



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobkyně: **BORGERS CS spol. s r. o.**, IČ 497 87 365
sídlem Mánesová 2150/81, 301 00 Plzeň
zastoupená daňovým poradcem PKMK law&finance s. r. o.,
IČ 264 11 865, sídlem Jetelová 254/2, 326 00 Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2019, č. j. 47/19/5200-11431-711360,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo k odvolání žalobkyně změněno rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 21. 12. 2017 č. j. 203972/17/4223-21792-402687 tak, že správcem daně doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 byla změněna z částky 5 855 420 Kč na částku 5 801 840 Kč. Současně byla změněna výše penále podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“) ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. z částky 1 171 084 Kč na částku 1 160 368 Kč.

II.

Žaloba

2. V podané žalobě žalobkyně namítala nesprávnost a nezákonnost rozhodnutí daňových orgánů obou stupňů. První okruh žalobních námitek se týkal nesprávnosti a nedostatečnosti skutkových zjištění a vad řízení vedoucích k nesprávnému a nedostatečnému zjištění skutkového stavu. Žalobkyně předně vytýkala správci daně i žalovanému, že při rozhodování vycházeli z nesprávně zjištěného skutkového stavu, jenž byl zapříčiněn nesprávným poučením prvostupňového správce daně a dalším nesprávným postupem. Předmětem sporu je daňová uznatelnost plateb směřujících propojeným osobám, které žalobkyně uskutečnila v roce 2012. Žalobkyně k tomu uvedla, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 u ní byla zahájena při ústním jednání dne 28. 1. 2015. V rámci provádění daňové kontroly se správce daně nejprve zaměřil na prověření metodiky stanovení převodních cen, přičemž jak správce daně, tak žalovaný, uznali žalobkyni nastavený alokační klíč rozpočtu nákladů. Spor vznikl až ohledně položek účtovaných na nákladových účtech, a to na účtu 518.424 správní náklady JOB a 518.425 správní náklady JOB, na které byly zaúčtovány přijaté faktury od dodavatelů žalobkyně, tj. spojených osob v rámci skupiny, konkrétně od mateřské společnosti Johann Borgers GmbH, Borgersstrasse 2 - 10, 463 97 Bocholt, SRN (dále jen „*JOB*“) a od řídicí společnosti skupiny, společnosti BORGERS AG, Bocholt, SRN (dále jen „*BAG*“). Správce daně neuznal transakce se společností BAG a náklady na zaměstnance L.D. jako náklady daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „*ZDP*“). Dle žalovaného i správce daně žalobkyně neosvědčila, že by se jednalo o daňově uznatelné výdaje, proto došlo k doměření daně z příjmů tak, jak bylo stanoveno v napadených rozhodnutích. V průběhu kontroly došlo k rozčlenění nákladů účtovaných na jednotlivé účty 518.424 a 518.425 a dále k rozčlenění na transakce se společností BAG a se společností JOB.
3. Žalobkyně dále poukazovala na skutečnost, že nebyla správcem daně vyzvána k předložení kompletní dokumentace k předmětným transakcím, když do ledna roku 2016 po ní správce daně požadoval pouze vzorky vybraných transakcí a o těchto s ní jednal. Až ve výzvě učiněné v protokolu ze dne 7. 12. 2015 správce daně svůj postoj změnil a žalobkyni obecně poučil o tom, že předložené prostředky nepovažuje za dostatečné a stanovil lhůtu k prokázání skutečností, na což žalobkyně reagovala svými podáními. V daném případě tak bylo dle žalobkyně řízení zatíženo závažnou vadou, která vedla k neúplnému zjištění skutkového stavu jako takového. Správce daně tímto jednal v rozporu se zásadami daňového řízení stanovenými v § 6 daňového řádu.
4. Žalobkyně dále v této souvislosti zdůrazňovala, že opakovaně dokládala správci daně dokumenty k prokázání skutečností, že vynaložené náklady jsou v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, neboť správcem daně byly namátkově kontrolovány nákladové položky z hlediska jejich skutečnosti a daňové uznatelnosti. V protokolu o daňové kontrole a následném dodatečném platebním výměru správce daně ovšem konstatoval, že žalobkyně neunesla Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

důkazní břemeno a dodatečně vyměřil daň, což bylo pro žalobkyni překvapivé. Žalobkyně upozorňovala na to, že správce daně nese odpovědnost za náležité zjištění skutkového stavu a současně poukazovala na § 92 odst. 2 daňového řádu. Dále konstatovala, že bytí je zřejmé, že ji tíží značné břemeno tvrzení a břemeno důkazní, správce daně má však také své povinnosti a je odpovědný za to, aby daňový subjekt dostatečně poučil, vedl daňovou kontrolu tak, aby byla pro daňový subjekt čitelná a výzvy určité, a pokud změny v průběhu kontroly svůj názor na rozsah dokazování, je třeba dostatečně zdůvodnit, proč se tak stalo a jaké skutečnosti jsou po daňovém subjektu požadovány. K tomu musí být daňovému subjektu poskytnuta dostatečná lhůta, a to i s ohledem na to, že se jedná o přeshraniční koncernové uskupení. Uvedené se však nestalo. Postup správce daně byl podle žalobkyně rozporný, díky čemuž nebyl náležitě zjištěn skutkový stav v dané věci, neboť až z protokolu o kontrole a dále z dodatečného platebního výměru vyznělo, že správce daně požadoval prokazovat každý jednotlivý náklad na účtu, nikoliv strukturu nákladů jako takovou. Správce daně se navíc věcí zabýval čistě formálně, aniž by sám vyvinul snahu skutkový stav zjistit, např. dostatečně konkrétní výzvou k prokázání skutečností.

5. Dále žalobkyně tvrdila, že se snažila další důkazní prostředky uplatnit v rámci odvolacího řízení. Žalovaný je sice připustil, nicméně konstatoval, že další důkazní prostředky v odvolacím řízení není na místě provádět. Žalobkyně v podané žalobě proto namítala, že svá práva nemohla dostatečně uplatnit, a to ani v odvolacím řízení, a skutkový stav tak, jak je dle právního názoru žalovaného požadován, tedy prověření každého jednotlivého nákladu, nebyl dle názoru žalobkyně zjištěn dostatečně, ani v takovém rozsahu, aby mohl správce daně nebo žalovaný rozhodnout. Zároveň bylo podle žalobkyně nutné uvést, že pokud správce daně uznal alokační klíč, který zahrnoval rozdělení všech nákladů společnosti BAG dle rozhodnutí německého správce daně, pak prokazování jednotlivých konkrétních nákladů bylo bezpředmětné.
6. Další okruh žalobních námitek směřoval proti porušení základních zásad daňového řízení a neposkytnutí dostatečného prostoru k uplatnění práv.
7. Žalobkyně poukazovala především na to, že v rámci protokolovaného ústního jednání dne 18. 10. 2017 ji správce daně seznámil s výsledkem kontrolního zjištění a s rozhodnutím ze dne 18. 10. 2017, č. j. 166392/17, a stanovil jí lhůtu 15 dnů pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění dle § 88 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně požádala o prodloužení lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění. Správce daně lhůtu dle § 36 odst. 2 daňového řádu prodloužil o dobu, která v den podání zbývala ze lhůty, o jejíž prodloužení bylo žádáno. Žalobkyně tak měla k vypracování vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění celkem 27 dní, což podle ní nebylo dostačující, neboť nelze odhlédnout od skutečnosti, že se jednalo o mezinárodní koncern, kdy podklady musely být žádány jak od německé mateřské společnosti, s případným zajištěním překladů, tak i od dalších společností v rámci skupiny BORGERS. Prodloužení lhůty tak bylo vzhledem k rozsahu kontroly a požadovaným doklady zcela nedostatečné a žalobkyně neměla dostatečný prostor k obstarání všech potřebných podkladů a k uplatnění všech svých práv. Žalobkyně poté dokládala podklady a důkazní návrhy až v odvolacím řízení, kdy již žalovaný neposkytl dostatečný prostor pro uplatnění těchto důkazních prostředků, dostatečně k nim nepřihlédl a bez důkladného posouzení je posoudil jako nadbytečné. Navíc důkazy posuzoval jen odvolací orgán, v čemž žalobkyně spatřovala nedodržení zásada dvouinstančnosti.
8. Další podstatnou vadou byla podle žalobkyně skutečnost, že nedošlo k projednání zprávy o kontrole ve smyslu § 88 daňového řádu. Správce daně uvedl, že vyhodnotil jednání

zástupce žalobkyně jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu, když ani po opakovaném stanovení termínů ze strany správce daně se k projednání zprávy o daňové kontrole nedostavil. Správce daně pak doručil zprávu o kontrole do datové schránky zástupce žalobkyně, čímž kontrolu ukončil. Žalobkyně popírala, že by se účelově vyhýbala projednání zprávy o kontrole. O daném svědčí i to, že se správcem daně komunikovala a předkládala v souladu s § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu svá vyjádření, a to dne 7. 12. 2017 a 8. 12. 2017, neboť daňová kontrola stále nebyla ukončena. Žalobkyně tak pouze plnila svoji povinnost a předkládala další důkazní prostředky, které v rámci probíhající kontroly požadovala zohlednit. Podle žalobkyně nebyl tudíž k postupu podle § 88 odst. 5 daňového řádu žádný zákonný důvod, naopak tento postup nasvědčuje tomu, že správce daně se snažil dlouho trvající kontrolu ukončit co nejrychleji. Tímto postupem zkrátit zásadním způsobem správce daně žalobkyni na jejích právech, jeho rozhodnutí je proto nezákonné a tuto nezákonnost nebylo možné napravit ani v odvolacím řízení.

9. Žalobkyně byla dále toho názoru, že žalovaný ani prvostupňový správce daně nezohlednili jim předloženou dokumentaci v německém jazyce, které zřejmě dostatečně neporozuměli. Zároveň žalobkyni nevyzvali k opatření úředně ověřených překladů. Žalobkyně byla po celou dobu kontroly toho názoru, že dokumentům správce daně rozumí, případně že mu postačují překlady informativního charakteru. Z napadených rozhodnutí je však zřejmé, že mu tyto překlady nepostačovaly a správce daně pro jazykové nedostatky tyto důkazy nemohl dostatečně hodnotit v souladu se zásadami daňového řízení. Námitka, že žalobkyně měla úředně ověřené překlady opatřit automaticky bez výzvy, není přiléhavá. Správce daně nevzněl nikdy výtku k předkládaným listinám, žalobkyně se proto důvodně domnívala, že podklady jsou dostatečné.
10. Dále žalobkyně tvrdila, že k veškeré fakturaci došlo na základě rozhodnutí Finančního úřadu v Borkenu v Německu ze dne 23. 11. 2004, dle kterého musí BAG přefakturovat v každém zdaňovacím období příslušnou část nákladů společností ve skupině BORGERS, návazně tedy i žalobkyni. Společnost BAG je vedoucím subjektem celé skupiny. Řídí strategické cíle skupiny, je zodpovědná za rozvoj celosvětových aktivit a koordinaci jednotlivých činností, společností ve skupině BORGERS poskytuje poradenství a veškeré služby v rámci národních i nadnárodních aktivit. Finanční úřad Borken přikázal společnosti BAG zdanit částky, které připadají na jednotlivé společnosti skupiny BORGERS. Výslovně bylo uvedeno, že mají být přeúčtovány personální náklady a centrální náklady BAG. V souladu s tímto rozhodnutím žalobkyně a celá skupina BORGERS postupovaly. Žalobkyně dokonce podala za zdaňovací období let 2000, 2001, 2002 a 2003 dodatečná daňová přiznání k dani z příjmu právnických osob, kterými uplatnila náklady, které byly přeúčtovány společností BAG. Tento postup byl ze strany českého správce daně akceptován a vyhodnocen jako správný. V souladu s uvedenými rozhodnutími bylo postupováno i v následujících letech.
11. V žádné následující daňové kontrole, ať už u společnosti BAG nebo u jednotlivých společností v rámci skupiny BORGERS nebyl shledán nedostatek v postupu alokace nákladů. Je tedy podle žalobkyně překvapivé a v rozporu se zásadou legitimního očekávání, pokud správce daně zvolil odlišný postup oproti předchozím letům, aniž by došlo ke změně legislativního rámce. Skutečnost, že se nejedná o stejná zdaňovací období, není rozhodná. Podstatné není ani to, že se jednalo o rozhodnutí správce daně v SRN, kterým sice není český správce daně vázán, nicméně je zcela logické, že má být dodržována zásada souladného postupu v rámci celé EU, neboť se jedná o koncernovou skupinu a rozhodnutí českého správce daně má ve svém důsledku vliv i na ostatní členy skupiny BORGERS. Zároveň v roce 2004 a 2005 akceptováním dodatečných daňových přiznání Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

žalobce za zdaňovací období let 2000, 2001, 2002 a 2003 českým správcem daně, tento uznal postup a rozhodnutí německého správce daně jako správný. Podstatné je v daném případě to, že společnost BAG nevykonává žádnou vlastní činnost, byla založena a funguje pouze pro ostatní společnosti v rámci skupiny BORGERS. K tomuto je nutné přihlížet i při výkladu směrnice OECD, která vychází z toho, že každá společnost vykonává i vlastní činnost, proto jsou vyňaty některé náklady, které má pouze tato společnost. Náklady společnosti BAG jsou však vzhledem k její povaze náklady všech společností v rámci skupiny BORGERS. Tomuto se nepříčí ani ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, kdy společnost BAG byla založena právě za účelem dosahování zisku jednotlivých společností skupiny BORGERS. Nesprávné právní posouzení věci tak mělo podle žalobkyně vliv na zákonnost a správnost napadeného rozhodnutí.

12. K námitkám žalovaného ohledně mzdy pana L.D. poté žalobkyně uvedla, že prokázala, že sama výzkum a vývoj neprovádí a je ochotna za činnosti související s výzkumem a vývojem zaplatit. Pan L.D. se prokazatelně na činnosti v těchto oblastech podílí a jeho práce se týká i žalobkyně. Jedná se o činnosti, které jsou v rámci skupiny podniků centralizovány a jejich alokace na žalobkyni je zcela oprávněná.
13. Závěrem žalobkyně namítala, že ze strany daňových orgánů došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů. Správce daně i žalovaný v daném případě důkazy předložené žalobkyní přehlíželi a zabývali se pouze jednotlivými dílčími skutečnostmi, nehodnotili důkazy jako celek. Správce daně i žalovaný zcela přehlíželi pravomocné rozhodnutí německého správce daně, který kontroloval společnost BAG a nastavil systém, který má být dodržen. Tento důkaz nebyl ze strany správce daně ani žalovaného brán v potaz a nebyl hodnocen. Žalovaný se stejně jako prvoinstanční správce daně nezabýval všemi rozhodnými skutečnostmi a nehodnotil důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.
14. Žalobkyně žádala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

15. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný předně poukazoval na to, že žalobní námitky korespondují, příp. rozvíjejí námitky již obsažené v odvolání žalobkyně. Žalovaný tak i nadále setrval na svém právním názoru a odkazoval na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterém shrnul veškeré relevantní skutečnosti a zevrubně popsal zjištěný skutkový stav.
16. K námitkám žalobkyně, které se týkají nesprávného a nedostatečného zjištění skutkového stavu, nesprávného právního posouzení a porušení zásady legitimního očekávání, žalovaný konstatoval, že žalobkyně dne 5. 6. 2015 předložila sdělení (potvrzení) Finančního úřadu Borken ze dne 10. 12. 2004, jež se týkalo nákladů připadajících na dceřiné společnosti BAG (na základě rozhodnutí Finančního úřadu Borken ze dne 23. 11. 2004), a to z důvodu, že jednotliví členové skupiny BORGERS nebyli zatíženi náklady hospodářsky připadajícími na celý koncern skupiny BORGERS v letech 2000-2003. Z tohoto důvodu tyto částky Finanční úřad Borken zdanil německou daní z příjmů právnických osob. Podle předmětného sdělení je z důvodu zamezení dvojímu zdanění žalobkyně dodatečně těmito částkami nákladů v roce 2004 zatížena. Zástupce žalobkyně k tomu sdělil, že na základě rozhodnutí Finančního úřadu Borken dochází k měsíční fakturaci nákladů od společnosti BAG. Jak žalovaný uvedl v bodu 26 žalobou napadeného rozhodnutí, problematika služeb Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

s nízkou přidanou hodnotou je vymezena ve Sdělení Evropské komise KOM (2011) 16 ze dne 25. 1. 2011, které obsahuje „Zprávu JTPF: Pokyny k vnitropodnikovým službám s nízkou přidanou hodnotou“ (dále jen „zpráva JTPF“). Tato zpráva principiálně vychází ze Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vypracované ve formě Zprávy Výboru pro fiskální záležitosti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „Směrnice OECD“) - Zvláštní úplata za služby prokazované si v rámci skupiny sdružených podniků. Ze Zprávy JTPF vyplývá, že je třeba mít na paměti zásadu, že veškeré náklady jsou přiřaditelné, takže pokud se má za to, že nějaký náklad za službu nelze připsat jednomu konkrétnímu podniku, musí se přiřadit jinému sdruženému podniku, a to s výhradou odpovídajícího tuzemského práva, které nemusí umožnit plný odpočet uvedených nákladů.

17. Přestože je správce daně podle § 8 odst. 2 daňového řádu vázán zásadou legitimního očekávání, tato zásada automaticky nezakládá rigiditu správního rozhodování a nemožnost se od učiněných závěrů odchýlit na základě zcela konkrétních skutečností. Není vyloučeno, aby tato i při nezměněné právní úpravě byla nejen doplňována, ale i měněna. Opačný přístup by totiž mohl vyústit v to, že by se správce daně nemohl odchýlit od dosavadní správní praxe, která by např. nereflektovala výklad zákona prováděný soudy, a byl by ji nucen v rozporu s veřejným zájmem uměle udržovat. Jednotlivé závěry plynoucí z daňové kontroly za předcházející zdaňovací období nelze nadto aplikovat bezvýhradně bez přihlédnutí ke konkrétnímu skutkovému stavu a veškerým okolnostem dokazování. V této souvislosti žalovaný poukazyval na rozsudek Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016-35. Nelze tedy požadovat po správci daně rezignaci na prověřování základu daně, a to obzvláště v situaci, kdy společnost BAG a společnost JOB jsou s žalobkyní spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, neboť propojení mezi určitými osobami může signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že uvedené osoby budou jednat nejružnějším způsobem ve shodě tak, aby optimalizovaly svoji daňovou zátěž vytvářením umělých skutkových okolností (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 180/2006-75 ze dne 21. 1. 2010). Žalovaný tak setrval i nadále na svém závěru, že jestliže žalobkyně uplatňovala předmětné náklady za služby od společností JOB a BAG v základu daně každý rok, byla povinna prokázat, že tyto náklady skutečně vynaložila v souladu se zákonem. Podklady k daňové kontrole, týkající se zdaňovacího období roku 2004, jež byla provedena u žalobkyně, ani podklady a vyjádření k finančním kontrolám, provedeným německou finanční správou u společnosti BAG, neprokazují oprávněnost uplatnění nákladů, fakturovaných společností BAG, a správních nákladů společnosti JOB, v kontrolovaném zdaňovacím období roku 2012. Podle názoru žalovaného rovněž nelze akceptovat závěr žalobkyně, aby předcházející daňové kontroly zavazovaly do budoucna správce daně k povinnosti uznat vždy již v minulosti jednou prověřované náklady, ačkoliv v rámci zcela konkrétních zjištění mu vznikly pochybnosti o jejich daňové uznatelnosti v daném zdaňovacím období. Nelze opomenout, že zásada legitimního očekávání je omezena především zásadou zákonnosti, přičemž prioritní povinností správce daně je dle zásady materiální pravdy zjistit skutkový stav bez důvodných pochybností. Se závěrem žalobkyně, že skutečnost, že se nejedná o stejná zdaňovací období, není nijak rozhodná, se tak nelze na základě uvedeného ztotožnit.
18. V kontextu uvedeného považoval žalovaný za nutné korigovat závěr žalobkyně, že jestliže správce daně akceptoval alokační klíč, který zahrnoval rozdělení nákladů společnosti BAG podle rozhodnutí německého správce daně, pak prokazování jednotlivých konkrétních nákladů je bezpředmětné. Žalobkyně v daném případě přijala alokační klíč založený na hrubém výnosu společností ve skupině BORGERS, a tímto způsobem na sebe přenášela zjištěné procento veškerých nákladů společnosti BAG, aniž by se však blíže zabývala

charakterem jednotlivých služeb ze kterých „měla mít“ prospěch, či tím, zda je přidělovací metoda v souladu s povahou užitých služeb. Postup správce daně, který jednotlivé přeúčtované skupiny nákladů neposuzoval globálně, avšak přistoupil k hodnocení konkrétních předložených důkazních prostředků ve vztahu k personálním nákladům, nákladům na poradenské služby, či nákladům na cestovní náhrady apod., shledal tak žalovaný správným. Ostatně již z důkazních prostředků předložených žalobkyní vyplynulo, že alokované náklady obsahují i náklady podílníků, které žalobkyně přebírala stanoveným procentem. Nepozastavovala se nad samotnou daňovou uznatelností takto přebíraných nákladů, a blíže nezkoumala, zda za daných okolností dává alokační klíč smysl. Žalobkyně dle žalovaného nepředložila takové důkazní prostředky, které by prokázaly konkrétní obsah těchto alokovaných nákladů a ze kterých by bylo patrné, že se jednalo o náklady související s činností žalobkyně, a že tedy tyto náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení jejích zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP.

19. Co se týče žalobních námitek týkajících se mzdy L.D. žalovaný v podrobnostech odkazoval na body 160 až 169 žalobou napadeného rozhodnutí.
20. Žalovaný se neztotožnil ani s názorem žalobkyně, že jí vzhledem k rozsáhlosti a složitosti kontrolních zjištění nebyla ze strany správce daně poskytnuta přiměřená lhůta pro vyjádření se dle § 88 odst. 3 daňového řádu, neboť měl za to, že jí byl v tomto směru dán v rámci daňové kontroly značný prostor k předkládání důkazních prostředků. Žalobkyně byla v průběhu daňové kontroly opakovaně vyzývána, aby se k předběžným kontrolním zjištěním správce daně vyjadřovala, doplňovala svá podání nebo byla jinak součinná (přičemž správce daně se snažil získat důkazní prostředky již od roku 2015). O uvedeném svědčí jak samotná zpráva o daňové kontrole, tak rozhodnutí o prodloužení lhůty ze dne 3. 11. 2017. Správce daně dne 7. 12. 2015 zástupci žalobkyně sdělil, že doposud předložené důkazní prostředky nepovažuje za dostatečné pro prokázání oprávněnosti uplatnění nákladů, a také vysvětloval zástupci žalobkyně, jaké důkazní prostředky by mohla předložit, přičemž předkládané důkazní prostředky správce daně se žalobkyní průběžně projednával. Je zjevné, že žalobkyni muselo být přinejmenším od listopadu 2016 známo, jaké důkazní prostředky je možno předložit. Sám zástupce žalobkyně se dne 1. 3. 2017 zavázal poskytnout správci daně potřebné důkazní prostředky k prokázání oprávněnosti uplatnění předmětných nákladů, které však nedoložil ani po urgencích správce daně, což je zřejmé ze zprávy o daňové kontrole a z e-mailové korespondence ze dne 1. 3. 2017. Žalovaný si je také vědom významu dokumentu, jakým bezesporu je výsledek kontrolního zjištění, a významu řádné a kvalifikované reakce pro další průběh řízení, nicméně vzhledem k průběžné spolupráci správce daně se zástupcem žalobkyně nepovažoval lhůtu v délce 15 dní (resp. v délce 27 dnů) k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění za nikterak nepřiměřenou. Správce daně poskytoval žalobkyni v průběhu řízení dostatek časového prostoru, aby si mohla potřebné podklady k prokazovaným skutečnostem vyžádat v archivech výše uvedených společností v Německu. Namítaná délka daňové kontroly tak byla do značné míry ovlivněna postojem žalobkyně k dokládání důkazních prostředků. Dle žalovaného tedy lze uzavřít, že vzhledem k tomu, že se jednalo o skutečnosti, které správce daně několikrát v průběhu daňové kontroly se žalobkyní projednával, byla lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění stanovena přiměřeně. Postup správce daně byl zcela souladný jak s § 88 odst. 3 a § 32 daňového řádu, tak se zásadou vstřícnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu). Pro úplnost v souvislosti s předmětnou námitkou žalovaný odkázal na odůvodnění rozhodnutí ze dne 3. 11. 2017, č. j. 179943/17/4223-21793-403042.
21. Námitky týkající se (ne)ukončení daňové kontroly shledal žalovaný ryze účelovými, přičemž se plně ztotožnil s důvody, na jejichž základě byla zpráva o daňové kontrole Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zaslána postupem dle § 88 odst. 5 daňového řádu do datové schránky zástupce žalobkyně, podrobně uvedenými v písemnosti „*Sdělení k zaslání zprávy o kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, č. j. 191718/17/4223-21792-403042*“. Žalovaný na tuto písemnost plně odkázal. S přihlédnutím k průběhu daňové kontroly je nutno shledat závěr správce daně, jenž jednání žalobkyně vyhodnotil jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 5 daňového řádu, dle názoru žalovaného zcela správným.

22. Žalovaný rovněž nesdílel názor žalobkyně, že v daném případě došlo ze strany správních orgánů k porušení zásady volného hodnocení důkazů. Ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Nadto je nutné si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění rozhodnutí prezentuje názor odlišný od názoru účastníka řízení, 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 v odůvodnění žalovaného rozhodnutí způsobuje nezákonnost rozhodnutí či snad jeho nepřezkoumatelnost. Takový přístup by 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 vypořádal se všemi základními námitkami. K tomu žalovaný odkazoval na rozsudky NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, a ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014 – 108. Shora uvedený postup připouští podle žalovaného i Ústavní soud ČR ve svých usneseních ze dne 18. 11. 2011 sp. zn. II. ÚS 2774/09, ze dne 11. 3. 2010 sp. zn. II. ÚS 609/10 a ze dne 7. 5. 2009 sp. zn. II. ÚS 515/09, či rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72. Dále žalovaný v této souvislosti též odkazoval i na nález Ústavního soudu ČR ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, ze dne 28. 5. 2009 sp. zn. II. ÚS 2029/08 či na bohatou judikaturu NSS, konkrétně na rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19, ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45 a ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48. Žalovaný byl přesvědčen, že se v intencích relevantní judikatury přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi v odvolání uplatněnými námitkami.
23. Žalovaný považoval rovněž za nezbytné důrazně odmítnout nepodložené námitky žalobkyně, že se nemůže ubránit dojmu, že správce daně se snažil dlouho trvající kontrolu ukončit co nejrychleji a nejjednodušším řešením bylo konstatování, že žalobkyně nesplnila povinnosti tvrzení a důkazní, přičemž se zabýval věcí čistě formálně, aniž by vyvinul snahu zjistit skutkový stav, a žalovaný v odvolacím řízení sice možnost uplatnit další důkazní prostředky připustil, avšak konstatoval, že není na místě v odvolacím řízení další důkazní prostředky provádět. Z obsahu spisového materiálu je seznatelné, že správní úvaha žalovaného byla v žalobou napadeném rozhodnutí vyjádřena v logických návaznostech na skutková zjištění, z nichž při rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vycházel. Obdobně dostačujícím způsobem bylo v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu vyjádřeno vyhodnocení důkazů včetně úvah, které správce daně a žalovaného k učiněným závěrům dovedly. Důkazní prostředky byly hodnoceny jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech, přičemž bylo přihlédnuto ke všem relevantním skutečnostem, které vyšly v řízení najevo. Skutečnost, že žalovaný hodnotí důkazy rozdílně od žalobkyně, však nelze shledat nezákonným postupem, neboť je to právě správce daně (resp. žalovaný), kdo provádí dokazování a hodnocení předložených důkazů. Rovněž nelze fakticky zaměňovat nedostatečnost odůvodnění za subjektivně pociťovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění napadeného rozhodnutí. K tomu žalovaný poukazoval např. na rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2007, č. j. 2 Afs 65/2007-169.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

24. K námitce žalobkyně, že nebyla zohledněna jí předložená dokumentace v německém jazyce, poté žalovaný zdůraznil, že naopak byla ze strany správce daně i žalovaného hodnocena, o čemž svědčí jak samotný dodatečný platební výměr (resp. zpráva o daňové kontrole), tak žalobou napadené rozhodnutí. Ačkoliv správce daně poukázal na skutečnost, že předmětné dokumenty byly předloženy pouze v němčině, samotným obsahem listin se podrobně zabýval. Žalobkyně ostatně ještě v průběhu odvolacího řízení dokládala překlady dokumentů, které však nepřinesly do řízení žádná nová zjištění, resp. žalobkyně nedoložila, že fakticky poskytnuté služby spotřebovala.
25. Žalovaný navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V.

Replika

26. Žalobkyně dne 7. 5. 2019 podala repliku k vyjádření žalovaného, ve které argumentovala obdobně jako v podané žalobě a i nadále požadovala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

VI.

Posouzení věci soudem

27. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
28. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VII.

Rozhodnutí soudu

29. Žaloba je nedůvodná.
30. Předmětem sporu účastníků řízení byla daňová uznatelnost plateb žalobkyně v roce 2012 směřujících propojeným osobám. Spornými daňovými výdaji byly položky účtované na nákladovém účtu 518.424 správní náklady JOB a na nákladovém účtu 518.425 správní náklady JOB, na které byly zaúčtovány přijaté faktury od dodavatelů žalobkyně, tj. spojených osob v rámci skupiny, konkrétně od mateřské společnosti JOB a od řídicí společnosti skupiny, společnosti BAG. V daňovém řízení žalovaný neposoudil určité výdaje žalobkyně jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (dále jen „daňové výdaje“) podle § 24 odst. 1 ZDP (*Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*). Z důvodu takového posouzení sporných daňových výdajů došlo napadeným rozhodnutím k doměření daně z příjmů.
31. Napadené rozhodnutí je přezkoumatelné a obsahuje podrobné logické odůvodnění, proč žalovaný dospěl k rozhodnutí, z čeho vycházel, jak se vypořádal se shromážděnými důkazy a z jakých důvodů nepřisvědčil námitkám žalobkyně uplatněných v odvolání a nyní v žalobě.
32. Soud k žalobním námitkám předesílá, že jsou převážně obecné. Soud uvádí, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel*

další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Dále k tomu soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58: „Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami.“ Skutečnost, že jde o ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2015, č. j. 6 Ads 5/2015 – 20, podle něhož: „Soud však v žádném případě není povinen žalobní body domýšlet, fantazijně o nich spekulovat, resp. konstruovat namísto žalobce všechny možné zásahy do jeho veřejných subjektivních práv, jinak by porušil dispoziční zásadu, podle níž má žalobce ve svých rukou určit, proti čemu a proč žalobu podává, a tím i závazně vymezit rozsah, v němž se má soud věci zabývat.“

33. V prvním okruhu žalobních námitek žalobkyně namítala, že daňové orgány nezjistily řádně skutkový stav - šlo o to, že:
 - a) Žalobkyně nebyla prvostupňovým správcem daně vyzvána k předložení kompletní dokumentace k předmětným transakcím, avšak pouze k předložení vzorků, na základě kterých bude věc posouzena. Žalobkyně výzvu splnila, když opakovaně dokládala dokumenty ve svůj prospěch. Teprve výzvou ze dne 7. 12. 2015 správce daně dal žalobkyni obecné poučení bez bližšího vysvětlení o tom, že předložené prostředky nepovažuje za dostatečné a stanovil lhůtu k prokázání skutečností do 15. 1. 2015, na což žalobkyně svými podáními reagovala. *Správce daně* se zabýval zejména prokazováním skutečností, které měl s ohledem na dřívější postup v daňové kontrole za sporné a po změně názoru v průběhu kontroly na rozsah dokazování nedostatečně zdůvodnil, proč se tak stalo a jaké skutečnosti po žalobkyni požaduje. Žalobkyně až z protokolu o kontrole a dále z dodatečného platebního výměru zjistila, že správce daně požadoval prokazovat každý jednotlivý náklad na účtu, nikoliv strukturu nákladů – správce daně tak nedal žalobkyni dostatečně konkrétní výzvu k prokázání skutečností.
 - b) Skutkový stav ohledně každého jednotlivého nákladu nebyl zjištěn dostatečně.
 - c) Uznal-li správce daně alokační klíč, který zahrnoval rozdělení všech nákladů společnosti BAG dle rozhodnutí německého správce daně, pak prokazování jednotlivých konkrétních nákladů bylo bezpředmětné.
34. Soud vyšel při posouzení žalobních námitek z následující právní úpravy.
35. Správci daně § 6 odst. 3 a 4 daňového řádu ukládá, aby *umožnil osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytnout přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li i to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon, a podle možností vycházet osobám zúčastněným na správě daní vstříc.*
36. Podle § 86 odst. 2 písm. b) a c) daňového řádu platí, že daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici, a vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.
37. Podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu je daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.

38. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu platí, že *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Současně platí podle odst. 3 a 4 tohoto zákonného ustanovení, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, přičemž pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*
39. Nejprve soud považuje za nutné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Povinností ani cílem správce daně tedy není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích.
40. Jak vyplývá z výše citovaného § 24 odst. 1 ZDP ve znění účinném k 31. 12. 2012, *poplatník daně z příjmů si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv náklady, ale pouze takové náklady, které splňují podmínky citovaného zákonného ustanovení. Zákon o daních z příjmů ve výše zmíněném ustanovení stanoví přesné podmínky, pouze za jejichž existence lze takový výdaj úspěšně uplatnit. Ne každý uplatněný výdaj může proto obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zaneše do svého účetnictví a následně jej promítne do svého daňového přiznání, je povinen prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu. Důkazní břemeno, jak je výše uvedeno, spočívá v první řadě na daňovém subjektu. Je to tedy právě daňový subjekt, který má povinnost prokázat vše, co sám tvrdí v daňovém přiznání.*
41. *Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Afs 92/2009-64, „Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. (...) Důkazní břemeno nese daňový subjekt, je a priori jeho povinností prokázat, že jednak byly předmětné výdaje vynaloženy v bezprostřední souvislosti s jeho podnikatelskou činností, jsou přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah; a jednak, že tato podnikatelská činnost byla skutečnou, reálnou. Povinností správce daně je pak dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností.“*

42. Jedním z kritérií pro oprávněné zařazení nákladu do daňových výdajů je test, zda šlo o náklad vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (viz *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73*). Daňový subjekt musí prokázat, že náklad byl vynaložen za plnění, jež mělo přispět k dosažení, zajištění či udržení příjmů. Daňový subjekt musí dále prokázat, jaká konkrétní služba mu za jeho náklad byla poskytnuta, jinak o daňový výdaj jít nemůže. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře uvádí, že daňově uznatelnými výdaji jsou jen ty výdaje, u nichž daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (viz *rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73*).
43. Pro případ účastníků řízení je přílehlavý ještě závěr Nejvyššího správního soudu vyjádřený v *rozsudku ze dne 2. 3. 2011, č. j. 8 Afs 19/2010-125*, že pro uznání výdaje jako daňově uznatelného nepostačuje předložení obecně koncipovaného seznamu úkonů, bez prokázání jejich vztahu k očekávaným příjmům stěžovatele a bez upřesnění, v čem dané úkony přesně spočívaly. Pro unesení důkazního břemene stran vztahu vynaložených nákladů na (alespoň očekávané) příjmy nejde pouze o typové vymezení služeb, ale o samotnou fakticitu a skutečný obsah poskytnutého plnění. Jinak totiž správce daně nemůže posoudit, zda tyto úkony a s nimi související náklady mohly mít skutečně vztah k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
44. *Lze tedy shrnout, že žalobkyně byla podle § 92 odst. 3 daňového řádu v daňovém řízení povinna, aby mohly být sporné výdaje posouzeny jako daňové výdaje, prokázat, že náklad vynaložila za plnění, jež mělo přispět k dosažení, zajištění či udržení svých příjmů.* Neunesení důkazního břemene žalobkyní neznamena, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (srov. *rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS, a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72*). Jedině žalobkyně byla odpovědná za to, aby jí předložené důkazní prostředky byly konkrétní, nerozporné a aby prokázaly její tvrzení.
45. Jak tedy správně žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, pro posouzení dané věci bylo rozhodné, zda žalobkyně prokázala, že vynaložila tvrzené výdaje a že šlo o daňové výdaje. Žalovaný vyšel při svém posouzení ze správného východiska, že to byla žalobkyně, kdo uvedl výdaje do svého účetnictví a do daňového přiznání, a byla proto v daňovém řízení povinna prokázat, že je skutečně vynaložila a že o daňové výdaje šlo.
46. V posuzovaném případě tedy správce daně postupoval správně, pokud, jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, posuzoval, zda a jaká konkrétní služba, v jakém rozsahu, s jakým obsahem a za jakým účelem, případně s jakým užitkem byla žalobkyni za výdaj poskytnuta s přihlédnutím k tomu, zda nezávislý podnik za srovnatelných okolností by byl ochoten zaplatit za takovou činnost, byla-li by mu poskytnuta jinou nezávislou entitou.
47. Závěr žalovaného v napadeném rozhodnutí, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, čeho konkrétně se jednotlivé služby měly týkat, jakého konkrétního plnění se jí dostalo a z jakého důvodu oprávněně očekávala z těchto plnění prospěch, tj. příjem, je podle soudu správný. Žalobkyně v daňovém řízení (a ostatně i v soudním řízení) pouze obecně proklamovala, že s ní propojené osoby, jež měly plnění poskytnout, řídí strategické cíle skupiny atp.
48. Soud dále souhlasí i s právním posouzením žalovaného, že nelze při posuzování daňových výdajů vycházet z toho, že propojené osoby se určitým procentuálním poměrem budou bez dalšího podílet na výdajích jedné z nich, aniž by se zvažovalo, jaký charakter plnění měla a jaký prospěch (vztaheno k očekávaným příjmům) z nich měla plynout. Soud aprobuje též východisko daňových orgánů, že nelze jednotlivé přeúčtované skupiny Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

nákladů považovat za daňové výdaje bez dalšího a je nutno je posuzovat jednotlivě a každé zvlášť podle zákonných kritérií.

49. Obecně se soud ztotožňuje i se závěrem žalovaného, že za prokázání daňového výdaje nelze považovat bez dalšího tvrzení, fakturace či kalkulace, pokud chybí důkaz o skutečném poskytnutí služby a jejím charakteru a rozsahu a smyslu pro žalobkynino generování příjmů. Bylo na žalobkyni, aby jí mohl daňový výdaj být uznán, aby prokázala, jaké činnosti a v jakém rozsahu pro ni osoby jednající za řídicí společnosti holdingu fakticky vykonaly a jak se tyto činnosti měly projevit v tvorbě jejích příjmů. Žalobkyně však (přes značnou výši výdajů) ani netvrdila, jaké konkrétní úkony byly pro ni vykonány, natož aby prokázala, že k uskutečnění úkonů skutečně došlo.
50. Z daňového spisu soud zjistil následující skutečnosti: Při ústním jednání dne 5. 6. 2015 (viz protokol čj. 131506/15/4223-21792-403042) se žalobkyně zavázala předložit podklady k daňovým výdajům. Dodání podkladů bylo správcem daně telefonicky urgováno dne 30. 7. 2015 (viz záznam čj. 175027/15/4223-21792-403042) a žalobkyně je dodala dne 10. 8. 2015. Výzvou z 5. 10. 2015 čj. 202144/15/4223-21792-403042 vyzval správce daně v souladu s § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. d) daňového řádu žalobkyni k předložení kompletních (nikoli jen vzorků) dokladů prokazujících daňové výdaje ve lhůtě 15 dnů, přičemž výzva je podrobně odůvodněna a je v ní podrobně vysvětleno, proč a jaké doklady správce daně žádá předložit. Žalobkyně dne 22. 10. 2015 požádala o prodloužení stanovené lhůty do 6. 11. 2015 a této žádosti správce daně vyhověl a žalobkyně ve lhůtě určité doklady předložila. Dne 7. 12. 2015 při ústním jednání seznámil správce daně žalobkyni s tím, že dodané doklady neprokazují identifikované skutečnosti, zejména bylo žalobkyni vysvětleno, že byla marně vyzvána k předložení kompletních dokladů a nikoli vzorků, že nebyly předloženy konkrétní podklady k prokázání věcné a časové souvislosti s kontrolovaným obdobím, skutečný rozsah a obsah fakturovaných plnění a daňové uznatelnosti výdajů (čj. 259511/15/4223-21792-403042). Při tomto jednání správce daně konstatoval, že předložené doklady daňová tvrzení neprokazují, žalobkyně potvrdila, že rozumí, k předložení jakých dokladů je vyzývána, a byla jí k tomu stanovena lhůta do 15. 1. 2016, proti níž žalobkyně nevznesla žádné námitky. Dne 18. 1. 2016 žalobkyně doručila správci daně další doklady. Dne 17. 2. 2016 vyzval správce daně žalobkyni k doplnění těch dokladů, které byly dodány jen jako vzorky. V podání ze dne 19. 2. 2016 žalobkyně správci daně sdělila, že vyžádané doklady dodá na ústním jednání. Dne 3. 3. 2016 dodala žalobkyně správci daně určité doklady. K dalšímu jednání došlo dne 3. 3. 2016, kde byla žalobkyně vyzvána k doplnění podkladů. Žalobkyně určité doklady předložila dne 21. 3. 2016. Správce daně urgoval u žalobkyně dodání absentujících dokladů emailem dne 27. 5. 2016 a žalobkyně odpověděla dne 8. 6. 2016, že k prokázání daňových výdajů na účtu 518.425 nemá žádných dalších důkazních prostředků. Dne 22. 7. 2016 vyzval správce daně žalobkyni k dodání kompletních dokladů k výdajům, které dosud žalobkyně ve vztahu k účtu 518.425 prokazovala pouze formou vzorků, žalobkyně dodala dne 31. 8. 2016 faktury. Výzvou ze dne 14. 10. 2016 čj. 267177/16/4223-21792-403042 správce daně vyzval žalobkyni znovu k předložení úplných dokladů do 15 dnů prokazujících daňové výdaje na účtu č. 418.425 a vysvětlil žalobkyni, proč má dosud předložené doklady za nedostatečné a jaké doklady má žalobkyně předložit. Dne 1. 11. 2016 sdělila žalobkyně správci daně k uvedené výzvě, že žádné další důkazní prostředky k účtu č. 418.425 nemá. Dne 21. 11. 2016 byla žalobkyně vyzvána k předložení dokladů prokazujících daňové výdaje na účtu č. 518.424 (čj. 307977/16/4223-21792-403042). Dne 24. 1. 2017 proběhla jednání správce daně s žalobkyní, při němž bylo správce daně vysvětleno, že doposud nemá sporné daňové výdaje za prokázané a proč. Dne 9. 2. 2017 sdělila žalobkyně správci daně, že vyžádané podklady shromažďuje. Dne 1. 3. 2017 přislíbila žalobkyně doklady dodat. Dne 11. 9. 2017

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

bylo správcem daně žalobkyni sděleno, že výsledek kontrolního zjištění je nyní ve schvalovacím procesu. Dne 10. 10. 2017 byla žalobkyně vyrozuměna o termínu projednání výsledku kontrolního zjištění dne 18. 10. 2017. K seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění došlo dne 18. 10. 2017 a žalobkyni byla současně stanovena patnáctidenní lhůta k vyjádření, proti níž přítomná žalobkyně nijak nebjořila. Dne 2. 11. 2017 žalobkyně požádala o prodloužení lhůty do 29. 12. 2017. Správce daně rozhodnutím ze dne 3. 11. 2017 čj. 179943/17/4223-21792-403042 žalobkyni prodloužil lhůtu o jeden den ode dne doručení rozhodnutí. Žalobkyně se dne 13. 11. 2017 vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění a navrhla jeho doplnění a dne 15. 11. 2017 podala odvolání proti rozhodnutí o prodloužení lhůty. Dne 16. 11. 2017 navrhla žalobkyně doplnění dokazování. Žalobkyni byl dne 20. 11. 2017 správcem daně stanoven termín projednání zprávy o daňové kontrole dne 29. 11. 2017. Podáním ze dne 27. 11. 2017 žalobkyně požádala o nový termín projednání zprávy o daňové kontrole a odůvodnila to svým odvoláním. K projednání zprávy o daňové kontrole dne 29. 11. 2017 se žalobkyně nedostavila. Správce daně stanovil nový projednání zprávy o daňové kontrole na den 13. 12. 2017 a sdělením ze dne 1. 12. 2017 správce daně vyrozuměl žalobkyni, že nedostavení se k projednání zprávy o daňové kontrole může být považováno za odmítnuté projednání zprávy o daňové kontrole. Podáním ze dne 7. 12. 2017 žalobkyně předložila další důkazy a podala vysvětlení. Podáním ze dne 12. 12. 2017 žalobkyně požádala o nový termín projednání zprávy o daňové kontrole od 18. do 22. 12. 2017. K projednání zprávy o daňové kontrole dne 13. 12. 2017 se žalobkyně nedostavila. Dne 19. 12. 2017 doručil správce daně zprávu o daňové kontrole žalobkyni a sdělení čj. 191835/17/4223-21792-403042 o tom, že správce daně má přístup žalobkyně za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 21. 12. 2017 doručil správce daně žalobkyni předmětný dodatečný platební výměr čj. 203972/17/4223-21792-402687 a žalobkyně ho napadla odvoláním. Na jednání u žalovaného dne 13. 6. 2018 žalobkyně předložila důkazy a byl vyslechnut svědek K.. Poté byla dne 14. 11. 2018 žalobkyně žalovaným seznámena se zjištěnými skutečnostmi a byla vyzvána k vyjádření v rámci odvolacího řízení (čj. 50937/18/5200-11431-711360). Dne 29. 11. 2018 a 17. 12. 2018 se žalobkyně vyjádřila ke zjištěným skutečnostem a předložila další listiny. Dne 10. 1. 2019 žalovaný doručil žalobkyni napadené rozhodnutí.

51. K jednotlivým žalobním námitkám, které soud posoudil jako nedůvodné, uvádí soud následující.
52. Soud předesílá, že z výše popsaného chronologického průběhu daňového řízení je zcela zřejmé, že žalobkyni byl (opakovaně) dán více než dostatečný časový prostor pro prokázání jejích daňových tvrzení.
53. Pokud jde o postup při předkládání důkazů v prvostupňovém řízení, pak správce daně nijak nepochybil, když zpočátku daňové kontroly vyzval žalobkyni k předložení vzorků dokumentace, a zjistil-li v nich nesrovnalosti, vyzval žalobkyni k předložení dokumentace kompletní. Tento postup naopak svědčí o tom, že správce daně postupoval důsledně podle § 5 odst. 3 daňového řádu. Namítá-li žalobkyně, že výzva správce daně ze dne 7. 12. 2015 je nesrozumitelná pro svou obecnost, tato námitka není důvodná. Je nutno předeslat, že výše popsanou výzvou již ze dne 5. 10. 2015 správce daně vyzval žalobkyni k předložení důkazů k prokázání jejích daňových tvrzení a naprosto konkrétně a srozumitelně žalobkyni sdělil, jaká tvrzení má prokázat a co má za neprokázané na str. 2 až 7 výzvy. Dne 7. 12. 2015 při ústním jednání pak opětovně seznámil správce daně žalobkyni s tím, že dodané doklady neprokazují její daňová tvrzení, a bylo znovu žalobkyni vysvětleno, že má předložit kompletní doklady k prokázání věcné a časové souvislosti uplatněných výdajů s kontrolovaným obdobím, skutečný rozsah a obsah fakturovaných plnění a daňové uznatelnosti výdajů. Soud je toho názoru, že žalobkyně jak z výzvy ze dne 5. 10. 2015, tak Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

i z jednání dne 7. 12. 2015 měla a mohla vyrozumět, k čemu je správcem daně vyzývána – ostatně na jednání dne 7. 12. 2015 ani žalobkyně žádné dotazy či požadavek na konkrétnější vysvětlení nevznesla.

54. K námitce žalobkyně, že zjistila až z protokolu o kontrole a dále z dodatečného platebního výměru, že správce daně požadoval prokazovat každý jednotlivý náklad na účtu, nikoliv strukturu nákladů, je na místě uvést, že s touto námitkou se žalovaný řádně vypořádal v bodech [116] až [119] odůvodnění napadeného rozhodnutí tak, že v rámci ústního jednání dne 7. 12. 2015 správce daně žalobkyni výslovně sdělil, že doposud předložené důkazní prostředky nepovažuje za dostatečné pro prokázání oprávněnosti uplatnění příslušných nákladů v základu daně, a vysvětlil žalobkyni, jaké důkazní prostředky by mohla předložit k jednotlivým skupinám nákladů. Postupně předkládané důkazy správce daně s žalobkyní projednával (dne 21. 11. 2016 a protokol o ústním jednání ze dne 24. 1. 2017). Soud souhlasí se závěrem žalovaného, že žalobkyni muselo být nejpozději od listopadu 2016 známo, co je předmětem dokazování, jaké skutečnosti má správce daně za neprokázané a jaká daňová tvrzení má žalobkyně prokázat. Nelze přehlédnout, že dne 1. 11. 2016, jak je výše uvedeno, žalobkyně správci daně sdělila, že si je vědoma toho, že byla správcem daně vyzvána k předložení „veškerých podkladů k fakturám zaúčtovaným na vrub účtu 518.425“, ale že žádné další důkazy nemá. Navíc se žalobkyně dne 1. 3. 2017 zavázala poskytnout správci daně důkazy k prokázání oprávněnosti uplatnění daňových výdajů, aniž je však následně předložila. V tomto směru soud odkazuje na pasáž str. 16 a 66 až 70 zprávy o daňové kontrole.
55. Pokud jde o námitku, že skutkový stav ohledně každého jednotlivého nákladu nebyl zjištěn dostatečně, pak tato nebyla nijak žalobkyní konkretizována, proto nemůže být soudem konkrétně ani vypořádána. Žalobkyně neuvedla, v čem bylo zjištění skutkového stavu nedostatečné, přičemž soud znovu zdůrazňuje, že to byla žalobkyně, již důkazní břemeno ohledně prokázání daňových výdajů tížilo.
56. I námitka, že uznal-li správce daně alokační klíč, který zahrnoval rozdělení všech nákladů společnosti BAG dle rozhodnutí německého správce daně, pak prokazování jednotlivých konkrétních nákladů bylo bezpředmětné, je nedůvodná. Akceptace alokačního klíče neznamená, že by žalobkyně byla zbavena povinnosti prokázat daňovou uznatelnost výdajů, nýbrž pouze to, že není zpochybňován procentuální podíl žalobkyně na těchto výdajích. Žalovaný se s touto námitkou správně vypořádal v bodě [106] odůvodnění napadeného rozhodnutí tak, že správce daně byl povinen hodnotit faktické poskytnutí fakturované služby a její užitek pro žalobkyni. Důsledkem toho, že správce daně uznal alokační klíč, nemohlo dojít k zániku důkazního břemene žalobkyně ohledně rozsahu, obsahu a účelu jím vynaložených nákladů dle § 92 odst. 3 daňového řádu.
57. V druhém okruhu žalobních námitek žalobkyně namítla, že správcem daně poskytnutá lhůta v délce 27 dnů na vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nebyla dostatečná, že nedošlo k projednání zprávy o daňové kontrole a že daňové orgány nezohlednily důkazy v německém jazyce.
58. Ani tyto námitky nejsou důvodné.
59. § 88 odst. 2 daňového řádu stanoví, že správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.
60. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu stanoví na žádost daňového subjektu správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně

výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.

61. Podle § 32 odst. 1 a 2 daňového řádu stanoví správce daně osobě zúčastněné na správě daní rozhodnutím lhůtu pro úkon při správě daní, pokud je toho třeba a pokud ji nestanoví zákon. Lhůtu kratší než 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé.
62. Pokud jde o vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění, správce daně se s nimi řádně vypořádal na str. 64 až 73 zprávy o daňové kontrole. Obecně lze k této žalobní námitce uvést, že bylo na žalobkyni, aby svá daňová tvrzení prokázala. Bylo její odpovědností, aby si svou podnikatelskou činnost organizovala tak, aby si zajišťovala pro účely daňového řízení nejen účetní doklady, ale i jiné důkazy, kterými by mohly prokazovat pravdivost tvrzení o uskutečnění daňových výdajů. V průběhu daňové kontroly byl žalobkyni dán dostatečný prostor, aby mohla plně realizovat svá práva a předkládat důkazy (viz bod [150] odůvodnění napadeného rozhodnutí).
63. Soud přitom vychází i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37, podle něhož *každý daňový subjekt (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.*
64. Ve vztahu k namítané nedostatečné lhůtě k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění v délce 27 dní soud uvádí, že poskytnutá sedmadvacetidenní lhůta se jeví soudu jako naprosto dostatečná. Jak je výše uvedeno, správce daně měl podle § 88 odst. 3 ve spojení s § 32 odst. 1 a 2 daňového řádu stanovit přiměřenou lhůtu v délce nejméně osmi dnů. K seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění došlo dne 18. 10. 2017 a žalobkyni byla po seznámení stanovena patnáctidenní lhůta k vyjádření, proti níž přítomná žalobkyně nijak neprotestovala. Až dne 2. 11. 2017 žalobkyně požádala o prodloužení lhůty do 29. 12. 2017. Pokud správce daně žalobkyni prodloužil lhůtu tak, že činila v souhrnu 27 dnů, jde o postup zcela právně souladný a nijak žalobkyni nepoškozující. Pokud žalobkyně měla za to, že lhůta není dostatečná, mohla v tomto směru argumentovat při úkonu, kdy jí byla lhůta stanovena, což však neučinila. Argumentace, že žalobkyně musela podklady vyžadovat jak od německé mateřské společnosti a dalších společností v rámci mateřské skupiny, případně zajišťovat překlady překladů, nemůže obstát, protože bylo na žalobkyni, aby měla k dispozici důkazy o daňových výdajích pro účely daňového řízení zajištěny a poskytnutá lhůta ke zpracování vyjádření i vzhledem k výše popsanému průběhu daňového řízení byla dostatečná. Je na místě dodat, že správce daně i žalovaný přihlédly k žalobkyniným tvrzením i důkazům předloženým po stanovené lhůtě a vypořádaly se s nimi, tudíž k žádné újmě v důsledku porušení procesních práv žalobkyně ani dojít nemohlo. Vzhledem k tomu se žalobkyní namítaná nedostatečná lhůta nemohla promítnout do nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
65. Pokud jde o námitku žalobkyně, že daňové orgány neposkytly žalobkyni dostatečný prostor pro uplatnění důkazních prostředků, dostatečně k nim nepřihlédly a bez důkladného posouzení je posoudily jako nadbytečné, pak tato námitka nebyla nijak žalobkyní konkrétně zdůvodněna, proto ji nelze konkrétně vypořádat.
66. Soud shrnuje, že správce daně při daňové kontrole postupoval v souladu s § 88 odst. 3, § 32 odst. 1 a 2 a § 36 odst. 2 daňového řádu a v podrobnostech odkazuje na bod [172] odůvodnění napadeného rozhodnutí.
67. Pokud žalobkyně namítala porušení zásady dvouinstančnosti, pak ani zde nekonkretizovala, které důkazy měly být posuzovány jen odvolacím orgánem, takže na takto obecnou žalobní námitku reaguje soud tak, že, jak vyplývá z výše uvedeného Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

průběhu odvolacího řízení, žalovaný důsledně postupoval podle § 115 daňového řádu a žádného procesního pochybení se nedopustil: Podle § 115 odst. 1, 2 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí a je pak povinen seznámit před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhnout provedení dalších důkazních prostředků. Tyto povinnosti, jak je výše uvedeno, žalovaný splnil. Proto je i tato námitka nedůvodná.

68. Žalobkyně dále namítla, že nedošlo k řádnému projednání zprávy o kontrole. Správce daně uvedl, že vyhodnotil jednání zástupce žalobkyně jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, když ani po opakovaném stanovení termínů ze strany správce daně, se k projednání zprávy o daňové kontrole nedostavila. Správce daně pak doručil zprávu o kontrole do datové schránky zástupce žalobkyně, čímž kontrolu ukončil. Žalobkyně popřela, že by se účelově vyhýbala projednání zprávy o kontrole, a doložila to tím, že správci daně předkládala před ukončením kontroly svá vyjádření ze dne 7. 12. 2017 a 8. 12. 2017.
69. § 88 odst. 4 a 5 daňového řádu stanoví, že zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.
70. I s touto námitkou se žalovaný v napadeném rozhodnutí správně vypořádal (v bodě [10] odůvodnění napadeného rozhodnutí) tím, že správce daně vyhodnotil jednání žalobkyně jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu, když ani po opakovaném stanovení termínů ze strany správce daně, se k projednání zprávy o daňové kontrole žalobkyně nedostavila. Soud je téhož názoru. Podmínky pro postup podle § 88 odst. 5 daňového řádu, který zvolil správce daně, byly splněny, protože se projednání zprávy o daňové kontrole žalobkyně jednoznačně vyhýbala tím, že se k projednání zprávy o daňové kontrole, ač byla o jejím termínu řádně vyrozuměna, nedostavila jak dne 29. 11. 2017, tak i dne 13. 12. 2017, přičemž žalobkyně byla správcem daně předtím poučena, že nedostavení se k projednání zprávy o daňové kontrole může být považováno za odmítnutí projednání zprávy o daňové kontrole. Argumentace žalobkyně, že podala vyjádření ze dne 7. 12. 2017 a 8. 12. 2017, je v tomto směru lichá, protože podávání vyjádření na posouzení jednání žalobkyně ve vztahu k dostavení se k projednání zprávy o daňové kontrole nemá žádný vliv.
71. Další námitkou žalobkyně bylo, že žalovaný ani prvostupňový správce daně nezohlednily dokumentaci v německém jazyce, které zřejmě dostatečně neporozuměly, aniž by žalobkyni vyzvaly k opatření úředně ověřených překladů.
72. § 76 odst. 2 daňového řádu stanoví, že písemnosti vyhotovené v jiném než českém jazyce musí být předloženy v originálním znění, a současně v překladu do jazyka českého, pokud správce daně neprohlásí, že takový překlad nevyžaduje nebo že požaduje úředně ověřený překlad; takové prohlášení může správce daně učinit na své úřední desce i pro neurčitý počet písemností v budoucnu.
73. K této obecné námitce žalobkyně lze stejně tak obecně uvést, že podle citovaného zákonného ustanovení to byla žalobkyně, kdo měl předložit správci daně veškeré listiny v českém jazyce nebo s jejich překladem do českého jazyka. Nesplnila-li žalobkyně tuto Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

povinnost, nemůže se úspěšně dovolávat obsahu předložených listin. Žalobkynina námitka, že nemusela předkládat úředně ověřené překlady, protože správce daně nevznese nikdy výtku k předkládaným listinám, je proto mimoběžná – podle citovaného zákonného ustanovení měla žalobkyně předložit nejméně prostý překlad listin s tím, že úřední předklad by byl nutný jediné za podmínky, že takovou formu překladu správce daně požaduje, avšak jaký tato skutečnost má vztah k případu žalobkyně z žaloby nevyplývá.

74. Protože žalobkyně neuvedla v žalobě, jaké konkrétní listiny v německém jazyce správce daně předložila, z čeho vyplývá, že jim správce daně správně neporozuměl, co z listin vyplývá a jak chybně jim správce daně porozuměl, z čeho vyplývá, že listina správce daně nepostačovala, jak žalobkyně tvrdí, a že k listině proto správce daně nepřihlédl, nelze tuto námitku vypořádat konkrétněji.
75. V třetím okruhu žalobních námitek žalobkyně uvedla, že k veškeré fakturaci došlo na základě rozhodnutí Finančního úřadu v Borkenu v Německu ze dne 23. 11. 2004, dle kterého musí BAG přefakturovat v každém zdaňovacím období příslušnou část nákladů společnostem ve skupině BORGERS, návazně tedy i žalobkyni. Žalobkyně postupovala podle rozhodnutí německého finančního orgánu kontinuálně od roku 2000. Je tedy překvapivé a v rozporu se zásadou legitimního očekávání, pokud správce daně zvolil odlišný postup oproti předchozím letům, aniž by došlo ke změně legislativního rámce. Skutečnost, že se nejedná o stejná zdaňovací období, není rozhodná. Zároveň v roce 2004 a 2005 akceptováním dodatečných daňových příznání žalobkyně za zdaňovací období let 2000, 2001, 2002 a 2003 českým správcem daně tento uznal postup a rozhodnutí německého správce daně jako správný. Dále žalobkyně namítla oprávněnost výdaje na mzdu L.D.
76. Ani tyto námitky nejsou důvodné.
77. Soud aprobejuje závěry žalovaného, jimiž se s touto žalobní námitkou vypořádal v bodech [173] až [178] odůvodnění napadaného rozhodnutí na něž soud odkazuje. Argumentace žalobkyně je vyvrácena především tím, že rozhodnutí německého daňového orgánu se netýká relevantního zdaňovacího období. Soud přisvědčuje žalovanému, že rozpor se zásadou legitimního očekávání nelze spatřovat v tom, že v předcházejících daňových kontrolách nebyly zjištěny správcem pochybnosti o daňové uznatelnosti určitých výdajů. Takový stav, byť nebyl žalobkyní ani tvrzen, není důvodem pro vznik povinnosti správce daně výdaje obdobného charakteru v budoucnu nezkoumat, zvláště za situace, kdy v řešeném zdaňovacím období vznikly pochybnosti o daňové uznatelnosti. Navíc § 8 odst. 2 daňového řádu směřuje k případům, kdy správce daně rozhoduje stejné či obdobné případy, nelze ho vztahovat na rozsah zjišťovaného skutkového stavu. Žalobní požadavek, aby správce daně řádně neprovéřoval daňovou uznatelnost výdaje s odkazem na to, že v minulosti (být to nebylo zjištěno) se tak stalo, není proto důvodný.
78. Další část žalobní argumentace směřovala ke mzdě L.D., že žalobkyně prokázala, že sama výzkum a vývoj neprovádí a je ochotna za činnosti související s výzkumem a vývojem zaplatit. L.D. se prokazatelně na činnosti v těchto oblastech podílel a jeho práce se týkala i žalobkyně. Žalobkyně prokázala, že se jedná o činnosti, které jsou v rámci skupiny podniků centralizovány a jejich alokace na žalobkyni je zcela oprávněná.
79. Soud k této námitce uvádí, že tvrzený fakt, že žalobkyně je ochotna za činnost třetích osob zaplatit, nemá žádnou souvislost s posouzením toho, zda takový náklad žalobkyně je uznatelným daňovým výdajem. Žalobkyně jistě může investovat své prostředky podle svého uvážení, ale pokud jde o jejich daňovou uznatelnost, ta je omezena splněním podmínek stanovených v § 24 odst. 1 ZDP. Další argument, že se pan D. podílel na Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

činnostech souvisejících s výzkumem a vývojem a že jeho práce se týkala i žalobkyně, též nemůže obstát. Fakt, že se činnost pana D. „týkala“ žalobkyně, není z podstaty naplněním podmínek podle § 24 odst. 1 ZDP. Nakolik nekonkrétní je žalobní námitka žalobkyně, že žalobkyně prokázala, že se jedná o činnosti, které jsou v rámci skupiny podniků centralizovány a jejich alokace na žalobkyně je zcela oprávněná, natolik stejně obecně k ní soud uvádí, že pouhé tvrzení o oprávněnosti fakturace není o tom důkazem. Nad rámec toho soud dodává, že se žalovaný mzdovým nákladům pana D. podrobně věnoval v bodech [154] až [168] odůvodnění svého rozhodnutí, kde přezkoumatelně a logicky vysvětlil, proč nešlo o daňový výdaj a soud se s tímto hodnocením zcela ztotožňuje a odkazuje na něj.

80. Čtvrtou a poslední žalobní námitkou bylo, že správce daně nepřihlížel i k důkazům svědčícím v žalobkynin prospěch, nevysvětlil řádně své hodnocení provedeného dokazování a jeho rozporů. Správce daně i žalovaný v daném případě důkazy předložené žalobkyní přehlížel a zabýval se pouze jednotlivými dílčími skutečnostmi a nehodnotil důkazy jako celek. Správce daně i žalovaný zcela přehlíží pravomocné rozhodnutí německého správce daně, který kontroloval společnost BAG a nastavil systém, který má být dodržen. Tento důkaz nebyl ze strany správce daně ani žalovaného brán v potaz a nebyl hodnocen. Žalovaný se stejně jako prvoinstanční správce daně nezabýval všemi rozhodnými skutečnostmi a nehodnotil důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.
81. Ani tato žalobní námitka není důvodná. Především je nutno uvést, že žalobní námitka je zcela nekonkrétní a nelze z ní vyčíst, k jakým konkrétním důkazům žalovaný nepřihlížel, jaké konkrétní hodnocení dokazování žalobkyně postrádá, jaké důkazy a rozpory v dokazování žalovaný pominul. Pokud žalobkyně nic takového netvrdila, nemohl soud konkrétněji tuto žalobní námitku vypořádat. Námitku ve vztahu k rozhodnutí německého správce daně soud vypořádal výše a dodává, že z výše uvedených důvodů nelze přisvědčit žalobkyni, že by daňové orgány pochybily tím, že nepostupovaly podle rozhodnutí německého daňového orgánu, který „nastavil systém, který má být dodržen“.
82. Z výše uvedených důvodů shledal soud žalobu nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VIII.

Náklady řízení

83. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobkyně ve věci úspěch neměla a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 5. září 2019

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

JUDr. Petr Kuchynka v.r.
předseda senátu