



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **JUSDA Europe s.r.o.**, IČ 25957180
sídlem U Zámečku 27, 530 03 Pardubice, Pardubičky
zastoupená **AD TAX s.r.o.**, IČ 25295471, daňový poradce
sídlem Jungmannova 319, 503 01 Jičín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 3. 2019,
č. j. 11862/19/5200-11435-706871,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně (dále v textu i jako „žalobce“) se včas podanou žalobou u zdejšího soudu domáhala soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 12. 3. 2018, č. j. 358965/18/2801-50524-609005, jímž byla žalobci doměřena daň

z příjmu právnických osob dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) vyšší o částku 1 332 090 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“), ve výši 266 418 Kč, přičemž žalovaným rozhodnutím bylo toto rozhodnutí správního orgánu I. stupně (tj. dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob) změněno tak, že zmíněné penále bylo sníženo na částku 0 Kč, ve zbývajících částech dodatečný platební výměr změněn nebyl. Žalobu odůvodnil žalobce následujícím způsobem.

2. V žalobním bodu, obsaženém v části III. žaloby označeném jako *„faktické dřívější zahájení daňové kontroly a následné marné uplynutí lhůty pro stanovení daně“* zopakoval žalobce námitku z odvolání proti zmíněnému platebnímu výměru, tedy tvrdil, že prvním úkonem správce daně vůči žalobci jako daňovému subjektu ve smyslu ust. § 87 odst. 1 daňového řádu, který zahájil daňovou kontrolu, byl e-mail správce daně ze dne 3. 1. 2014, a za takový úkon je možné dle jeho názoru považovat i e-mail ze dne 5. 11. 2014, přičemž žalobce odkázal na příslušnou judikaturu NSS, která se týká posouzení rozdílného okamžiku formálního a faktického zahájení daňové kontroly (např. rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2007, č. j. 8 Afs 17/2006-59, ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 1/2013-36). V žalobním bodu, obsaženém v části IV. žaloby, označeném jako *„neprovedení navržených důkazních prostředků – výsledku svědků“* brojil žalobce proti tomu, že správce daně odmítl provedení navržených svědeckých výpovědí za účelem prokázání, že žalobce poskytoval společnosti FOXCONN (jedná se o společnost Foxconn CZ s.r.o., se sídlem U Zámečku 27, Pardubice – Pardubičky, dále v textu jen jako „FOXCONN“) skladovací služby v Kutné Hoře. Poskytování skladovacích služeb mělo být podle žalobce prokázáno právě odmítnutými svědeckými výpověďmi, a to svědkem M. J. a A. H. V žalobním bodu, obsaženém v části V. žaloby, označeném jako *„nesprávnost postupu správce daně při stanovení referenční ceny“* žalobce namítl nesprávnost postupu správce daně při stanovení ceny obvyklé, když ten vyloučil některé subjekty ze srovnání na základě nepřesvědčivé argumentace (vyloučil zákazníky pouze s 1 fakturou, posuzoval pouze ceny týkající se skladu v Pardubicích, vyloučil zákazníky skladující obalové materiály atd.). Takto byla vyloučena např. společnost PST CLC, a.s., správce daně *„bez jakéhokoliv odůvodnění, pouze na základě svých domněnek pro určení jím vykonstruované referenční ceny, vyloučil ze svého výčtu zákazníky, kteří skladovali obalový materiál, s tvrzením, že nároky na skladování obalového materiálu mohou být nižší než nároky na skladování elektroniky.“* Dále vyloučil zákazníky, kteří skladovali své zboží ve skladu v Kutné Hoře, s neprokázaným tvrzením správce daně, že skladovací podmínky v Kutné Hoře jsou odlišné od skladovacích podmínek v Pardubicích. Důkazní břemeno při stanovení referenční ceny stíhalo však správce daně, dokazování mělo být provedeno k tvrzení správce daně o tom, že ceny skladování a podmínky skladování jsou v Kutné Hoře jiné než ve skladu v Pardubicích. Dokazování ke zjištění předmětné referenční ceny nebylo úplné a cena nebyla stanovena správně. Správce daně nepřihlédl k fakturám dokládajícím cenu obvyklou u třetích subjektů, přičemž faktury dokládající cenu obvyklou u třetích subjektů dle názoru žalobce mohou spolu s dalšími důkazy prokázat, že postup správce daně při zjišťování ceny obvyklé nebyl správný a správce daně došel k nesprávným závěrům. V části VI. žaloby, označeném jako *„odmítnutí místního šetření“* žalobce opět poukazoval na neprovedení navrženého dokazování, tj. místního šetření – prohlídky skladovacích prostor v Pardubicích a v Kutné Hoře a opětovně namítl, že nebyly provedeny důkazy – výsledky svědků M. J. a A. H. Správce

daně vycházel jen z písemných podkladů, o nichž však žalobce nebyl informován. V části VII. žaloby, označené jako „*nesprávné hodnocení znaleckého posudku*“ žalobce poukázal na jím předložený důkaz, tj. znalecký posudek zpracovaný společností PRAGUE ACCOUNTING SERVICES s.r.o. se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, přičemž z tohoto znaleckého posudku vyplývá, že všechny fakturované ceny žalobce spojené osobě – společnosti FOXCONN v roce 2013 „*leží v rámci intervalu cen obvyklých, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek*“. Žalovaný tento posudek odmítl s poukazem na to, že závěr znaleckého posudku vychází z jiných skutkových podkladů, než které měl správce daně, což však žalovaný nijak nekonkretizoval a toto tvrzení nemá oporu ve spisovém materiálu. Naopak znalec měl všechny podklady k dispozici a vycházel ze stejných údajů jako správce daně. Žalobce poukázal na judikaturu NSS, podle níž hodnocení důkazů nemůže probíhat účelově, tedy že správce daně některé důkazy ve prospěch daňového subjektu pomine či upozadí a naopak vyzdvihne ty, které mu jsou k tíži. Pokud ani výslech znalce nevedl k objasnění nejasností, bylo namísto přistoupit k reviznímu znaleckému posudku. V části VIII. žaloby pak žalobce shrnul své výše zmíněné žalobní body a v části IX. žaloby navrhl, aby soud žalované rozhodnutí, včetně zmíněného platebního výměru zrušil.

3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, uvedl argumentaci vycházející ze zprávy o daňové kontrole a z žalovaného rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.
4. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
5. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13). Soud není povinen výslovně reagovat na každé tvrzení obsažené v žalobě (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19 a ze dne 6. 6. 2019, č. j. 7 As 185/2018-37, bod 9).
6. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008–13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4

odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: *„Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“*), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

7. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleze Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

8. Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlou žalobu zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

9. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
10. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
11. K soudnímu přezkumu ve správním soudnictví je třeba i pro danou věc uvést, že v rozsudku ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 4037/10 – Fazia Ali v. Spojené království Evropský soud pro lidská práva uvedl, že pojem „úplný přezkum“ však není vykládán doslova a Soud (zde míněno ESLP) se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlédnout ke specifičnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a odvolací soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy tak nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Soud (ESLP) zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva.
12. Mezi účastníky nejsou sporné a ze spisu vyplývají následující rozhodné skutečnosti.
13. Správce daně vyměřil výše zmíněným rozhodnutím (dodatečným platebním výměrem) ze dne 12. 3. 2018 daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, tj. za rok 2013 z důvodu, že na základě provedené daňové kontroly a po provedeném

důkazním řízení zvýšil žalobci základ daně jednak o částku 5 237 740,29 Kč z důvodu nesprávného nastavení převodních cen při poskytování skladovacích služeb mezi žalobcem a sdruženým podnikem ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, přičemž tímto sdruženým podnikem byla již výše zmíněná společnost FOXCONN, dále zvýšil základ daně o částku 1 772 720,22 Kč z důvodu neprokázání poskytnuté slevy spojené osobě v souladu s principem tržního odstupu dle § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů. Správce daně na základě zjištění, že žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období poskytoval skladovací služby ve skladu v Pardubicích, mj. i spojené osobě, tj. již zmíněné společnosti FOXCONN (jednatel žalobce měl zároveň ve zmíněném zdaňovacím období být jednatelem společnosti FOXCONN), prověřoval správnost stanovení základu daně z příjmů v souladu s ust. § 23 zákona o daních z příjmů, přičemž předmětem daňové kontroly byla i kontrola převodních cen transakcí uskutečněných mezi sdruženými podniky při poskytování skladovacích služeb a prokázání poskytnuté slevy spojené osobě, tj. společnosti FOXCONN (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Podle tohoto ustanovení, tj. podle § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů ve znění pro zdaňovací období roku 2013 platilo, že: liší-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. Toto ustanovení ale zároveň uvádí, co se pod pojmem „spojené osoby“ rozumí, v daném případě nebylo pochyb o tom, že jednatel žalobce, pan W. C., byl ve zmíněném zdaňovacím období zároveň jednatelem společnosti FOXCONN, čili ve vztahu k žalobci byla společnost FOXCONN, které poskytoval žalobce skladovací služby v Pardubicích, spojenou osobou ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. d) bod 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně v rámci daňové kontroly z předložených podkladů zjistil rozdíly v jednotkových cenách za skladovací služby u společnosti FOXCONN v porovnání s nezávislými osobami a provedl výběr nezávislých srovnatelných odběratelů, jehož výsledkem bylo zjištění ceny nejnižších a ceny nejvyšších poplatků za jednotlivé služby. Zároveň správce daně zjistil, že žalobce poskytl zmíněné spojené osobě, tj. společnosti FOXCONN, v průběhu zdaňovacího období roku 2013 slevy z poplatků „in out“. Správce daně vyzval žalobce k doložení rozdílu mezi cenami sjednanými se spojenou osobou FOXCONN (dále v textu jen jako „spojená osoba“ nebo „FOXCONN“) a cenami sjednanými s nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek a zároveň žalobce byl vyzván k prokázání skutečnosti, která se týkala poskytnuté slevy zmíněné spojené osobě v souladu s principem tržního odstupu za účelem ověření, zda žalobce oprávněně snížil hodnotu svých výnosů. Ve vztahu k posouzení správného nastavení převodních cen při poskytování skladovacích služeb žalobce předkládal důkazní prostředky, přičemž tvrdil, že rozdíl mezi cenami sjednanými se spojenou osobou FOXCONN a cenami sjednanými s jinými subjekty nebyl správcem daně prokázán, že správce daně neunesl důkazní břemeno a zejména odkázal na správce daně, které se týkají údajného nesprávného nastavení převodních cen při poskytování zmíněných skladovacích služeb mezi žalobcem a společností FOXCONN. Ve vztahu k druhému důvodu, který vedl správce daně ke zvýšení základu daně z příjmů za zmíněné zdaňovací období u žalobce, tj. neprokázání poskytnuté slevy spojené osobě, správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že žalobce poskytl spojené osobě

FOXCONN v průběhu zdaňovacího období roku 2013 slevy z poplatků „in out“ (jednalo se o poplatek za manipulaci s paletami a krabicemi) ve výši 1 772 720,22 Kč, přičemž o tuto částku byla snížena hodnota výnosů žalobce za zmíněné zdaňovací období. Žalobce ve vztahu k tomuto druhému důvodu (první byl, jak již bylo výše zmíněno, nesprávné nastavení převodních cen při poskytování skladovacích služeb mezi daňovým subjektem a sdruženým podnikem ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který se týkal neprokázání poskytnuté slevy spojené osobě) tvrdil, že důvodem pro poskytnutí slevy z poplatku in out spojené osobě FOXCONN byla změna obchodního modelu skladování a vyplývající úprava cenových podmínek, kdy byl vybudován koridor jako přímé napojení mezi skladovacími a výrobními prostory pro potřeby FOXCONN v areálu skladu v Kutné Hoře, přičemž touto změnou došlo k výrazné úspoře nákladů na straně žalobce, zároveň žalobce tvrdil, že sleva byla poskytnuta z důvodu omezení využití skladovacích prostor kvůli stavebním úpravám. Správce daně však toto tvrzení žalobce neuznal, protože z předložených smluv týkajících se areálu skladu v Kutné Hoře zjistil, že skladovací služby byly odběrateli FOXCONN poskytovány jen ve skladu v Pardubicích. Na to reagoval žalobce tak, že v průběhu daňového řízení předložil správci daně smlouvu o pronájmu mezi společnostmi FOXCONN Technology CZ s.r.o., jako pronajímatelem, a FOXCONN jako nájemcem, ze dne 27. 12. 2012 a dále smlouvu ze dne 27. 12. 2012 mezi společnostmi FOXCONN Technology CZ s.r.o. jako pronajímatelem a žalobcem jako nájemcem. Správce daně neprovedl žalobcem navrhované dokazování, tj. místní šetření ve skladu v Kutné Hoře za účelem prokázání vnitřních dispozic a vybudování koridoru v meziprostoru pronajatým daňovým subjektem a prostorem užívaným společností FOXCONN a neprovedl ani navrhované výsledky svědků, tj. A. H. a M. J., přičemž vycházel z toho, že žalobcem předložené listiny neprokazují poskytování skladovacích služeb daňovým subjektem, tj. služby žalobcem pro společnost FOXCONN v Kutné Hoře, navrhované výsledky zmíněných svědků správce daně neprovedl proto, že ze strany žalobce nebylo věrohodně prokázáno poskytování skladovacích služeb pro společnost FOXCONN ve skladu v Kutné Hoře. Výsledky těchto svědků považoval správce daně, potažmo žalovaný v žalovaném rozhodnutí, za nadbytečné, stejně tak provedení místního šetření ve skladu v Kutné Hoře.

14. Rozhodnutí správního orgánu I. stupně a žalované rozhodnutí se tak týkají dvou důvodů pro zvýšení základu daně z příjmů za zmíněné zdaňovací období, tj. otázky správného nastavení převodních cen při poskytování skladovacích služeb mezi žalobcem a společností FOXCONN podle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a dále důvodu zahrnujícího neprokázání poskytnuté slevy spojené osobě, společnosti FOXCONN, dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. K tomu krajský soud uvádí následující závěry.
15. V prvním žalobním bodu (III) žalobce zpochybňoval okamžik zahájení daňové kontroly (§ 87 odst. 1 daňového řádu), když za první úkony správce daně vůči žalobci, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly, považoval žalobce e-mail správce daně ze dne 3. 11. 2014 a dále e-mail správce daně ze dne 5. 11. 2014. Protože tuto námitku uplatnil žalobce již i v odvolacím řízení, bylo podstatné, jakým způsobem se s ní vypořádal žalovaný. Žalovaný předně vycházel ze skutečnosti, že námitky, uvedené v tomto žalobním bodu, které se týkaly otázky zahájení daňové kontroly a následného marného uplynutí lhůty pro stanovení daně, posoudil již správce daně v průběhu daňové kontroly jako stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu, a to jako nedůvodnou, přičemž v případě zmíněných e-mailů se jednalo pouze o vyhledávací činnost dle § 78 daňového řádu, kdy

pouze správce daně shromažďoval informace a zjišťoval, údaje a až po zahájení daňové kontroly dne 2. 4. 2015 bylo prováděno dokazování. Jak vyplývá ze zmíněného vyrozumění o vyřízení stížnosti, v rámci vyhledávací činnosti správcem daně nebyly prováděny takové úkony, při kterých by byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterých by správce daně zjišťoval daňové povinnosti či prověřoval tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 87 odst. 1 daňového řádu). Navíc, jak vyplývá z obsahu uvedených e-mailových zpráv adresovaných žalobci (ze dne 3. 11. 2014 a ze dne 5. 11. 2014), tyto zprávy se týkaly více zdaňovacích období a nedošlo jejich prostřednictvím ke zjišťování daňové povinnosti žalobce. Zároveň je třeba konstatovat, že žalobcem aplikovaná judikatura NSS (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2007, č. j. 8 Afs 17/2006-59) byla žalobcem aplikována nesprávně, když se jedná o zcela odlišný případ, kdy sepsání protokolu bylo učiněno pouze formálně, přičemž *„formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující jejich prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 citovaného zákona a provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly 10 měsíců po jejím formálním zahájení a více než 4 měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně“* (srov. i rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96). Žalobce tak zaměňuje vyhledávací činnost správce daně za provádění daňové kontroly, resp. provádění úkonů v rámci vyhledávací činnosti za úkony prováděné v rámci daňové kontroly. Předmět a rozsah daňové kontroly byl v daném případě vymezen v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 2. 4. 2015. Krajský soud se tak shoduje se závěrem žalovaného (body 95 až 97 žalovaného rozhodnutí) s tím, že lhůta pro stanovení daně započala běžet znovu dle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu dnem zahájení daňové kontroly, tj. ode dne 2. 4. 2015, doručením dodatečného platebního výměru dne 13. 3. 2018 (což žalobce nezpochybnil) byla tato lhůta prodloužena o 1 rok (§ 148 odst. 2 daňového řádu), prekluzivní lhůta tedy uplynula až dne 3. 4. 2019. Žalobní bod obsažený v části III. žaloby tak považuje krajský soud za nedůvodný.

16. V žalobním bodu obsaženém v části IV. žaloby a dále v žalobním bodu VI. žaloby žalobce brojí proti neprovedení jím navržených důkazů, tj. navržených svědeckých výpovědí (svědka M. J. a A. H.) a neprovedení místního šetření skladovacích prostor v Pardubicích a skladovacích prostor v Kutné Hoře, které navrhoval žalobce v průběhu daňového řízení za účelem prokázání jeho tvrzení, že byla poskytnuta sleva za skladování spojené osobě ve skladu v Kutné Hoře v souvislosti se stavebními úpravami a za účelem vyvrácení tvrzení správce daně o neexistenci „cenotvorby“, tj. ověření způsobu, jak byly ceny u žalobce v souvislosti s poskytováním skladovacích služeb vytvářeny. Žalovaný v případě odmítnutí těchto navrhovaných důkazů dospěl k závěru o jejich nadbytečnosti. Svědecká výpověď M. J. byla navrhována za účelem prokázání podoby skladovacích prostor a shodnosti skladovacích prostor v Pardubicích a v Kutné Hoře v roce 2013, přičemž tuto nadbytečnost odůvodnil tím, že ze strany žalobce nebylo jednoznačně prokázáno, že ve skladu v Kutné Hoře v roce 2013 byly poskytovány skladovací služby pro spojenou osobu FOXCONN. Naproti tomu žalobce tvrdil, a tvrdí to i v žalobě, že poskytování skladovacích služeb pro spojenou osobu prokázal předloženými fakturami za rok 2013, kde jsou uvedeny lokace pro areál Kutná Hora s označením CB3 (např. CB31, CB3C, CB3C9) a H500. Naproti tomu žalovaný tvrdí (bod 67 žalovaného rozhodnutí), že předložené „rozpady faktur“ pro divizi CZ16, ve kterých je uvedena lokace CB31 (Kutná Hora) ve sloupci A označeném „To Sloc“ (lokace skladu) se neshodují s rozpady těchto faktur

předložených v rámci daňové kontroly, přičemž žalovaný uvádí, že „zde lokace uvedena vůbec nebyla“. Což žalobce zpochybňuje v této části žaloby, když tvrdí, že žalovaný v odstavci 25 Seznámení se skutečnostmi zjištěnými odvolacím orgánem a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení uvedl, že tabulka předložená správci daně v rámci daňové kontroly neobsahovala lokaci, avšak k tomu již ve svém vyjádření ze dne 5. 2. 2018 žalobce uvedl, že „pro identifikaci lokace je užíváno unikátní označení, pro lokaci Pardubice se užívá znak „SLOC CP11“, pro lokaci v Kutné Hoře bylo v roce 2013 užíváno označení „CP31“. Žalobce tedy namítl, že závěr žalovaného v žalovaném rozhodnutí výše zmíněný, tedy že nebylo ze strany žalobce prokázáno rozdělení lokací jednotlivých zákazníků, nemá oporu v provedeném dokazování a je v rozporu s podklady, které jsou obsahem spisu.

17. Jak vyplývá z konstantní soudní judikatury, správní orgán je povinen provést důkaz jen tehdy, pokud má za to, že by mohlo přispět k objasnění věci. Pokud shledá, že navržený důkaz není způsobilý vyjasnit účastníkem rozporované okolnosti projednávaného případu, důkazní návrh neprovede; musí to však řádně zdůvodnit (rozsudek NSS ze dne 4. 11. 2009, č. j. 2 Afs 17/2009-60, a ze dne 5. 2. 2007, č. j. 5 Afs 101/2006-178). Provedení důkazu výsledkem svědka M. J. za účelem prokázání zmíněné skutečnosti, tj. že skladovací služby pro společnost FOXCONN byly realizovány i ve skladu v Kutné Hoře, bylo odmítnuto v daňovém řízení z několika důvodů. Tyto důvody popsal žalovaný v bodech 66, 67, 107 a 126 žalovaného rozhodnutí. Předně žalovaný vycházel z toho, že žalobce předložil v odvolacím řízení rozpady faktur pro divizi CZ16, ve kterých je uvedena lokace CP31 (Kutná Hora), ve sloupci A označeném „To Sloc“ (lokace skladu), avšak tyto rozpady faktur se neshodují s rozpady těchto faktur předložených v rámci daňové kontroly, kdy zde lokace „uvedena vůbec nebyla“. Naproti tomuto žalobce poukazuje na své vyjádření ze dne 5. 2. 2018, ve kterém uvedl, že pro „identifikaci lokace je užíváno unikátní označení, pro lokaci Pardubice se užívá znak „SLOC CP11“, pro lokaci v Kutné Hoře bylo v roce 2013 užíváno označení „CP31“. Je faktem, že k tomuto vysvětlení žalobce, uvedeném v jeho vyjádření ze dne 5. 2. 2018, žalovaný neprovedl důkaz navržený žalobcem, tj. svědeckou výpověď M. J., který by i označování lokace, resp. způsobu označování lokace kombinací písmen a čísel CP11 a CP31 případně mohl dle tvrzení žalobce objasnit. Výše zmíněný důvod pro odmítnutí svědecké výpovědi M. J. za účelem prokázání tvrzení žalobce o poskytování skladovacích služeb společnosti FOXCONN v Kutné Hoře však nebyl jediným. Jak vyplývá z žalovaného rozhodnutí a žalobce to nezpochybnil (bod 111 žalovaného rozhodnutí), daňový subjekt ve své odpovědi evidované pod č.j. 1803388/17 uvedl, že „jediným důvodem pro poskytnutí slevy byla změna obchodního modelu skladování a vyplývající úprava cenových podmínek, kdy byl vybudován koridor jako přímé napojení mezi skladovacími a výrobními prostory pro potřeby FOXCONN – závod CZ 16 (pozn. krajského soudu – jednalo se o skladovací prostory v Kutné Hoře), přičemž touto změnou došlo k výrazné úspoře nákladů na straně daňového subjektu“. Zároveň žalovaný v této části žalovaného rozhodnutí uvedl, přičemž to žalobce ani v žalobě nezpochybnil, že „v rámci podání zaevidovaného pod č.j. 875649/17 však uvedl, že slevy byly poskytnuty z důvodu omezení využití skladovacích prostor kvůli stavebním úpravám“. Právě tato skutečnost založila druhý důvod pro odmítnutí provedení výslechu M. J. za účelem prokázání této skutečnosti, která se týkala snížení poplatku za služby pro společnost FOXCONN v souvislosti s údajným poskytnutím skladovacích služeb v areálu v Kutné Hoře, tedy že vyjádření žalobce zdůvodňující poskytnutí slevy se v průběhu daňového řízení měnilo (bod 126 žalovaného rozhodnutí). K tomuto závěru žalovaného se krajský soud přiklání, když

považuje závěry žalovaného poukazující na změnu tvrzení žalobce výše zmíněného za důvodné, které podle názoru krajského soudu svědčí pouze o účelovosti takového tvrzení žalobce o poskytování skladovacích služeb v Kutné Hoře pro společnost FOXCONN. Navíc, v neposlední řadě, tvrzení o způsobu označování lokace, tj. v dané věci ve vztahu k prokázání poskytování skladovacích služeb pro společnost FOXCONN v Kutné Hoře v kombinaci čísel a písmen (CP 31), označil žalobce až v průběhu odvolacího řízení, v rámci reakce na seznámení se skutečnostmi zjištěnými odvolacím orgánem, přičemž v rámci daňové kontroly předložené faktury neobsahovaly žádný údaj o lokaci. Proto je třeba zdůraznit, že žalobce ani v žalobě nezpochybnil konkrétní závěry žalovaného vyplývající z daňové kontroly, tj. že žalobcem předložené konkrétní faktury, resp. rozpady údajů těchto faktur, údajně dle žalobce prokazující provozování podnikatelské činnosti společností FOXCONN v roce 2013 v Kutné hoře a využívání logistických služeb od žalobce v Kutné Hoře, vůbec neobsahovaly údaje s určením lokace (tyto závěry jsou uvedeny v bodu 120 žalovaného rozhodnutí). Dodatečné vysvětlení žalobce, obsažené ve vyjádření ze dne 5. 2. 2018, právě ve spojení s výše uvedeným dalším důvodem pro odmítnutí svědecké výpovědi, spočívající ve změně důvodů pro poskytnutí zmíněné slevy v průběhu daňového řízení (bod 111 a bod 126 žalovaného rozhodnutí), vede krajský soud k závěru, že toto tvrzení žalobce bylo pouze účelové a hodnotí jej krajský soud jako nevěrohodné, tedy ztotožňuje se se závěrem žalovaného o tom, že by výslech svědka M. J. k této skutečnosti byl nadbytečný. Zároveň se krajský soud shoduje s žalovaným v případě odmítnutí výslechu M. J. za účelem prokázání způsobu cenotvorby, kdy žalovaný dospěl k tomuto závěru: *„Odvolací orgán poukazuje na zjištění z daňové kontroly o tom, že cenotvorbu nemá daňový subjekt k dispozici, a námitku uvedenou v odvolání, dle které není daňovému subjektu zřejmé, na základě jakého právního předpisu „je povinen mít k dispozici písemné interní postupy pro kalkulaci cen“ (viz odst. [12]). Odvolací orgán proto nesouhlasí s tvrzením daňového subjektu v podaném vyjádření, že „dle OFŘ nebyla cenová politika daňového subjektu dostatečně prokázána“, nýbrž opakovaně uvádí, že k tvorbě cen daňový subjekt nepředložil žádné důkazy a pouze tvrdí, že ji „nedělá“ ani „dělat nemusí“. Návrh svědecké výpovědi pana Jasiče je tak pro věc nerozhodný a právně nevýznamný.“* (bod 108 žalovaného rozhodnutí). Krajský soud rovněž považuje za správné důvody pro odmítnutí výslechu A. H. jako svědka a neprovedení místního šetření prohlídkou skladovacích prostor v Pardubicích a v Kutné Hoře. Tyto důkazy měly být podle žalobce provedeny za účelem potvrzení jeho tvrzení o provedení stavebních úprav ve skladovacích prostorech společnosti FOXCONN Technology CZ s.r.o. v Kutné Hoře, které se týkaly instalace nových protipožárních vrat, přičemž právě tyto stavební úpravy měly svědčit o tom, že poskytnutí slevy výše zmíněné (sleva z poplatku IN OUT) bylo podle názoru žalobce důvodné a podložené. Žalovaný nezpochybnil provedení těchto stavebních prací (bod 122), nejedná se o žádnou spornou skutečnost, kterou bylo třeba prokazovat, přičemž žalovaný považoval výslech A. H., stejně jako M. J., správně za nadbytečný, jelikož nebyla prokázána základní a rozhodná skutečnost pro posouzení oprávněnosti nároku žalobce na uznání této skutečnosti spočívající v poskytnutí slevy spojené osobě, tj. že *„ze strany daňového subjektu nebylo důvěryhodně prokázáno poskytování skladovacích služeb ve skladu v Kutné Hoře pro společnost pro společnost FOXCONN“*. Což ostatně vyplývá již z předchozí části odůvodnění tohoto rozsudku, která se týká hodnocení odmítnutí provedení dokazování výslechem M. J. k této skutečnosti. Zdejší soud se tak shoduje se závěrem žalovaného o tom, že nebylo prokázáno poskytování skladovacích služeb pro FOXCONN

v Kutné Hoře, nebylo doloženo, jaké konkrétní prostory měly být využívány společností FOXCONN a které daňovým subjektem, a tudíž není zřejmé, ani jakými stavebními úpravami mělo dojít k propojení těchto prostor údajným „vnitřním koridorem“ bez nutnosti stavebního povolení, jak tvrdí žalobce, přičemž tyto úpravy neměly mít vliv na jiné zákazníky. Navíc žalovaný správně poukázal na skutečnost, že každý daňový subjekt, tedy žalobce, který vstupuje do obchodních vztahů, měl by zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné doklady (v tomto případě o důvodech a výši poskytované slevy), mimo jiné i ve vazbě na povinnost poplatníka (daňového subjektu) zdanit příjmy z veškeré činnosti a nakládání s veškerým majetkem (bod 132 žalovaného rozhodnutí). V případě odmítnutí místního šetření ve skladu v Kutné Hoře za účelem prokázání vnitřních dispozic předmětných prostor a vybudování koridoru mezi prostory pronajaté daňovým subjektem a prostory v užívání společnosti FOXCONN se rovněž krajský soud shoduje se závěrem žalovaného (bod 123), kdy místním šetřením by bylo možné ovlivnit pouze současný stav daných prostor, nikoliv podobu, kterou měly předmětné prostory v roce 2013, navíc z podkladů, založených v daňovém spisu, vyplývá, že stavební úpravy ve skladu v Kutné Hoře se týkaly pouze instalace protipožárních vrat, nikoliv „vybudování koridoru“. Pokud by skutečně nějaký „koridor“ byl zde vybudován, tak jak tvrdí žalobce, jistě by o tom existoval nějaký písemný záznam, naopak ve spisu jsou založeny podklady, které se týkají jen instalace nových protipožárních vrat (certifikace, cenová nabídka, doklad o montáži, fakturace, technická dokumentace). Zároveň je však třeba opětovně podotknout, že tyto listiny, a ani navrhované místní šetření, by neprokázaly tvrzení žalobce, že v roce 2013 byly skladovací služby prováděny pro společnost FOXCONN v Kutné Hoře. Krajský soud tak považuje žalobní body, uvedené v části IV. a v části VI. (neprovedení důkazů svědeckými výpověďmi a místním šetřením) za nedůvodné.

18. V případě žalobních bodů, které se týkají stanovení referenční ceny a hodnocení žalobcem předloženého znaleckého posudku v daňovém řízení (části V. a VII. žaloby), krajský soud dospěl k následujícím závěrům.
19. V případě aplikace ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se jedná v daňovém řízení o výjimku z obecné zásady, podle které je to daňový subjekt, který nese prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke své daňové povinnosti. Jestliže správce daně upravuje základ daně na základě tohoto ustanovení, činí tak ve třech krocích: 1) musí prokázat, že cena sporné transakce (převodní cena) byla sjednána mezi spojenými osobami, 2) musí prokázat, že převodní cena se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tzv. referenční cena), 3) pokud zjistí rozdíl mezi převodní a referenční cenou, musí dát daňovému subjektu příležitost, aby zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlil a doložil. V prvních dvou krocích nese důkazní břemeno správce daně a teprve pokud se prokáže, resp. správce daně musí prokázat, že smluvní strany jsou spojené osoby a že si sjednaly cenu lišící se od referenční ceny, přenesl důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak, jestliže chce obhájit vyšší sjednané ceny, musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, ale přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční (k výše uvedeným závěrům srov. rozsudky NSS ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 143/2017-32, ze dne 25. 4. 2018, č. j. 3 Afs 105/2017-22, ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, publikovaný pod č. 2548/2012 Sb., NSS, dále např. ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012-52).

20. V posuzované věci není sporné, ostatně žalobce to nezpochybňuje ani v žalobě, že byl naplněn zmíněný první krok, tedy že žalobce a společnost FOXCONN jsou osoby spojené ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Sporným mezi žalobcem a žalovaným však je, zda správní orgány unesly důkazní břemeno při realizaci druhého kroku. Jak vyplývá ze správního spisu, ze zprávy o daňové kontrole a ostatně i z žalovaného rozhodnutí. Správce daně po předložení faktur pro společnost FOXCONN zjistil rozdíl v jednotkových cenách za skladovací služby v porovnání v jednotkových cenách fakturovaných nezávislým osobám a provedl výběr nezávislých srovnatelných odběratelů v porovnání, kdy ze seznamu odběratelů uvedených v Přehledu cen, předložených žalobcem v průběhu daňového řízení, vyloučil spojenou osobu FOXCONN a dále odběratele, jimž byly skladovací služby poskytovány ve skladu v Kutné Hoře z důvodu již výše uvedeného, tj. že nebylo prokázáno, že ve skladu v Kutné Hoře byly v roce 2013 poskytovány skladovací služby pro spojenou osobu FOXCONN (argumentace soudu viz výše ve vztahu k žalobním bodům uvedeným v části IV. žaloby). Dále správce daně vyloučil odběratele, kteří v roce 2013 nevyužívali skladovací služby žalobce vůbec nebo pouze ojediněle a odběratele, kteří u daňového subjektu skladovali pouze obalové materiály, a odběratele, kteří měli výrazně nižší objemy skladovaného zboží. Pro porovnání použil správce daně ceny z Přehledu cen, předložených žalobcem v průběhu daňového řízení, a to odběratelů konkrétně uvedených v tabulce č. 1 Zprávy o daňové kontrole a správce daně provedl propočet fakturace v cenách, které by byly sjednány s nezávislými osobami a vyčíslil je v konkrétním rozsahu za poplatky IN – OUT a za poplatky STORAGE (v případě poplatku IN OUT se jednalo o manipulaci s paletami a krabicemi, v případě poplatku STORAGE se jednalo o skladovací poplatek). Žalobce byl vyzván k doložení rozdílu mezi sjednanými cenami se spojenou osobou FOXCONN a cenami sjednanými s nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek s tím, že ten uvedený rozdíl popřel a odůvodnil tím, že u zahraničních osob může sjednat vyšší ceny z důvodu strategického umístění skladovacích prostor, že za cenu obvyklou nelze považovat fixní částku, ale ustálené cenové rozpětí, napadl výběr srovnatelných subjektů a předložil fakturu dodavatele DAMCO Czech Republic za skladovací služby pro FOXCONN a dodavatele SCHENKER s.r.o. pro FOXCONN Global Services Division. Správce daně následně upravil dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů základ daně za poplatky IN OUT a za poplatky STORAGE celkem o částku 5 237 740,29 Kč. Při výše zmíněném postupu použil správce daně metodu srovnatelné nezávislé ceny (metoda CUP, dále jen „metoda CUP“) dle Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy z července 2017 (dále je „Směrnice OECD“), podle níž se srovnává cena účtovaná za poskytnutý majetek nebo služby v řízené transakci s cenou účtovanou za majetek nebo služby poskytnuté ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností. Použití této metody žalobce v žalobě nezpochybnil. Výběr nezávislých srovnatelných odběratelů k porovnání ostatních, nespojených odběratelů při použití metody CUP podrobně popsal a zdůvodnil správce daně ve Zprávě o daňové kontrole (strana 6, 12, 13, 20 a 21).
21. Správce daně vyloučil z posuzování ty subjekty, které služeb daňového subjektu vůbec nevyužívaly nebo využívaly je jen ojediněle. V případě skladovacích prostor v Kutné Hoře vycházel správce daně z toho, že nebylo prokázáno, že by společnosti FOXCONN poskytoval skladovací služby v Kutné Hoře (argumentace soudu viz výše). Žalobce se v průběhu daňového řízení bránil zejména tím, že předložil dva dokumenty, nejprve

Odborné stanovisko k posouzení převodních cen, zpracované Znaleckým ústavem PRAGUE ACCOUNTING SERVICES s.r.o., ve kterém je tvrzeno, že uplatňované ceny mezi spojenými osobami odpovídají cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Ten však správce daně nemohl zohlednit pro jeho závažné nedostatky (výběrovým kritériem pro stanovení nezávislé srovnatelné ceny byla pouze cena za službu a obrát, nebylo jednoznačně zřejmé, z jakých podkladů bylo čerpáno, když jako podklady sloužila pouze výroční zpráva, přehled cen, plné moci a dvě faktury), přičemž podrobnosti k tomu uvedl správce daně ve Zprávě o daňové kontrole na straně 21 a 22 s tím, že žalobce v žalobě tyto závěry nenapadl žádnou žalobní námitkou, proto se hodnocením postupu správce daně a žalovaného v souvislosti s tímto podkladem krajský soud zabývat nemůže. Žalobce dále předložil v odvolacím řízení zmíněný znalecký posudek, ve kterém jeho zpracovatel dospěl k závěru, že ceny uplatňované mezi spojenými osobami odpovídají určeným cenám a že všechny fakturované ceny žalobcem společnosti FOXCONN v roce 2013 jsou v rámci intervalu cen obvyklých, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Mezi účastníky nebylo sporu, ostatně to z tohoto posudku vyplývá, že byl použit rovněž postup zvolený správcem daně. Žalovaný při hodnocení tohoto podkladu, tedy zmíněného znaleckého posudku, uvedl, že zpracovatel znaleckého posudku použil stejnou metodu jako správce daně, nevycházel však ze stejných vstupních podkladů, který měl k dispozici správce daně, když namísto zmíněného přehledu cen předložených žalobcem v daňovém řízení vycházel zpracovatel znaleckého posudku z tabulky, kterou mu dodal žalobce, která byla označena jako „Objem plnění 2013“. Porovnáním obou podkladů, tj. „Objemu plnění 2013“, který předložil žalobce zpracovateli znaleckého posudku a Přehledu cen 2013, který předložil žalobce správci daně, žalovaný zjistil rozdíly, které podrobně popsal v žalovaném rozhodnutí (body 59 až 62), přičemž dospěl k závěru, že právě z tohoto důvodu, tj. že zpracovatel znaleckého posudku vycházel z jiných vstupních podkladů, než které měl k dispozici správce daně, tento znalecký posudek žalovaný nezohlednil.

22. Žalobce v části V. a VII. žaloby zpochybňuje hodnocení zmíněného znaleckého posudku předloženého žalobcem v odvolacím řízení žalovaným a uvádí námitky, ze kterých vyplývá podle názoru žalobce nesprávnost postupu správce daně při stanovení referenční ceny (část V. žaloby). Nejprve se soud vyjádří k námitkám uvedeným v žalobním bodu označeném jako „*Nesprávnost postupu správce daně při stanovení referenční ceny*“ (část V. žaloby). V něm žalobce namítá, že správce daně a žalovaný vyloučili „*bez srozumitelného a řádného odůvodnění*“ některé zákazníky ze „*vzorku*“, např. uvedl žalobce společnost PST CLC, a.s. Podle jeho názoru pro zjištění tržní ceny není nutné, aby byla vystavena víc než 1 faktura za zdaňovací období, dále namítá vyloučení zákazníků, kteří skladovali obalový materiál, a dále zákazníky, kteří skladovali své zboží ve skladu v Kutné Hoře, a to „*s nějak neprokázaným tvrzením správce daně, že skladovací podmínky v Kutné Hoře jsou odlišné od skladovacích podmínek v Pardubicích*“. K tomuto postupu správce daně je třeba úvodem konstatovat, že způsob výběru nezávislých srovnatelných odběratelů k porovnání k ostatním, nespojeným odběratelům, při použití zmíněné metody byl podrobně uveden ve Zprávě o daňové kontrole (viz výše) s tím, že tento výběr byl do vybraného vzorku proveden správcem daně v souladu s výše uvedenou metodou, přičemž bylo přihlédnuto k dosažení co nejvyšší míry srovnatelnosti nezávislé transakce se zkoumanou transakcí, která se týká poskytovaných skladovacích služeb. Vyloučení některých případů, resp.

subjektů, kterým byly skladovací služby poskytovány, bylo odůvodněno, není pravdou, že by správce daně postupoval při tomto výběru nesprávně, nebo že by použil „nepřesvědčivou argumentaci“. Ve vztahu ke konkrétnímu vyloučení subjektů ze vzorku srovnatelných subjektů, např. v bodu 87 uvedl žalovaný následující závěr: „*Jak již bylo řečeno v odst. [40] správce daně se daňového subjektu dotazoval na způsob stanovení cen ve vazbě na rozpětí fakturovaných cen za služby a uváděné různé faktory ovlivňující cenu skladovacích služeb. Z vyjádření daňového subjektu a rovněž z jeho účetnictví bylo správcem daně zjištěno široké rozmezí cen za poskytované skladovací služby, a to např. u poplatku IN OUT od 50,- Kč, resp. 80,- Kč do cca 190,- Kč za paletu a od 20,- Kč do cca 50,- Kč za krabici. Daňový subjekt obecně uvedl řadu faktorů, které v průběhu měnil či doplňoval, avšak bez bližší konkretizace jejich faktického vlivu na cenu. Správce daně ani odvolací orgán přitom neupřednostňují žádný z vyjmenovaných faktorů, ale z dostupných informací (smlouvy o skladování, fakturace, Přehled cen,...) jako jediný faktor ovlivňující cenu služby byla odhalena hodnota zboží nebo materiálu, jelikož při skladování součástí pro výrobu byly fakturovány částky vyšší než při skladování obalového materiálu a tiskovin, kdy částky byly na dolní hranici rozmezí cen. Pokud by byla předložena kalkulace nákladů, resp. postup při tvorbě ceny, bylo by možné faktury ovlivňující cenu vyhodnotit a o případné rozdíly upravit výběrové kritéria pro srovnatelné subjekty. Odvolací orgán je toho názoru, že zákazníci Pilous spol. s r.o., GZ Media a.s. a PST CLC a.s. byly vyloučeny ze vzorku srovnatelných subjektů oprávněně, když pro aplikaci metody CUP je vyžadována maximální možná srovnatelnost transakce, tedy byly vyloučeny zákazníci, kteří stanovená kritéria nesplňovali (skladován obalový materiál a tiskoviny -Pilous spol. s r.o. a CZ Media a.s., skladovací služby poskytnuty jednorázově - PST CLC a.s., celní deklarant daňového subjektu). Daňový subjekt nedal správci daně „návod“, jak postupoval při určování cen za poskytované služby pro jednotlivé zákazníky, jaké činitelé na cenu působí a jakou mají váhu (vliv) – viz předcházející odstavec.“ Tento závěr, který se týkal vyloučení subjektů, považuje krajský soud za dostatečný a přesvědčivý, ostatně žalobce konkrétně neuvedl, v čem že by tento závěr byl „nepřesvědčivý“. Naopak údaje poskytnuté žalobcem byly nedostatečné a nelze správce daně a žalovaného vinit z toho, že neunesl své důkazní břemeno, když například žalobce nebyl schopen v daňovém řízení správcem daně doložit způsob tvorby cen za skladování, jak vyplývá z tohoto závěru žalovaného: „*Ve vazbě na ostatní předložené smlouvy o skladování, fakturaci pro ostatní zákazníky a Přehled cen jako dokument k transakční metodě srovnatelné nezávislé ceny (viz odst. [30] a [31]) však byly správcem daně zjištěny rozdíly v jednotkových cenách za skladovací služby. Jak je popsáno na str. 11 Zprávy o daňové kontrole, resp. v předmětném dodatečném platebním výměru správce daně se v průběhu celého daňového řízení opakovaně dotazoval na způsob cenotvorby, avšak bez konkrétního výsledku. Daňový subjekt obecně při místním šetření uvedl několik faktorů, které výši jednotkové ceny ovlivňují (zda se jedná o zboží vysoké hodnoty kvůli pojištění, zda jde o komplexní skladovací službu „full pallet handling“ zda služba zahrnuje i přepravu materiálu ze skladu do výroby, zda zboží je naskladněno na paletě zabalené do kartonů, nebo zda zboží je naskladněno i vyskladněno v kartonech). Následně ve svém podání ze dne 18. 4. 2017, resp. 7. 12. 2017 sdělil, že pro stanovení ceny se bere v úvahu několik aspektů, které mají vliv na konečnou cenu pro zákazníka: zda se jedná pouze i skladování, anebo i o manipulaci, zda je nutná doprava, zda požadováno zboží pojistit proti krádeži, dále cena závisí na typu manipulační jednotky, jakých rozměrů jsou manipulační jednotky, v jaké měně se fakturuje, a další, tedy cenu ovlivňuje „v“ a „na čem“ je skladováno, nikoli co je v předmětu skladování.**

V tomto ohledu souhlasí odvolací orgán se správcem daně, že daňový subjekt neprokázal způsob stanovení ceny, nedoložil jednotlivé faktory ovlivňující výši ceny skladování fakticky, ani jejich význam, tak aby byly vysvětleny rozdíly mezi jednotkovými cenami za skladovací služby, zejména ve vazbě na poskytování služeb spojené osobě. Je tedy možné konstatovat, že správce daně postupoval zákonným způsobem, pokud prověřoval nastavení ceny za poskytované služby spojené osobě FOXCONN. K tomu odvolací orgán obecně uvádí, že stát přímo nemůže zasahovat do cenotvorby mezi spojenými osobami, nařizuje však, aby byl základ daně očištěn od deformací vytvořených neobvyklými cenami v transakcích mezi spojenými osobami. Toto pravidlo je označováno za již zmíněný princip tržního odstupu. Základem uplatnění principu tržního odstupu je porovnání podmínek řízené transakce s podmínkami nezávislých transakcí. Při stanovení převodních cen pro daňové účely, je nutné postupovat dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.“

23. K těmto výše citovaným závěrům žalovaného žalobce ani v žalobě neuvedl žádnou konkrétní námitku. Pokud namítl, že správce daně vyloučil „např. společnost PST CLC, a.s. s odůvodněním, že by této společnosti byla vystavena pouze jedna faktura za skladování“, tak tento způsob není nezákonný, když žalobce ani neuvádí žádný argument, proč by takový postup byl „nezákonný“. Jestliže žalobce tvrdí, že „pro zjištění tržní ceny není nutné, aby byla vystavena více než 1 faktura za zdaňovací období“, tak zcela pomíjí skutečnost, že zmíněná metoda srovnává cenu účtovanou za poskytnutý majetek nebo služby v řízené transakci s cenou účtovanou za majetek nebo služby poskytnuté ve srovnatelné nezávislé transakci pouze za srovnatelných okolností, v daném případě proto vzhledem k tomu, že nebyla posuzována pouze jedna transakce, tedy poskytnutí skladovacích služeb pro společnost FOXCONN, tak oprávněně správce daně nepřihlédl k těm případům, kdy skladovací služby byly poskytnuty pouze jednorázově. Ostatně k tomu se konkrétně vyjádřil žalovaný v bodu 86 a 87 žalovaného rozhodnutí, přičemž tyto závěry žalovaného žádnou konkrétní námitkou žalobce nenapadl, jen s nimi v podstatě obecně polemizuje, s obecnou námitkou nezákonnosti v postupu žalovaného, aniž by svou námitku konkretizoval a uvedl konkrétní ustanovení konkrétního zákona, s nímž by měl být postup správce daně v rozporu a zmíněný závěr žalovaného by měl být dle tvrzení žalobce „nezákonný“. Ve vztahu k námitce, týkající se vyloučení „zákazníků, kteří skladovali své zboží ve skladu v Kutné Hoře“, je třeba poukázat na již uvedené závěry správce daně a žalovaného o tom, že nebylo v daňovém řízení prokázáno ze strany žalobce, že pro společnost FOXCONN byly poskytovány služby i ve skladu v Kutné Hoře (argumentace soudu viz výše – ve vztahu k žalobnímu bodu, uvedeném v části IV. žaloby). Není pravdou, že by závěry správce daně byly neodůvodněné, žalovaný v napadeném rozhodnutí toto odůvodnění podrobně uvádí (body 48, 49 – krajský soud na tuto část rozhodnutí v podrobnostech odkazuje), navíc z žádného důkazního prostředku není „zřejmá technická úroveň skladovacích prostor v Kutné Hoře“, jen žalobce pouze sdělil, že sklad v Kutné Hoře je vybaven na „vysoké technické úrovni.“ Další podrobné zdůvodnění je uvedeno v žalovaném rozhodnutí v části, která se týká slevy z poplatku IN – OUT poskytnuté spojené osobě FOXCONN (body 122 a násl. žalovaného rozhodnutí), ze které vyplývá, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by byly poskytovány skladovací služby pro společnost FOXCONN i ve skladu v Kutné Hoře, (v podrobnostech pak krajský soud odkazuje na svoji argumentaci v odůvodnění tohoto rozsudku, která se týká žalobního bodu, uvedeného v článku IV. žaloby, tj. označeném jako „Neprovedení navržených důkazních prostředků – výslech svědků“).

24. Pokud žalobce v závěru žalobního bodu, uvedeném v části V. žaloby, napadá závěry žalovaného o tom, že nebylo přihlédnuto k fakturám dokládajícím cenu obvyklou třetích subjektů, tak k tomu je třeba dodat, že pokud žalobce dokládal cenu obvyklou od třetích subjektů předložením jiných faktur, které se týkaly „třetích subjektů“, tak konkrétně v žalobě poukazuje na fakturu č. 6115020349, kterou žalobce přiložil k odvolání, kdy dle jeho názoru společnost DAMCO prostřednictvím společnosti FOXCONN účtovala žalobci služby poskytované v lednu 2013 s tím, že faktura prokazuje, že daňový subjekt účtuje spojené osobě své služby za tržní ceny. K tomu žalovaný uvedl tuto argumentaci: *„Odvolací orgán opakovaně uvádí, že za metody, které umožňují nejlépe eliminovat rozdíly mezi zkoumanou a nezávislou transakcí způsobené finančními nebo obchodními vztahy mezi podniky, jsou považovány tradiční transakční metody. Jak již bylo uvedeno výše v odst. [47], z účetnictví daňového subjektu bylo správcem daně zjištěno dostatečné množství srovnatelných subjektu, byla použita metoda CUP interní, čímž byly naplněny podmínky srovnatelnosti nezávislé transakce se zkoumanou transakcí, jelikož za této situace byly eliminovány rozdíly, které by mohly samotnou transakci ovlivňovat. Přefakturace služeb provedená přiloženou fakturou č. 6115020349 však představuje jinou transakci za podmínek odvolacímu orgánu neznámých.“* Zmíněné závěry žalovaného považuje krajský soud za logické, když žalobce ani v žalobě nekonkretizoval, za jakých podmínek byla přefakturace služeb provedená zmíněnou fakturou realizována, krajský soud není oprávněn ani povinen vyhledávat za žalobce argumentaci proti tomuto přezkoumatelnému a jasnému závěru, který se vztahuje k této faktuře. Pokud žalobce obecně tvrdí, že *„nebylo přihlédnuto k fakturám dokládajícím cenu obvyklou u třetích subjektů“*, tak zmínil pouze předmětnou fakturu, ke které se žalovaný vyjádřil (viz výše), krajský soud ani z žalovaného rozhodnutí nezjistil, o jaké konkrétní „třetí subjekty“ se jednalo, zda je sám měl správce daně, žalovaný či dokonce krajský soud vyhledávat a zkoumat, zda k nim mělo být „přihlédnuto“. Tento žalobní bod tak shledal krajský soud za nedůvodný.
25. V případě hodnocení znaleckého posudku výše zmíněného krajský soud nejprve uvádí, že hodnocení důkazů znaleckým posudkem spočívá v posouzení, zda závěry posudku jsou náležitě odůvodněny, zda jsou podloženy obsahem nálezu, zda bylo přihlédnuto ke všem skutečnostem, s nimiž se bylo třeba vypořádat, zda závěry posudku nejsou v rozporu s výsledky ostatních důkazů a zda odůvodnění znaleckého posudku odpovídá pravidlům logického myšlení (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2016, č. j. 36 Ad 2/2015-83, ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2017, č. j. 7 Ads 33/2017-24). Je sice pravdou, že správní orgán nemůže nahradit odborné závěry znalce vlastním názorem (srov. např. rozsudek NSS ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 53/2010-55 a pokud provedené znalecké dokazování neobjasní všechny skutečnosti potřebné k rozhodnutí nebo má správní orgán pochybnosti o věcné správnosti znaleckého posudku, tak by neměl sám přezkoumávat věcnou správnost odborných závěrů a nahradit je vlastním názorem, ale na druhé straně však nemůže být správní orgán automaticky vázán znaleckým posudkem tak, že by jej musel bez dalšího převzít. Správní orgán je oprávněn a dokonce i povinen hodnotit i znalecký posudek výše zmíněným způsobem a vyžádat si revizní posudek by měl pouze v případě, že by musel nahrazovat odborné závěry znalce vlastním názorem (srov. viz výše uvedený rozsudek NSS ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs 53/2010-55, či mutatis mutandis rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 16. 11. 2016, sp. zn. 21 Cdo 5247/2015, či usnesení tohoto soudu ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 22 Cdo 6023/2017). Žalobcem uvedený odkaz na rozsudek NSS ze dne 1. 7. 2010, č. j. 7 Afs

50/2010-60 byl uveden žalobcem již v odvolání, přičemž k němu správně žalovaný uvedl v bodu 105 žalovaného rozhodnutí, že tento rozsudek se vztahoval k případu, kdy byly předloženy dva znalecké posudky, z nichž byl jeden osvědčen jako důkaz a druhý odmítnut, v daném případě však tomu tak nebylo. Proto tento odkaz žalobce je nepřipadný. Není pravdou, jak tvrdí žalobce, že by žalovaný v žalovaném rozhodnutí odmítnul znalecký posudek se závěrem, který nebyl „*nijak konkretizován*“, a že by toto tvrzení nemělo oporu ve spisovém materiálu. Jak již výše krajský soud uvedl, zpracovatel znaleckého posudku sice použil již zmíněnou uvedenou metodu srovnatelné nezávislé ceny, kterou rovněž i žalovaný považoval za nejvhodnější, avšak zpracovatel zjišťoval ceny za skladovací služby z podkladů, předaných zpracovateli posudku žalobcem. Žalovaný poukázal správně na skutečnost, že zpracovatel znaleckého posudku vycházel z podkladu, který žalobce správci daně nepředložil, když se jednalo o „Objem plnění 2013“, přičemž v rámci daňové kontroly byla předložena tabulka „Přehled cen 2013“, přičemž porovnáním těchto podkladů zjistil žalovaný následující rozdíly, které pro přehlednost krajský soud uvádí i v odůvodnění tohoto rozsudku:

„- kód zákazníka (Vendor Code) – každá z tabulek obsahuje naprosto odlišné označení zákazníků (kódy),

- a. název zákazníka (Vendor Name) – tabulka Přehled cen obsahu zkrácené podoby názvů zákazníků, v případě společnosti FOXCONN je název doplněn znakem CZ a číslem, přičemž zákazníci „Acument“, „TR FASTENINGS LTD“, „Tyco“ a „HPOI RVC“ nejsou uvedeny v tabulce Objem plnění 2013, naproti tomu v tabulce Objem plnění 2013 je uvedeno 10 společností navíc (např. Delta Electronics Europe, Delta Electronics Int'l, Worldmark-Hungary Ltd, Lite-on Technology Corp., GZ Media a.s., Pilous spol. s r.o., Foxconn Technology a další, odvolací orgán přitom nebral v úvahu společnosti označené šedou barvou a popisem „Služba – rework“, „Služba – pronájem prostoru“ a „Fakturace za škodu“),
- b. lokace – v tabulce Přehled cen není žádná lokace uvedena (podklady byly správcem daně ověřeny při daňové kontrole v účetnictví daňového subjektu – viz rozpad faktur předaný správci daně na 2 ks CD).

Ve vztahu k výši poplatků pro jednotlivé zákazníky odvolací orgán uvádí, že ve většině případů bylo možné i přes rozdílné kódy a zkrácené názvy zákazníky stvrdit stejnou výši poplatků v obou tabulkách. Problematické to ovšem bylo u společnosti FOXCONN a Hon Hai, kdy v obou tabulkách se jedná o několik řádků (cca 10 položek pro každou). Navíc bylo odvolacím orgánem zjištěno, že u společnosti Hon Hai pro kódy G1044I, G1044J a G1044Q daňový subjekt ve svém podání z 18. 4. 2017 (zaevidováno pod č. j. 875649/17) sdělil správci daně jiné sazby poplatků (vyšší) než je uvedeno v Objemu plnění 2013. Další rozpory u společnosti Hon Hai lze spatřovat mezi sazbami za služby uvedené v Objemu plnění 2013 a smluvním ujednáním, kde součástí smlouvy o skladování ze dne 9. 6. 2010 byly dva ceníky za služby (Hon Hai CZ16_CZ22 – sklad Pardubice, poplatek IN/OUT za paletu 9,33 USD a za krabici 2,33 USD a Hon Hai RVC – sklad Kutná Hora, poplatek IN/OUT za paletu 6 USD a krabici 1,5 USD), přičemž v Objemu plnění 2013 je pro lokaci Kutná Hora uvedena cena 9,33 USD za paletu a 2,33 USD za krabici kód zákazníka G10044K, G10044L, ale při stejné lokaci je pro zákazníka HHGL001 a HHGL002 uvedena cena 6 USD za paletu a 1,5 USD za krabici. [61] Z porovnání Přehledu cen 2013, který měl správce daně k dispozici v rámci daňové kontroly, a tabulek zpracovaných ve Znaleckém posudku jako součást odpovědí na otázky č. 1 a č. 2 vyplývá, že zpracovatel Znaleckého posudku pracoval, a rovněž do výsledku znaleckého zkoumání zahrnul společnosti,

kteřé v Přehledu cen 2013 nejsou (Delta Electronics Int'l, Worldmark-Hungary Ltd, PST CLC, a.s., GZ Digital Media a.s., Pilous spol. s r.o.). Nadto dle odvolacího orgánu je ze seznamu podkladů patrné, že pro zákazníka Delta Electronics Int'l (Singapore) neměl ani zpracovatel Znaleckého posudku žádné informace a podklady (chybí smlouva nebo faktura). Dále se odvolací orgán neztotožňuje s tvrzením znalce, že z „vyúčtovaných faktur vyplývají veškeré skutečnosti nezbytné pro posouzení“ poskytování skladovací služby, jelikož faktury obsahují pouze souhrnnou cenu za jednotlivé druhy poplatků.

Stejně jako nebylo ze strany daňového subjektu prokázáno „rozdělení“ lokací jednotlivých zákazníků, jak je uvedeno v Objemu plnění 2013, kdy zpracovatel Znaleckého posudku s lokací rovněž pracuje. Vzhledem k výše popsanému lze konstatovat, že správce daně při stanovení referenční ceny vycházel ze stejných nebo obdobných principů jako zpracovatel Znaleckého posudku (použita stejná metoda), avšak, jak je uvedeno v odst. [56] až [61], v daném případě vychází vyslovený závěr znaleckého zkoumání z jiných vstupních podkladů, než které měl k dispozici správce daně. Dle odvolacího orgánu nezpochybňuje předložený Znalecký posudek správní úvahu a závěry správce daně uvedené ve Zprávě o daňové kontrole a tyto lze považovat za korektní. Rovněž vzhledem k uvedeným rozporům odvolací orgán neosvědčuje listinu „Objem plnění 2013“ za důkaz prokazující tvrzení daňového subjektu.“ Z výše uvedených skutečností vyvodil žalovaný závěr, že znalec vycházel z jiných vstupních podkladů, než které měl k dispozici správce daně. Znalecký posudek nijak nezpochybnil závěry správce daně uvedené ve Zprávě o daňové kontrole, které se zejména týkaly způsobu výběru nezávislých srovnatelných odběratelů k porovnání ostatních nespojených odběratelů při použití zmíněné metody (viz výše uvedené závěry týkající se tohoto výběru správcem daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole na straně 6, 12, 13, 20 a 21). Podstatné je, že výše uvedené konkrétní závěry pro to, aby v daném případě nebylo přihlédnuto k tomuto znaleckému posudku a ten nebyl zohledněn, žalobce v podstatě v žalobě nenapadl žádnou konkrétní věcnou námitkou, přičemž tyto závěry považuje krajský soud za srozumitelné, přezkoumatelné, když sám není oprávněn přezkoumávat bez žalobní námítky závěry žalovaného. Navíc žalobce ani v žalobě nezpochybnil závěr žalovaného, který vyslovil nesouhlas s tvrzením žalobce, že všechny potřebné údaje obsahují faktury, rozpady k nim a podaná vyjádření, přičemž v bodu 104 žalovaného rozhodnutí uvedl, že „Faktury obsahovaly pouze souřadné údaje za jednotlivé druhy poplatků, rozpady faktur byly správcem daně předloženy po jednotlivých binárních excelových souborech (553 souborů), kde byly v jednotlivých listech souboru výstupy ze dvou systémů (automatická a manuální fakturace) a na jednom z listů každého souboru byla rekapitulace položek, a to v různé úpravě, přičemž ani faktury ani rozpady faktur neobsahovaly lokaci skladů. Vyjádření daňového subjektu tak zůstalo jen v rovině tvrzení a odvolací orgán, jak je výše uvedeno, považuje postup správce daně při stanovení referenční ceny za postup, který je v souladu se zákonem a platnou judikaturou (viz rozsudek NSS č.j. 1 AfS 99/2012-52 ze dne 13. 3. 2013).“ Krajský soud tak považuje i tento žalobní bod za nedůvodný s tím, že žalovaný správně ke zmíněnému znaleckému posudku nepřihlédl a tento posudek se nestal podkladem žalovaného rozhodnutí, když důkazní břemeno správce daně unesl (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů).

26. Protože žaloba byla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
27. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady v řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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.

Pardubice 23. ledna 2020

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu