prokázat, že cena sjednaná mezi spojenými osobami se odchyluje od ceny, kterou by za srovnatelných podmínek sjednaly osoby nezávislé,
    3) daňový subjekt tento cenový rozdíl uspokojivě nevysvětlí a nedoloží jeho objektivní a ekonomicky racionální opodstatnění.

41. První podmínkou je prokázání, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení. Důkazní břemeno ve vztahu k této skutečnosti nese správce daně. Pro naplnění této podmínky je klíčový výklad pojmu *spojené osoby*. Úprava § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů rozeznává pod písm. a) tzv. *kapitálově spojené osoby* a podle písm. b) tzv. *jinak spojené osoby*. V nyní posuzované věci daňové orgány pracovaly s druhým z uvedených pojmů a vztah mezi žalobkyní a společností GENT podřadily pod § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, podle něhož se jinak spojenými osobami rozumějí takové *osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*.

42. Judikatura dovodila, že do této kategorie nespadají pouze osoby, které samy a bezprostředně takový vztah vytvořily. Ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se vztahuje i na další osoby zapojené do takového uspořádání, které se na něm přímo či nepřímo podílely a profitovaly z něj, případně na osoby, které se na samotném snižování základu daně aktivně nepodílely, avšak z jednání ostatních subjektů v daném řetězci měly prospěch. Jak vyložil NSS v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-31: „*Dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá (jak mylně dovozuje stěžovatelka) „jen a pouze“ na osoby, které skutečně a bezprostředně (...) vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Takovému významu neodpovídá použitá dikce zákona – slovo „převážně“. Nejde tedy jen o uvedené důvody, ale i o důvody jiné (např. u posuzované reklamní služby může jít o zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj.*“ (srov. též rozsudky NSS ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 313/2019-43, odst. 29, či ze dne 19. 4. 2023, č. j. 1 Afs 104/2022-44, odst. 25).

43. Tatáž judikatura rovněž dovodila, že z hlediska naplnění kritérií jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se nevyžaduje prokázání subjektivní stránky jednání daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-31, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014-48, ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018-59, odst. 15, nebo ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019-37, odst. 27). Nezbytné není ani prokázání aktivního jednání všech zúčastněných subjektů nebo existence jednotícího úmyslu na straně všech osob zapojených do daného vztahu (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013-27). Rozhodující okolností svědčící o tom, že právní vztah byl vytvořen převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, je ekonomická iracionalita takového jednání, respektive absence jiného rozumného ekonomického důvodu pro vznik a existenci daného vztahu než dosažení daňové výhody (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012-65, či ze dne 27. 11. 2023, č. j. 2 Afs 113/2020-86, odst. 26).

44. Druhou podmínkou aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je existence rozdílu mezi cenou skutečně sjednanou a cenou, kterou by za stejných nebo obdobných podmínek sjednaly osoby nezávislé. Také ve vztahu k této skutečnosti nese důkazní břemeno správce daně.

45. Skutečně sjednaná cena bude zpravidla zjistitelná z účetnictví či jiné povinné evidence dotčených osob, případně z účetnictví samotného daňového subjektu. Referenční cena bývá naopak zpravidla určována na základě srovnání s cenami dosaženými mezi nezávislými subjekty při obchodování se shodným nebo obdobným plněním. Není-li takové srovnání

možné, lze referenční cenu stanovit i na základě kvalifikovaného ekonomického odhadu opřeného o logickou a racionální úvahu, ekonomickou zkušenost a zjištěné okolnosti konkrétního případu. Referenční cena tak ve své podstatě představuje simulaci ceny, kterou by za srovnatelných okolností sjednaly osoby nezávislé (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2011, č.j. 7 Afs 74/2010-81).

46. Teprve prokáže-li správce daně obě předchozí podmínky, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten musí tvrdit a prokázat, že zjištěné odchýlení od referenční ceny má opodstatněný, reálný a objektivní důvod, který nesleduje výhradně účel snížení daňové. Musí tedy doložit existenci zvláštních okolností vymykajících se běžným tržním poměrům, které současně poskytují ekonomicky racionální vysvětlení sjednané ceny. Jde o třetí podmínku aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

47. Z uvedeného plyne, že při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se neuplatní obecné pravidlo o rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene zakotvené v § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Rozhodné je splnění tří výše specifikovaných podmínek a tomu odpovídající rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, odst. 18).

48. Shora uvedená východiska považuje soud pro nyní posuzovanou věc za klíčová a vychází z nich při posouzení uplatněných žalobních bodů.

Odkaz na závěry trestních soudů nezakládá vadu napadeného rozhodnutí

49. Soud se nejprve zabýval žalobní námitku, dle které žalovaný pouze převzal skutkové závěry trestních soudů, aniž by provedl vlastní hodnocení důkazů.

50. Soud předně konstatuje, že jako důkazní prostředek lze použít cokoliv, co povede ke zjištění skutečného stavu věci (§ 93 odst. 1 daňového řádu), přičemž v daňovém řízení jsou obecně použitelné i důkazy z trestního řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017-31, odst. 13). Důkazním prostředkem v daňovém řízení tedy může být i konečné rozhodnutí trestního soudu.

51. Otázkou, nakolik má rozhodnutí trestního soudu charakter rozhodnutí o předběžné otázce ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu, jímž je správce daně vázán, se podrobně zabýval rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2023, č. j. 6 Afs 125/2021-56. Ten předně vyložil, že *předběžná otázka je charakterizována následujícími znaky: a) jde o otázku, jejíž vyřešení je nezbytné pro rozhodnutí ve věci, b) tato otázka není přímo předmětem řízení, c) může být samostatným předmětem jiného řízení a d) rozhodnutí o ní přísluší jinému orgánu veřejné moci.*“ (srov. odst. 22 odkazovaného rozsudku). Pokud však trestní soud rozhodne, že se určité zdanitelné plnění uskutečnilo, nejedná se pro správce daně o předběžnou otázku, kterou by byl vázán. Je však jeho povinností se s takovým rozhodnutím trestním rozhodnutím vypořádat a reagovat na jeho obsah (srov. odst. 29-34 odkazovaného rozsudku).

52. Judikatura však současně dovodila, že skutkovým vymezením obsaženým ve výroku odsuzujícího trestního rozsudku mohou být daňové orgány v určitých případech rovněž vázány. Například ve vztahu k otázce porušení povinností daňového subjektu při skladování lihovin NSS v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017-31, odst. 17, uvedl, že „[p]*okud byla tato otázka vyřešena v trestním řízení, které splňuje ty nepřísnější požadavky kladené ústavním pořádkem na vedení řízení před orgány veřejné moci z hlediska práv dotčené osoby, nelze v daňovém řízení tvrdit, že skutková situace dané věci byla jiná. Toto rozhodnutí trestního*

soudu tak představuje rozhodnutí o předběžné otázce, jímž je správce daně vázán - srov. ustanovení § 99 daňového řádu“. I v navazující judikatuře NSS dovodil, že je-li ve skutkové větě výroku odsuzujícího rozsudku vysloveno, že určitá osoba svým jednáním porušila povinnosti vyplývající z výkonu její funkce nebo že její jednání mělo podvodný charakter směřující k získání daňové výhody, je správce daně tímto skutkovým vymezením při svém rozhodování vázán (srov. rozsudky NSS ze dne 18. 6. 2024, č. j. 10 Afs 4/2024-38, odst. 57 a 58, a ze dne 10. 2. 2025, č. j. 9 Afs 139/2024-65, odst. 54).

53. To ve vztahu k nyní posuzované věci znamená, že žalovaný byl vázán částí skutkové věty výroku o vině prvostupňového trestního rozsudku (ve spojení s odvolacím trestním rozsudkem), která popisuje společné úmyslné jednání žalobkyně a společnosti GENT směřující k vylákání prostředků z veřejných rozpočtů prostřednictvím žádosti o dotaci obsahující hrubě zkreslené nebo zamlčené podstatné údaje. Součástí skutkové věty (viz zejm. body 2-4 výroku o vině prvostupňového trestního rozsudku) je rovněž popis jednání souvisejícího se zadáním zakázky na projekt X a dále způsob fakturace společnosti GENT, která žalobkyni bez vlastního ekonomického přínosu účtovala několikanásobně vyšší ceny, než za které byla příslušná plnění pořízena od skutečných dodavatelů. Přinejmenším v rozsahu těchto otázek byl žalovaný závěry trestních soudů vázán.

54. Naproti tomu otázka, zda jednání popsaná trestními soudy současně svědčí o existenci vztahu jinak spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, předmětem trestního řízení nebyla. Její posouzení bylo naopak předmětem daňového řízení a náleželo výlučně daňovým orgánům. To znamená, že žalovaný byl při zkoumání podmínek § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů povinen vzít v úvahu skutkové závěry obsažené v trestních rozsudcích a vypořádat se s nimi, současně však musel ve vztahu k této otázce provést vlastní hodnocení skutkového stavu.

55. Soud má za to, že žalovaný tomuto požadavku plně dostál.

56. Soud naopak nemůže souhlasit s žalobkyní, že by žalovaný vycházel *výlučně* ze závěrů prvostupňového či odvolacího trestního rozsudku. V napadeném rozhodnutí sice oba trestní rozsudky opakovaně zmiňoval a na některých místech citoval i části jejich odůvodnění, současně však skutková zjištění trestních soudů důsledně poměřoval s výsledky dokazování provedeného správcem daně i s důkazy provedenými v odvolacím řízení (viz zejména odst. [101], [107], [116] a [117] napadeného rozhodnutí). Teprve na základě souhrnného hodnocení všech těchto podkladů dospěl k vlastním skutkovým závěrům. Trestní rozsudky tak představovaly pouze jeden z podkladů pro zjištění skutkového stavu, nikoliv jediný či rozhodující důkazní prostředek. Odůvodnění napadeného rozhodnutí navíc obsahuje dostatečně zřetelnou vazbu mezi provedenými důkazy a učiněnými skutkovými závěry. Žalobkyně navíc ani konkrétně netvrdí, které důkazy měly být daňovými orgány hodnoceny nedostatečně, opomenuty nebo hodnoceny bez vzájemné souvislosti s ostatními důkazy. Její argumentace se v tomto směru omezuje pouze na tvrzení, že žalovaný bez dalšího převzal skutkové závěry trestních soudů, aniž by současně uvedla, k jakým konkrétním závěrům měl žalovaný dle jejího názoru na základě provedených důkazů správně dospět.

57. Soud proto uzavírá, že žalovaný dostál své povinnosti hodnotit důkazy jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech a napadené rozhodnutí není z tohoto hlediska ani nepřezkoumatelné, ani nezákonné. Skutkové závěry žalovaného současně nijak nekolidují s

popisem skutku obsaženým ve výroku prvostupňového trestního rozsudku; naopak na něj navazují a dále jej rozvíjejí. V tomto směru nelze postupu žalovaného nic vytknout.

58. Pokud jde o argumentaci žalobkyně usnesením Nejvyššího soudu, jímž byly prozatímně pozastaveny účinky označených trestních rozsudků, soud uvádí, že tato skutečnost sama o sobě nezbavuje skutková zjištění obsažená v těchto rozsudcích jejich důkazního významu pro daňové řízení. Pro posouzení věci je rozhodující obsah těchto zjištění a způsob, jakým je žalovaný v rámci dokazování vyhodnotil. Z téhož důvodu soud nepovažuje pro nyní posuzovanou věc za rozhodující skutečnost, že v mezidobí došlo k odložení vykonatelnosti v rámci ústavní stížnosti dvou spoluodsouzených proti usnesení Nejvyššího soudu ze dne 10. 12. 2025, č. j. 5 Tdo 302/2024-21926 (jedná se o usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 7. 2026, sp. zn. I ÚS 1812/26, a ze dne 15. 7. 2026, sp. zn. III ÚS 1679/26; obě věci jsou od září 2026 projednávány ve společném řízení pod sp. zn. III ÚS 1679/26).

Mezi žalobkyní a společností GENT existoval vztah spojených osob § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů

59. Soud při posouzení vztahu mezi žalobkyní a dodavatelskou společností GENT vycházel z judikatorních východisek shrnutých v odst. 41-42 výše.

60. Soud obecně přisvědčuje žalobkyni v tom, že samotné navýšení kupní ceny dodaného majetku, k němuž v posuzovaném případě došlo v důsledku zapojení společnosti GENT do dodavatelského řetězce, by samo o sobě nepostačovalo k závěru, že se jednalo o vztah spojených osobami ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Správce daně musí prokázat i další okolnosti, z nichž ve svém souhrnu vyplývá, že právní vztah byl vytvořen převážně za účelem dosažení daňové výhody, spočívající ve snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Jak již bylo uvedeno (srov. odst. 42 výše), za významnou okolnost svědčící o vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty je považována ekonomická iracionalita posuzovaného jednání, tedy situace, kdy pro existenci daného vztahu nelze nalézt jiný reálný a ekonomicky racionální důvod než dosažení daňového zvýhodnění.

61. V tomto směru soud považuje za klíčové, že žalovaný ani správce daně nevymezili existenci vztahu spojených osob pouze v obecné rovině, nýbrž identifikovali konkrétní skutkové okolnosti nasvědčující tomu, že vztah mezi žalobkyní a společností GENT vytvářel prostor pro sjednávání podmínek odlišných od podmínek obvyklých mezi nezávislými subjekty.

62. První takovou okolností byla provázanost obou subjektů dávno před realizací projektu X. Správce daně totiž zjistil, že mezi žalobkyní a společností GENT byla již dne 8. 12. 2003 uzavřena smlouva o nájmu a následně byla navázána spolupráce v rámci sdružení právnických osob na základě smlouvy o sdružení ze dne 18. 12. 2006 (viz str. 3-4 zprávy o daňové kontrole). Jak správce daně přiléhavě poznamenal, tyto smluvní vztahy vznikly řadu let předtím, než žalobkyně vyhlásila výběrové řízení na výstavbu výrobní haly, které bylo v Obchodním věstníku zveřejněno teprve dne 7. 3. 2012 (viz str. 12 zprávy o daňové kontrole; popř. odst. [6] a [72] napadeného rozhodnutí). Bez významu není též skutečnost, že ke zrušení smlouvy o sdružení z roku 2006 došlo až dodatkem ze dne 28. 12. 2012, tedy bezprostředně po uzavření smlouvy o dílo ze dne 10. 12. 2012 s vítězem zmiňovaného výběrového řízení, kterým byla právě společnost GENT. Soud konstatuje, že uvedené skutečnosti samy o sobě ještě nepostačují k závěru o ovlivňování obchodních podmínek mezi

oběma subjekty. Jejich časová návaznost a vzájemná souvislost nicméně představují významnou indicii svědčící o dlouhodobém ekonomickém propojení žalobkyně a společnosti GENT, jejíž skutečný význam vyniká zejména ve spojení s dalšími skutkovými zjištěními daňových orgánů.

63. Bylo-li při ústním jednání poukazováno na nedostatky znaleckého posudku Ing. T. S., který původně zadal policejní orgán pro účely trestního řízení a měl se nad rámec znaleckých kompetencí vyjadřovat také k právním otázkám, je třeba zdůraznit, že žalovaný ani správce daně z tohoto posudku nevycházeli výlučně. Použili jej pouze jako dílčí podklad pro zachycení průběhu veřejné zakázky, který následně sami právně posoudili. Jejich právní závěry se tedy neopíraly výhradně o výstupy uvedeného znaleckého posudku. Námitky týkající se nedostatků znaleckého posudku byly navíc uplatněny teprve při ústním jednání, tedy již po uplynutí lhůty pro podání žaloby. V tomto rozsahu proto představují nepřípustné rozšíření žaloby o nový žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s.

64. Další významnou indicií jsou správcem daně popsané okolnosti průběhu žalobkyní vypsaného výběrového řízení na výstavbu haly pro sendvičové centrum. Ač zadávací dokumentaci a pokyny pro zpracování nabídky převzaly celkem čtyři subjekty, nabídku nakonec podala pouze společnost GENT, která byla dne 22. 6. 2012 jakožto jediný uchazeč prohlášena za vítěze výběrového řízení. Správce daně přitom – mimo jiné s odkazem na znalecký posudek Ing. T. S. ze dne 24. 8. 2018 – poukázal na řadu pochybení při realizaci této zakázky. Za problematické označil zejména sloučení vzájemně nesouvisejících plnění do jedné veřejné zakázky. V rámci jediného zadávacího řízení totiž byla spojena výstavba nové haly s dodávkou širokého spektra technologií a služeb, sahajících od testování sendviče přes svařovací 3D laser. Navíc po výběru společnosti GENT došlo prostřednictvím dodatků č. 1 ze dne 10. 12. 2012 a č. 2 ze dne 10. 9. 2013 ke změně smlouvy o dílo spočívající mimo jiné v posunutí termínu plnění, čímž došlo ke změně jednoho z parametrů zakázky, který byl předmětem hodnocení nabídek. Za významnou považoval správce daně rovněž obchodní historii společnosti GENT. Ačkoli se tato společnost na svých internetových stránkách prezentovala jako „úspěšná obchodní firma s téměř dvacetiletou tradicí“, její účetní výkazy však svědčily o omezenější ekonomické aktivitě. Ve zdaňovacím období roku 2012 totiž dosáhly tržby z prodeje zboží pouze X Kč, zatímco ve zdaňovacím období roku 2011 byly vykázány záporné tržby z prodeje zboží ve výši X Kč. Tato zjištění stran veřejné zakázky jsou popsaná na zejména na str. 8-9 Zprávy o daňové kontrole.

65. Soud konstatuje, že výše uvedená zjištění týkající se průběhu veřejné zakázky (popsaná zejména na str. 3-4, 8-9 a 13 zprávy o daňové kontrole) mají oporu ve správním spise. V kontextu předchozí dlouhodobé spolupráce mezi žalobkyní a společností GENT, jejíž počátky sahají již do let 2003 a 2006, přitom představují významnou indicii nasvědčující nestandardní ekonomické propojenosti těchto subjektů. Nejde přitom o jednotlivé izolované skutečnosti, nýbrž o soubor navzájem souvisejících okolností, mezi které patří zejména postavení společnosti GENT jako jediného uchazeče o zakázku, následné změny smluvních ujednání prostřednictvím dodatků, jakož i ekonomické charakteristiky samotné společnosti GENT. Tyto okolnosti ve svém souhrnu oslabují představu, že by vztah mezi žalobkyní a společností GENT odpovídal běžnému obchodnímu vztahu mezi nezávislými subjekty, a naopak podporují závěr daňových orgánů o existenci významných ekonomických vazeb, které mohly mít vliv na utváření podmínek zkoumané transakce.

66. S ohledem na uvedené soud nemůže souhlasit s argumentací žalobkyně, podle níž výběr dodavatele prostřednictvím transparentního a otevřeného výběrového řízení sám o sobě vylučuje existenci jakéhokoli propojení mezi účastníky následného obchodního vztahu. Tato argumentace totiž nijak nereflektuje konkrétní skutková zjištění správce daně, která standardní průběh zadání zakázky přesvědčivě zpochybňují, a naopak naznačují, že vztah mezi žalobkyní a společností GENT nebyl vztahem nezávislého zadavatele a nezávislého uchazeče o veřejnou zakázku. Samotná skutečnost, že formálně proběhlo výběrové řízení, přitom bez dalšího nevylučuje existenci personálních či ekonomických vazeb mezi jeho účastníky, ani možnost jejich vlivu na následně sjednané obchodní podmínky (k tomu srov. též rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2025, č. j. 9 Afs 24/2024-79).

67. Za nejvýznamnější indicii nasvědčující existenci vztahu spojených osob však soud považuje skutková zjištění správce daně týkající se faktické realizace dodávek strojů, technologických zařízení a výrobních hal.

68. Správce daně totiž při prověřování účetnictví společnosti GENT zjistil, že tato společnost sama nic nevyráběla a neměla žádné zaměstnance. Dodání technologických zařízení zajišťovala výhradně prostřednictvím subdodavatelů. Jak vyplynulo z jimi předložených faktur, společnost GENT zakoupila

    - 3D frézovací centrum a NC zařízení od společnosti Houfek a. s. za X Kč
    - hydraulický lis od společnosti CARBE s. r. o. za X Kč
    - segmentovou hydraulickou ohýbačku plechu od společnosti THALMANN Maschinenbau AG za X Kč
    - měřící pracoviště pro testování sendviče od společnosti ZWICK Gmbh za X Kč
    - lepící technologickou linku od společnosti N&N spol. s r. o. za X Kč.

    Takto zakoupené technologické produkty následně společnost GENT v původním stavu přeprodala žalobkyni, aniž by byly zjištěny okolnosti nasvědčující tomu, že by k nim sama přidávala vlastní výrobní, technickou či jinou obdobnou hodnotu. Právě ve fázi tohoto přeprodeje došlo k významnému navýšení ceny. Ačkoliv celková cena technologií pořízených společností GENT od původních dodavatelů činila X Kč, tak ve faktuře č. X vystavené žalobkyni za dodání výrobních technologií byla uvedena částka X Kč, tedy o X Kč vyšší (k tomu viz zejm. srovnání na str. 6-7 zprávy o daňové kontrole). Aniž by soud v této části hodnotil otázku cenových rozdílů (k tomu viz odst. 81-80 níže), považuje za podstatné, že společnost GENT vystupovala ve vztahu k významné části dodávek jako mezičlánek mezi původními dodavateli a žalobkyní, aniž by bylo patrné, že by do transakce vnášela odpovídající vlastní ekonomickou hodnotu. Ve spojení s výše popsanými okolnostmi průběhu veřejné zakázky dlouhodobou spoluprací mezi žalobkyní a společností GENT již od roku 2003 představují tato zjištění další významnou indicii podporující závěr o existenci vztahu spojených osob.

69. Specifická situace nastala u dodávky **dvou kusů mostových jeřábů**, za jejichž dodání společnost GENT vystavila žalobkyni fakturu č. X na částku X Kč. Správce daně zjistil, že jeřáby ve skutečnosti vyrobila společnost ADAMEC-JEŘÁBY s. r. o. na základě poptávky samotné žalobkyně. Z komunikace mezi uživateli e-mailových adres X@X, X@X a X@X přitom vyplynulo, že společnost ADAMEC-JEŘÁBY s. r. o. dodala na pokyn žalobkyně vyrobené jeřáby společnosti Zručská stavební s. r. o., které dne 20. 12. 2012 vystavila fakturu č. X na částku X Kč. Tato společnost následně převedla jeřáby na M. N., kterému dne 31. 12.

2012 vystavila fakturu č. X na částku X Kč. Ten je vzápětí převedl na společnost GENT, které dne 16. 1. 2013 vystavil fakturu rovněž na částku X Kč. Teprve společnost GENT převedla jeřáby na žalobkyni a fakturovala jí jejich dodání za částku X Kč (k tomu viz zejm. na str. 5 zprávy o daňové kontrole). Opět aniž by zde soud hodnotil samotný cenový rozdíl (k tomu opět viz odst. 81-80 níže), považuje za podstatné, že jeřáby byly od prvotního výrobce převedeny přes několik článků dodavatelského řetězce, přestože byly od prvopočátku pořizovány pro žalobkyni. Subjekty tvořící jednotlivé články si přitom vzájemně převáděly jeřáby za nezměněnou cenu X Kč, aniž by bylo zřejmé, jakou samostatnou ekonomickou či obchodní funkci v transakci plnily (jednalo se o prosté „přefakturovávání"). Teprve na úrovni společnosti GENT došlo ke skokovému navýšení ceny účtované žalobkyni, přičemž ani u společnosti GENT nebylo zřejmé, jakou přidanou hodnotu do přeprodeje jeřábů přinesla. Ve spojení s ostatními skutkovými zjištěními i tato okolnost představuje významnou indicii nasvědčující existenci specifického vztahu mezi žalobkyní a společností GENT.

70. Podobně i v případě dodávky **novostavby výrobní haly** správce daně z komunikace mezi uživateli e-mailových adres X@X a X@X zjistil, že zhotovení části této haly v rozsahu opláštění, světlíků, oken, vrat či vytápění poptávala sama žalobkyně. Ta zároveň požádala, aby jako nabyvatel byla uvedena společnost Zručská stavební s. r. o. a aby na ni byly fakturovány dodávky stavebních či montážních prací. Obdobným způsobem byly klempířské, truhlářské, natěračské či úklidové práce poptávané žalobkyní fakturovány na pana M. N. Zručská stavební s. r. o. a M. N. následně vystavili fakturu za práce na výstavbě haly společnosti GENT, která vystavila žalobkyni konečnou fakturu č. X na částku X Kč za dodání novostavby výrobní haly (k tomu viz zejm. str. 11 a 29 zprávy o daňové kontrole). Soud konstatuje, že ani v případě dodávky spočívající ve výrobě haly nelze dovodit, jakou přidanou hodnotu přinesla společnost GENT jakožto koncový dodavatel. Jde o další dílek mozaiky prokazující specifičnost vztahu mezi ní a žalobkyní.

71. Konečně i skutková zjištění trestních soudů vyústila v závěr, že výběrové řízení vypsané žalobkyní bylo účelově upravováno ve prospěch společnosti GENT, která neměla žádné zaměstnance k realizaci stavebních či montážních prací a neparticipovala ani na dodávce technologických zařízení, ani na dodávce mostových jeřábů, ani na výstavbě výrobní haly a celkově nikdy neposkytla žalobkyni žádné skutečné plnění (viz zejm. důkazní shrnutí v odst. 738 až 742 prvostupňového trestního rozsudku; popř. str. 50-59 odvolacího trestního rozsudku). Právě skutečnost, že společnost GENT neměla kromě jediného člena představenstva žádnou personální základnu a byla za účelem účasti ve formálně vypsaném výběrovém řízení a k následné přefakturaci plnění realizovaného skutečnými dodavateli, hrála klíčovou roli při úvaze o uložení trestu zrušení právnické osoby (viz odst. 785 prvostupňového trestního rozsudku). Tato skutková zjištění trestních soudů následně vzal v potaz i žalovaný, který je porovnal se zjištěními správce daně, přičemž rovněž dovodil, že společnost GENT byla pouze fiktivním dodavatelem a reálně neparticipovala na dodávkách pro žalobkyni (viz zejm. odst. [101], [107], [116] a [117] napadeného rozhodnutí, k přípustnosti takového postupu srov. výše odst. 50-53 tohoto rozsudku).

72. Soud tedy shrnuje, že skutková zjištění daňových orgánů (korespondující se skutkovými zjištěními trestních soudů) nasvědčují tomu, že žalobkyně navázala spolupráci se společností GENT nejméně šest let předtím, než vypsala výběrové řízení na projekt X. V tomto výběrovém řízení následně společnost GENT zvítězila jako jediný uchazeč, ač neměla žádné

zaměstnance a její obchodní historie nenasvědčovala tomu, že by se jednalo o ekonomicky aktivního dodavatele výrobních linek či technologických zařízení. Bezprostředně po získání zakázky byla společnosti GENT prostřednictvím smluvních dodatků umožněna změna termínů plnění oproti původním parametrům zakázky. Jako vítěz zakázky sice společnost GENT uzavřela s žalobkyní smlouvu o dílo, ale sama jí reálně nic nedodala, neboť působila pouze jako mezičlánek mezi žalobkyní a jejími skutečnými dodavateli, jejichž plnění pouze žalobkyni přefakturovávala, aniž by sama poskytla jakoukoli vlastní přidanou hodnotu prostřednictvím výrobní či jiné odborné činnosti.

73. Soud má za to, že výše uvedená zjištění dostatečně podporují závěr, že spojení žalobkyně se společností GENT postrádalo jakýkoliv rozumný ekonomický důvod. Jestliže společnost GENT pouze přefakturovávala plnění zajištěná žalobkyní u jiných dodavatelů, aniž by do transakce vnášela vlastní ekonomickou, technickou či obchodní přidanou hodnotu, avšak současně za ně účtovala výrazně navýšenou cenu, pak takové uspořádání postrádá jakékoliv smysluplné ekonomické opodstatnění. Právě ekonomická iracionalita jednání je přitom judikatorně považována za rozhodující okolnost svědčící o tom, že právní vztah byl vytvořen převážně za účelem snížení základu daně (srov. zejm. rozsudek ze dne 27. 11. 2023, č. j. 2 Afs 113/2020-86, odst. 26, a tam odkazovanou judikaturu). Nejinak je tomu i v případě vztahu žalobkyně a společnosti GENT, jehož primárním účelem bylo (vedle vylákání dotačních prostředků) vytvořit podmínky pro snížení základu daně.

74. Soud přitom nemůže souhlasit s žalobní argumentací, podle níž z napadeného rozhodnutí není patrné, jakou konkrétní daňovou výhodu měla žalobkyně prostřednictvím posuzovaných transakcí získat. Je pravdou, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí není žádná samostatná pasáž, která by se popisu daňové výhody explicitně věnovala. To ale neznamená, že by z jeho celkového obsahu nebylo zřejmé, v čem měl spočívat daňový efekt posuzovaných transakcí. Pokud by byl projekt X realizován za obvyklých tržních podmínek, tedy bez zapojení společnosti GENT jako ekonomicky neodůvodněného mezičlánku, byla by pořizovací cena příslušného majetku nižší. V důsledku toho by žalobkyně mohla uplatnit pouze odpisy odpovídající této nižší pořizovací ceně, což by vedlo k vyšší daňové povinnosti. Výsledné doměření tudíž představuje korekci směřující k nastolení stavu, který by existoval při realizaci projektu za běžných tržních podmínek, tedy bez inkriminovaného navýšení cen. Takový závěr je přinejmenším implicitně vyjádřen (resp. bez explicitního označení „výhoda“) zejména v částech, v nichž žalovaný koriguje výpočet doměrku provedeného správcem daně (viz zejm. odst. [184] až [189] napadeného rozhodnutí). V tomto rozsahu tedy napadené rozhodnutí netrpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

75. Z téhož důvodu nelze souhlasit s žalobkyní, že by v daném případě nebyla prokázána návaznost mezi vztahem spojených osob *současně* se sledovaným účelem snížení základu daně. V žalobě citovaný rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2024, č. j. 7 Afs 207/2020-53, je sice k projednávané otázce přiléhavý, nicméně soud má na rozdíl od žalobkyně za to, že skutková zjištění správce daně a žalovaného požadavkům formulovaným v odkazovaném rozhodnutí plně odpovídají. Pro úplnost soud dodává, že v odkazovaném rozsudku NSS (resp. v jeho pasážích citovaných na str. 5 a 6 žaloby) byl kladen důraz především na skutečnost, že k naplnění definice jinak spojených osob nepostačuje pouhé zjištění cenového rozdílu, jakkoli je tato okolnost do určité míry propojena s posouzením existence takového vztahu. Jak však bylo podrobně rozvedeno výše, správce daně ani žalovaný nevycházeli v nyní posuzované

věci pouze z existence cenového rozdílu, nýbrž zohlednili širší kontext dlouhodobé spolupráce mezi žalobkyní a společností GENT, jakož i okolnosti svědčící o tom, že společnost GENT byla do obchodního řetězce zapojena jako účelový mezičlánek bez zjevného ekonomického opodstatnění.

76. Pokud jde o odkaz žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, pak soud předně připomíná, že autorem tohoto rozsudku není rozšířený senát NSS, jak je mylně uváděno v žalobě v bodě [29] žaloby, jde o rozhodnutí běžného (tříčlenného) senátu. V téže části žaloby citovaná pasáž zmiňovaného rozsudku navíc pouze rekapituluje zásady rozložení důkazního břemene vyplývající z judikatury, na kterou bylo odkázáno již v odst. 41až 42 výše, avšak nepřináší žádnou argumentaci, která by byla způsobilá zpochybnit skutkové či právní závěry, k nimž v nyní posuzované věci dospěly daňové orgány.

77. Soud proto uzavírá, že první podmínka spojených osob byla v posuzovaném případě dostatečně prokázána, neboť správce daně identifikoval takové okolnosti, z nichž v souhrnu plyne převážně daňový účel vztahu vytvořeného žalobkyní a společností GENT jakožto dodavatelem.

Ke stanovení referenční ceny

78. Mezi účastníky není sporná výše pořizovací ceny, tj. cena díla sjednaná mezi žalobkyní a společností GENT.

79. Předmětem sporu je otázka způsobu určení referenční ceny správcem daně. Žalobkyně především namítá, že správce daně pochybil, pokud posuzované plnění rozdělil na jednotlivé části a nehodnotil je jako jednotný celek, přestože se podle jejího názoru jednalo o dodání jediného díla.

80. Soud však s touto námitkou nesouhlasí. Na rozdíl od žalobkyně je přesvědčen, že postup správce daně byl správný.

81. Jak již bylo uvedeno (viz odst. 44 výše), referenční cena představuje simulaci ceny, kterou by za srovnatelných okolností sjednaly osoby nezávislé, přičemž správce daně ji zpravidla určuje „*porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost*“ (srov. str. 4 rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2011, č.j. 7 Afs 74/2010-81). Nezbytnou podmínkou k určení referenční ceny je tedy existence reálných transakcí mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, přičemž tyto nezávislé transakce musejí být alespoň v jádru srovnatelné s řízenou transakcí mezi spojenými osobami (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Afs 232/2018-63, odst. 22).

82. Samotná skutečnost, že správce daně při určení referenční ceny vychází z jednotlivých složek původně komplexního plnění, byla judikaturou již akceptována. Například v případě dodání reklamního plnění NSS opakovaně potvrdil postup, při kterém bylo původně komplexní reklamní plnění rozloženo na jednotlivé složky (typicky na cenu za výrobu reklamy a na cenu za její odvysílání) a součtem cen za tyto samostatné složky byla stanovena referenční cena reklamního díla. Dokonce připustil, že cena komplexního plnění se může do určité míry lišit od prostého součtu cen jeho jednotlivých složek, avšak takový rozdíl musí být ekonomicky racionální a přiměřený a nemůže odůvodnit výrazné navýšení ceny sjednané

mezi spojenými osobami (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 8. 2022, č. j. 8 Afs 358/2019-86, odst. 50 až 52, nebo 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020-55, odst. 35 až 37).

83. S přihlédnutím k závěrům shora odkazované judikatury má soud za to, že ani v nyní posuzované věci nebylo vyloučeno, aby správce daně při stanovení referenční ceny vycházel z jednotlivých složek plnění a jednotné dílo představované projektem X rozdělil na část spočívající ve výstavbě výrobní haly, část zahrnující dodání dvou mostových jeřábů a část zahrnující dodání jednotlivých zařízení pro výrobní technologii.

84. Soud má naopak za to, že takový postup byl vzhledem k povaze projektu i způsobu jeho faktické realizace namístě, neboť jednotlivé složky plnění byly z technického, funkčního i ekonomického hlediska dostatečně identifikovatelné. Rozčlenění na samostatné složky navíc umožňovalo přímé srovnání s transakcemi uskutečněnými mezi nezávislými subjekty, konkrétně se skutečnými dodavateli jednotlivých komponent projektu. Jak totiž vyplynulo z dokazování provedeného daňovými orgány i trestními soudy (srov. zejm. odst. 61 až 70 výše), projekt nebyl fakticky realizován jako jediné nedělitelné plnění, nýbrž jako soubor výrobků a technologií pořízených od různých dodavatelů (které společnost GENT žalobkyni následně pouze přefakturovala). Navíc i vzhledem k velmi rozdílné povaze jednotlivých komponent (sahajících od hrubé stavby výrobní haly po svařovací 3D laser až po testovací zařízení sendvičů) soud neshledává realistickým předpoklad, že by bylo možné referenční cenu stanovit prostřednictvím jiné srovnatelné transakce, která by zahrnovala jeden celý projekt a zároveň by typově odpovídala kompletnosti žalobkynina projektu. Rozčlenění plnění na dílčí položky proto soud považuje za logické a současně odpovídající judikatorním požadavkům kladeným na určení referenční ceny.

85. Zde je třeba opět připomenout, že výše odkazovaná judikatura (zejména rozsudek NSS ze dne 12. 8. 2022, č. j. 8 Afs 358/2019-86, odst. 50 až 52) připustila, že cena komplexního plnění se může mírně lišit od prostého součtu cen jeho jednotlivých složek, nicméně tato případná odlišnost by nemohla odůvodnit skokové navýšení oproti ceně sjednané mezi spojenými osobami. Proto i kdyby soud připustil, že rozčlenění projektu X na jednotlivé položky a jejich samostatné ocenění vedlo ke stanovení nižší referenční ceny, než jaká by byla určena při posouzení projektu jako jediného komplexního plnění, nemohla by tato skutečnost sama o sobě ospravedlnit markantní rozdíl přesahující desítky milionů korun mezi referenční cenou a cenou sjednanou mezi žalobkyní a společností GENT.

86. Jak přitom plyne ze správního spisu, rozdíly mezi cenami od skutečných pořizovatelů oproti cenám na fakturách vystavených od společnosti GENT správce daně podrobně zmapoval.

87. V případě části plnění zahrnujícího dodávky technologických zařízení správce daně porovnal cenové údaje jednotlivých zařízení pro výrobní technologii od skutečných dodavatelů (srov. odst. 67 výše) a dospěl k následujícímu:

Výrobní technologie	Skutečný dodavatel	Pořizovací cena od skutečného dodavatele	Cena fakturovaná společností GENT	Rozdíl
3D frézovací centrum CMS ARES 3618	Houfek a. s.	X Kč	X Kč	X Kč
Ohýbací zařízení RAS XXL-CENTER 80.30	THALMANN Maschinenbau AG	X Kč	X Kč	X Kč

Hydraulický lis HIDROGARNE S9-1500	CARBE s. r. o.	X Kč	X Kč	X Kč
Měřicí pracoviště DEA GLOBAL Image Clima	ZWICK GmbH	X Kč	X Kč	X Kč
Lepicí linka pro výrobu sendvičových panelů	N&N spol. s r. o.	X Kč	X Kč	X Kč
Celkem		**X Kč**	**X Kč**	**82 68 334,74 Kč**

Ze shora provedeného srovnání je zřejmé, že celková výše ceny sjednaná mezi žalobkyní a společností GENT za pořízení zařízení pro výrobní technologii byla o více než 82 milionů Kč vyšší, než odpovídalo pořízení od skutečného dodavatele.

88 V případě části plnění zahrnujícího dodání dvou kusů mostových jeřábů správce daně porovnal cenové údaje od skutečného dodavatele (srov. odst. 0 výše) a dospěl k následujícímu:

Mostové jeřáby	**Skutečný dodavatel**	**Pořizovací cena od skutečného dodavatele**	**Cena fakturovaná společností GENT**	**Rozdíl**
2 ks mostových jeřábů ZP 931 a ZP 932	ADAMEC-JEŘÁBY s. r. o.	X Kč	X Kč	5 126 000 Kč

Ze shora provedeného porovnání je zřejmé, že celková výše ceny sjednaná mezi žalobkyní a společností GENT za pořízení dvou mostových jeřábů byla o více než 5 milionů Kč vyšší, než odpovídalo pořízení od skutečného dodavatele.

89 V případě části plnění zahrnujícího výstavbu výrobní haly správce daně rozhodl o ustanovení znalce, konkrétně Ing. J. K., obor ekonomika, odvětví odhady nemovitostí (viz usnesení správce daně ze dne 9. 8. 2020, č. j. X). Tento znalec vypracoval znalecký posudek ze dne 5. 11. 2020, č. X, ze kterého vyplynulo, obvyklá cena výrobní haly odpovídá částce 24 milionů Kč sjednané mezi žalobkyní a společností GENT.

90 Soud při porovnání výše specifikovaných částí konstatuje, že pouze v rozsahu dodání výrobní haly referenční cena odpovídá ceně sjednané, nicméně v případě dodávek mostových jeřábů je zde rozdíl již přes 5 milionů Kč a v případě dodávek zařízení pro výrobní technologii dokonce přes 82 milionů Kč. Soud přitom nepovažuje za reálné, aby rozdíl takového rozsahu mohl být vysvětlen pouze skutečností, že referenční cena byla stanovena součtem cen jednotlivých položek (zvlášť hala, zvlášť mostové jeřáby a zvlášť výrobní technologie), a nikoli oceněním projektu jako jediného komplexního plnění.

91 Žalobkyně ostatně nenabízí žádnou relevantní argumentaci, z níž by bylo možné dovodit, že právě posuzování projektu jako jednoho celku by vedlo k tak výraznému navýšení obvyklé ceny, aby cena sjednaná se společností GENT mohla být považována za cenu odpovídající podmínkám běžných obchodních vztahů mezi nezávislými osobami. V tomto směru se její argumentace omezuje pouze na tvrzení, že kromě svého účetnictví specifikovala

projekt vždy jako jednotné dílo a takto jej nechala i vysoutěžit. Tuto argumentaci však soud považuje za lichou zejména v kontextu zjištění trestních soudů, že výběrové řízení bylo účelově upraveno ve prospěch společnosti GENT (srov. odst. 70 výše). Ze stejného důvodu soud nepřisvědčuje ani navazující argumentaci o nezbytnosti výběru „generálního dodavatele“ z důvodu koordinace jednotlivých dodavatelů či eliminace rizika ztráty dotace. Jak již bylo opakovaně uvedeno, společnost GENT totiž vystupovala pouze jako účelově vložený článek obchodního řetězce, aniž by do realizace projektu vnášela vlastní ekonomickou či technickou přidanou hodnotu (viz 68 až 72 výše), vyjma markantního navýšení ceny účtované žalobkyni. Soud tedy uzavírá, že označování projektu X v související dokumentaci jako jediného plnění a angažmá společnosti GENT nejsou jakkoli způsobilé odůvodnit přiměřenost ceny sjednané mezi žalobkyní a touto společností.

92 I tento žalobní bod tedy soud shledal nedůvodným.

93 Bylo-li při ústním jednání před soudem argumentováno, že cena sjednaná se společností GENT vzešla z veřejné zakázky, a byla proto pro žalobkyni závazná, soud konstatuje, že jde o nový žalobní bod uplatněný až po uplynutí lhůty pro rozšíření žaloby (§ 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.). V žalobě totiž žalobkyně poukazovala na uskutečnění veřejné zakázky pouze v souvislosti se zpochybněním závěru daňových orgánů, že vztah mezi ní a společností GENT byl vztahem spojených osob (viz odst. [34] a [35] na str. 6 žaloby; přičemž soud se s touto otázkou vypořádává výše v odst. 61-74). Zároveň však v žalobě – ani v žádném podání zaslaném ve lhůtě pro rozšíření žaloby – netvrdila, že cena vzešlá z veřejné zakázky pro ni byla závazná, a proto ji nebylo možné považovat za nepřiměřenou či nedůvodně se odchylující od referenční ceny. Argumentace přednesená při jednání tudíž překračuje rámec žalobních bodů uplatněných ve lhůtě pro podání žaloby. Soud přesto *obiter dictum* dodává, že mu není zřejmé, proč by žalobkyně jakožto zadavatelka veřejné zakázky nemohla od počátku stanovit hodnotu veřejné zakázky jako maximální a nepřekročitelnou nabídkovou cenu, a případné nabídky překračující tuto cenu vyřadit (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 As 291/2015-25, či ze dne 31. 10. 2018, č. j. 10 As 356/2017-67, odst. 14). Tím mohla zabránit přijetí nepřiměřeně vysoké nabídky společnosti GENT, která byla jediným uchazečem o veřejnou zakázku. Jestliže naopak zadávací podmínky sama od počátku nastavila tak, že v zadávacím řízení mohl uspět i uchazeč s nabídkou markantně převyšující obvyklé tržní ceny – nadto nabízené subdodavateli, s nimiž paralelně sama vyjednávala –, nemůže se nyní úspěšně dovolávat toho, že pro ni takto sjednaná pořizovací cena byla závazná.

Neoprávněně čerpaná část dotace v posuzovaném případě podléhala dani z příjmů

94 V rámci posledního žalobního bodu brojila žalobkyně proti neoprávněnému doměření daně v podobě neoprávněně čerpané části dotace. Argumentovala, že situaci, kdy byla daňovým subjektem neoprávněně čerpána dotace (případně její část), je třeba řešit jinými instituty práva, konkrétně pak odvodem za porušení rozpočtové kázně. Nelze však vyplacenou dotaci kvalifikovat jako zdanitelný příjem. Dotace vyplacená dle pravomocného správního rozhodnutí zůstává dotací, byť by byla čerpána v neoprávněné výši.

95 Soud v této souvislosti považuje za nutné zdůraznit, že odvod za porušení rozpočtové představuje právní následek za porušení primární povinnosti příjemce použít veřejné prostředky v souladu s jejich účelem [srov. § 44 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla)]. Třebaže se při

jeho stanovení a vybírání postupuje podle daňového řádu (§ 44a odst. 11 rozpočtových pravidel), nejedná se o běžnou daňovou povinnost. Podstatou odvodu za porušení rozpočtové kázně je povinnost příjemce vrátit poskytnuté prostředky nebo jejich část, jestliže následně nesplní podmínky, jejichž dodržení bylo předpokladem pro jejich ponechání. Smyslem tohoto institutu je obnovit majetkové poměry narušené porušením povinností příjemce dotace a v maximální možné míře je přiblížit stavu, který by existoval, kdyby k poskytnutí dotace vůbec nedošlo (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, odst. 47, nebo ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014-46 a v něm citovanou judikaturu). Při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně je navíc nutno respektovat zásadu přiměřenosti a zohlednit závažnost porušení povinností s ohledem na individuální okolnosti konkrétního případu (srov. § 44a odst. 4 rozpočtových pravidel ve spojení se závěry usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, č. 3854/2019 Sb. NSS). Právě v tom se tento institut podstatně liší od stanovení daňové povinnosti, které je založeno na zjištění existence zákonem předvídaných skutečností a není prostředkem reparačního charakteru.

96 Podstatné tedy je, že institut odvodu za porušení rozpočtové kázně má především reparační charakter, neboť jeho účelem je obnovit stav co nejbližší tomu, který by existoval, kdyby dotace nebyla vůbec poskytnuta, a při stanovení jeho výše je třeba respektovat zásadu přiměřenosti a zohlednit závažnost porušení i konkrétní okolnosti případu. Právě tento reparační a individualizovaný přístup jej odlišuje od klasické daňové povinnosti.

97 S žalobkyní lze souhlasit potud, že vyplacenou dotaci nelze bez dalšího považovat za zdanitelný příjem a že případné vrácení neoprávněně poskytnutých prostředků je třeba řešit prostřednictvím institutu odvodu za porušení rozpočtové kázně, a nikoliv prostřednictvím doměření daně.

98 S žalobkyní však již nelze souhlasit v tom, že by daňové orgány oba instituty v nyní posuzované věci zaměňovaly.

99 Jak již bylo podrobněji uvedeno výše, daňové orgány přistoupily ke zvýšení základu daně především proto, že bylo potřeba snížit daňové odpisy s ohledem na zjištěnou referenční cenu majetku, ale také proto, že prostředky z neoprávněně čerpané dotace byly vyhodnoceny jako zdanitelný příjem.

100 Právě druhý ze zmiňovaných důvodů je třeba v souvislosti s nyní projednávaným žalobním bodem více rozebrat.

101 Daňové orgány v této souvislosti vycházely z úvahy, že dotace představuje ekonomický prospěch příjemce, neboť snižuje potřebu financovat pořízení majetku z vlastních zdrojů. Tento prospěch se podle jejich názoru v účetnictví promítá snížením pořizovací ceny majetku, a tím i nižšími náklady na odpisy v průběhu jeho užívání. Žalobkyně čerpala z dotačního programu prostředky ve výši X Kč, avšak dle zjištění daňových orgánů činila skutečná pořizovací cena výrobní technologie a dvou mostových jeřábů pouze X Kč, a jelikož dotace byla určena k pokrytí 50 % způsobilých výdajů, odpovídala by její oprávněná výše částce X Kč. Rozdíl mezi takto stanovenou a skutečně vyplacenou dotací (tj. částku X Kč) proto žalovaný považoval za majetkový prospěch, který žalobkyni zůstal zachován a který měl být zdaněn podle § 18 odst. 1 ve spojení s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů (v podrobnostech viz odst. [181] až [189] napadeného rozhodnutí).

102 Soud konstatuje, že shora rekapitulovaný závěr daňových orgánů není založen na tom, že by dotace byla nejprve poskytnuta v souladu s dotačními podmínkami a teprve následně došlo k jejich porušení, což je typická situace zakládající odvod za porušení rozpočtové kázně. Žalovaný ani správce daně netvrdili, že by žalobkyně použila poskytnuté prostředky k jinému než stanovenému účelu nebo jinak porušila podmínky jejich použití. Pokud se tedy žalobkyně dovolává zprávy o daňové kontrole z roku 2014, ve které měl správce daně konstatovat, že k porušení rozpočtové kázně nedošlo, pak tato skutečnost nijak nekoliduje se závěry daňových orgánů učiněnými v nyní posuzované věci. Podstata jejich závěrů totiž spočívala v tom, že část prostředků vyplacených žalobkyni již od počátku neodpovídala rozsahu prostředků, které mohly být podle dotačních podmínek poskytnuty. Dotace totiž mohla pokrývat pouze 50 % způsobilých výdajů. Pokud podle zjištění daňových orgánů činila skutečná pořizovací cena výrobní technologie a dvou mostových jeřábů X Kč, mohla dotace odpovídat nanejvýš polovině této částky. Část prostředků přesahující uvedený limit proto daňové orgány nepovažovaly za plnění podléhající režimu dotace, nýbrž za jiný majetkový prospěch. Soud s tímto závěrem souhlasí, neboť má za to, že zohledňuje materiální hledisko a směřuje k posouzení faktického průběhu daňově relevantních dějů, což je z hlediska správy daní zásadní (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2024, č. j. 8 Afs 290/2022-40, odst. 24, nebo ze dne 20. 6. 2012, č. j. 5 Afs 49/2011-100, odst. 17).

103 Soud naopak nesouhlasí s názorem žalobkyně, že za dotaci musí být považována celá částka, kterou v souvislosti s žádostí o dotaci obdržela. Tento přístup by totiž vedl k čistě formálnímu posouzení relevantního děje, jehož spojitost s dotací spočívá pouze v tom, že proběhl v rámci žádosti o její čerpání. Jak ale správně konstatoval žalovaný, již v cenové kalkulaci předložené spolu se žádostí o poskytnutí dotace došlo k nadhodnocení pořizovacích cen jednotlivých zařízení, a právě v důsledku tohoto zkreslení byla žalobkyni vyplacena vyšší částka, než jaká odpovídala skutečné pořizovací ceně majetku, jejíž nejvýše polovinu mohla dotace pokrývat (viz odst. [184] napadeného rozhodnutí). Pokud by soud za této situace přijal argumentaci žalobkyně, tak by to znamenalo, že za dotaci by byla bez dalšího považována i ta část vyplacených prostředků, jejíž existence byla podmíněna umělým nadhodnocením pořizovací ceny pořizovaného majetku. Takový závěr by však zcela popíral materiální posouzení rozhodných skutkových okolností, k němuž nabádá výše odkazovaná judikatura.

104 Jestliže daňové orgány zároveň závazně vyslovily, že zmiňovaná část vyplacených prostředků (tj. rozdíl mezi částkou skutečně vyplacenou a částkou dotačně způsobilých výdajů) nemá povahu dotace, pak ve vztahu k této části logicky již nemají prostor vyslovit závěr o porušení rozpočtové kázně a na základě toho uložit odvod. V tomto směru je proto nepřípadná argumentace žalobkyně, že případný odvod za porušení rozpočtové kázně by představoval dvojí zdanění týchž prostředků. O případném porušení rozpočtové kázně a uložení odvodu podle § 44 rozpočtových pravidel by totiž bylo možno uvažovat nanejvýš ve vztahu k té části prostředků, kterou daňové orgány samy považovaly za dotaci, tedy k částce X Kč, nikoliv ve vztahu k rozdílu mezi skutečně vyplacenou částkou a částkou odpovídající dotačně způsobilým výdajům (tj. X Kč). Takový odvod by navíc musel být stanoven v samostatném řízení, v němž by se na rozdíl od vyměření daně uplatnila mimo jiné také zásada přiměřenosti (viz odst. 94 výše).

Ostatní

105 Pokud jde o argument žalobkyně, že trestními rozsudky byla povinnost k náhradě škody státu uložena i jiným odsouzeným osobám a že ji tyto osoby mohly uhradit, pak tato okolnost není pro nyní posuzovanou věc rozhodná. Povinnost k náhradě škody vůči státu, která byla výrokem prvostupňového trestního rozsudku uložena společně a nerozdílně všem spoluodsouzeným včetně žalobkyně, se totiž vztahovala ke škodě vzniklé v souvislosti s neoprávněným čerpáním dotačních prostředků. Naopak neodvedení daně z příjmu nebylo vůbec předmětem trestního odsouzení, resp. výrok o vině neobsahuje popis jednání vykazující znaky skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestného zákoníku. Z hlediska splnění daňové povinnosti žalobkyně je proto nerozhodné, zda některý ze spoluodsouzených uhradil částku uloženou trestním soudem v adhezním řízení. I kdyby se tak stalo, jednalo by se o plnění jiné povinnosti nesouvisející s povinností odvést daň. Není tedy pravdou, jak se žalobkyně zřejmě domnívá, že by na ni doměřením daně byla přenášena povinnost tížící i jiné osoby.

106 Pokud jde o argument žalobkyně týkající se tvorby veřejných rozpočtů a plnění daňových povinností společností GENT (viz odst. [52] na str. 7 až 8 žaloby), není soudu zcela zřejmé, jaký význam mu žalobkyně pro posouzení věci přikládá. Skutečnost, že společnost GENT zahrnula plnění poskytnutá žalobkyni do svého přiznaného základu daně, nevypovídá nic tom, zda cena sjednaná za tato plnění nepředstavovala neúměrné navýšení oproti referenční ceně, a zda byla žalobkyně oprávněna v daném zdaňovacím období uplatnit daňové odpisy v deklarované výši, která se odvíjela právě od sjednané (a současně neúměrně navýšené) ceny. Opačný výklad by znamenal, že jakákoli cena sjednaná mezi dodavatelem a odběratelem představuje daňově uznatelný náklad jen proto, že ji dodavatel řádně zahrnul do svého základu daně.

Byla dodržena lhůta pro stanovení daně

107 Nad rámec uplatněných žalobních bodů soud zkoumal, zda nedošlo k prekluzi z důvodu překročení lhůty pro stanovení daně, neboť tuto otázku je soud povinen zkoumat úřední povinnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2016, č. j. 2 Afs 32/2025-41, odst. 17, nebo NSS ze dne 29. 11. 2017, č. j. 5 Afs 83/2017-76, odst. 29, a v něm odkazovaný nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 116/07).

108 Podle § 148 odst. 1 daňového řádu „[d]*aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*“

109 Podle § 148 odst. 3 daňového řádu „[b]*yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*“

110 Podle § 148 odst. 5 daňového řádu „[l]*hůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*“

111 Podle § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů „[b]*ylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část jako položku odčitatelnou od základu daně ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která byla stanovena,* ***lhůta pro stanovení daně za období, za které byla daňová ztráta stanovena, a za všechna následující zdaňovací období, ve kterých bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část***

uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit; *pokud byla daňová ztráta nebo její část uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně ve zdaňovacím období předcházejícím období, za které byla daňová ztráta stanovena, končí lhůta pro stanovení daně za toto zdaňovací období současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.*“ Judikatura současně dovodila, že úprava lhůty pro stanovení daně dle citovaného ustanovení je úpravou *lex specialis* vůči obecné úpravě běhu lhůt dle daňového řádu (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS, odst. 32).

112 Podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů „[o]*d základu daně lze odečíst pravomocně stanovenou daňovou ztrátu nebo její část, a to ve 2 zdaňovacích obdobích bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období nebo období, za které se podává daňové přiznání, za která se daňová ztráta stanoví,* ***nebo v 5 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po období, za které se daňová ztráta stanoví.***“

113 V nyní posuzované věci jde o zdaňovací období 2013 a 2014. To znamená, že ve vztahu k daňové ztrátě stanovené za rok 2013 bylo možné tuto ztrátu uplatnit naposledy ve zdaňovacím období roku 2018, zatímco ve vztahu ke ztrátě stanovené za rok 2014 naposledy ve zdaňovacím období roku 2019 (§ 34 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů). Při zohlednění úpravy podle § 38r odst. 2 věty první zákona o daních příjmů proto lhůta pro stanovení daně za rok 2013 skončila současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období 2018, a lhůta pro stanovení daně za rok 2014 skončila současně se lhůtou pro stanovení daně za zdaňovací období 2019.

114 Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2018 by tak lhůta podle § 148 odst. 1 daňového řádu uplynula nejdříve dne 1. 4. 2022 a ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2019 nejdříve dne 1. 4. 2023.

115 Jelikož byla dne 24. 4. 2017 zahájena daňová kontrola, začala podle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet nová lhůta pro stanovení daně. Její délka se přitom i nadále odvíjela od speciální úpravy obsažené v § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, tj. od lhůty odpovídající součtu pětileté doby pro uplatnění daňové ztráty a tříleté lhůty pro stanovení daně (ke způsobu tohoto výpočtu viz rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, č. 4056/2020 Sb. NSS, odst. 33 až 41; obdobně též rozsudky NSS ze dne 22. 10. 2020, č. j. 7 Afs 231/2019-17, odst. 22 až 24, ze dne 7. 12. 2021, č. j. 7 Afs 191/2021-35, odst. 16 až 17, či ze dne 27. 4. 2023, č. j. 10 Afs 453/2021-66, odst. 16). I při tomto prodloužení však současně musel být respektován maximální desetiletý limit podle § 148 odst. 5 daňového řádu, který v případě zdaňovacího období roku 2013 uplynul dne 1. 4. 2024 a v případě zdaňovacího období roku 2014 dne 1. 4. 2025.

116 Jelikož byla daň stanovena ještě před uplynutím těchto lhůt, k prekluzi práva na její stanovení nedošlo.

117 V podrobnostech soud odkazuje též na výpočet lhůty pro stanovení daně provedený v odst. [194] až [200] napadaného rozhodnutí, s nímž se ztotožňuje.

IV. Závěr a náklady řízení

118 S ohledem na výše uvedené soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

119 O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyla procesně úspěšná. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Žádný z účastníků proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 15. září 2026

Lenka Bursíková v. r.
předsedkyně senátu