



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudců JUDr. Marie Trnkové a JUDr. Ing. Zdeňka Strnada, Ph.D., v právní věci žalobce: **Adient Strakonice, s.r.o.** (dříve JOHNSON CONTROLS FABRICS STRAKONICE, s.r.o.), se sídlem Heydukova 1111, Strakonice, zast. Ernst & Young, s. r. o., Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2015, čj. 38031/15/5200-11431-706012,

t a k t o :

- I. Žaloba s e **z a m í t á .**
- II. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Dne 27. 11. 2012 zahájil Finanční úřad ve Strakonici (dále jen „správce daně“) u žalobce, který je výrobcem textilií pro interiéry dopravních prostředků, kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od roku 2009 a 2010.

Správce daně doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 10. 2014 žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od roku 2009 ve výši 7 199 000 Kč a současně mu předepsal penále z této částky ve výši 1 439 800 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 30. 10. 2014 pak žalobci správce daně doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od roku 2010 ve výši 13 505 770 Kč a penále ve výši 2 701 154 Kč.

Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr ze dne 29. 10. 2014 tak, že snížil doměřenou daň na částku 4 614 200 Kč a penále na částku 922 840 Kč, a dodatečný platební výměr ze dne 30. 10. 2014 změnil tak, že snížil vyměřenou daň na částku 11 729 080 Kč a penále na částku 2 345 816 Kč.

Žalovaný v obsáhlém odůvodnění svého rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce s drobnými výjimkami dostatečným způsobem neprokázal daňovou uznatelnost nákladů na poradenské služby poskytované žalobci mateřskou společností MICHEL THIERRY GROUP SA (dále jen „MTG“) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jež měly činit 52 293 331,26 Kč za rok 2009 a 70 714 441,01 Kč za rok 2010. Žalovaný v této souvislosti uzavřel, že žalobce přes výzvu k odstranění pochybností ze dne 18. 3. 2015 zůstal „*stále u obecného popisu služeb, u žádného z předložených důkazních prostředků daňový subjekt [žalobce] neprokazuje konkrétní odpracovaný čas, ani skutečnou cenu poskytnutých služeb, v jednotlivých přílohách odkazuje pouze na konkrétní přijatou fakturu, aniž by vyčíslil, jakou částkou se konkrétní služba podílí na celkové částce faktury.*“

Žalovaný při posuzování věci vycházel mimo jiné ze závěrů obsažených v rozsudku ze dne 5. 2. 2015, čj. 2 Afs 8/2014-174, jímž Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 26. 9. 2012, čj. 4450/12-1200, které se vztahovalo k dani z příjmů žalobce za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008; spornou otázkou v tehdy projednávané věci byla mimo jiné taktéž daňová uznatelnost nákladů vynaložených žalobcem na poradenské služby ze strany společnosti MTG. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku, jímž tehdejšímu žalovanému vytkl nedostatečné posouzení předložených důkazních prostředků, naznačil pro případ důkazní nouze žalobce možnost stanovení daně podle pomůcek dle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Vzhledem k tomu, že žalobce dle názoru žalovaného důkazní břemeno neunesl, přistoupil žalovaný k vyměření daně podle pomůcek stanovených mimo jiné na základě výběru subjektů srovnatelných s žalobcem a jeho mateřskou společností v databázi AMADEUS.

II.

Shrnutí žaloby

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 11. 1. 2016 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

Žalobce uvedl, že do roku 2008, kdy jej zasáhla hospodářská krize, nebyl součástí žádné nadnárodní skupiny. V uvedený rok jej koupila společnost MTG, která mu pomohla krizi překonat. Správce daně daňovou uznatelnost přijatých služeb od společnosti MTG neshledal. Žalovaný přitom dostatečně nezohlednil závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 8/2014-174, které jsou relevantní i pro nyní projednávanou věc.

Správce daně dle žalobce postupoval nezákonně, neboť mu neumožnil vyvracet pochybnosti ohledně uznatelnosti výdajů na služby od společnosti MTG ve smyslu § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Správce daně vyzval přípisem ze dne 18. 11. 2013 žalobce k prokázání rozhodných skutečností. Na tuto výzvu reagoval žalobce podáním ze dne 13. 1. 2014 čítajícím 28 stran detailní odpovědi k prokázání otázky, jaké služby, kterými pracovníky a v jakých oblastech byly poskytovány, jaký měly přínos pro žalobce, jejich rozsah a způsob kalkulace ceny. Spolu s tímto podáním žalobce předložil CD s řadou důkazních prostředků (prezentace, e-maily či pozvánky na telefonické konference). K prokázání cestovních výdajů zaměstnanců MTG žalobce předložil více než 100 různých dokladů. Žalobce poskytl také detailní popis práce advokátní kanceláře August & Debouzy vypracovaný přímo touto kanceláří. V rámci odpovědi na výzvu správce daně žalobce uvedl i jména svých zaměstnanců i společnosti MTG, aby je správce daně mohl případně vyslechnout. Žalobce vyzval správce daně, aby jej informoval o přetrvávajících pochybnostech; správce daně však žalobci po třech měsících od žalobcovy odpovědi pouze doručil návrh výsledku kontrolního zjištění.

Žalobce namítl, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 8/2014-174 není pochyb o tom, že nějaké poradenské služby byly ze strany společnosti MTG žalobci poskytnuty. Žalovaný v rozporu s tímto rozsudkem řádně nevyhodnotil veškeré důkazní prostředky a neposoudil dopad poskytnutých služeb na zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce v daňovém řízení předložil stovky dokumentů, které následně seřadil do popsaných a detailně vysvětlených 25 komplexních příloh. U každé přílohy bylo uvedeno, v jakých oblastech byly služby poskytnuty, co bylo předmětem plnění a který zaměstnanec či třetí strany se na jejich poskytování podíleli. Ve většině případů byl též navrhnut výslech svědka.

Žalovaný odmítl řadu důkazních návrhů jen proto, že z nich neplyne, kým a kdy byly vypracovány či proto, že není zřejmé, zda je skutečně vypracovala osoba, která je takto označená (např. přílohy č. 10, 11 a 16 za rok 2009 a příloha č. 5 za rok 2010). U interních dokumentů v rámci obchodních korporací je přitom běžné, že neobsahují označení příslušné osoby ani datum zpracování. V případě pochybností se měl žalovaný žalobce zeptat. Množství důkazních prostředků žalovaný odmítl s tím, že jsou pouze obecného charakteru. Současně však odmítl vyslechnout další navrhované svědky, kteří by poskytli bližší informace (žalobce poukázal např. na přílohy č. 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9 a 12 za rok 2009 a přílohy č. 7 a 8 za rok 2010). Paušální odmítnutí všech svědeckých výpovědí označil žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2015, čj. 1 Afs 103/2015-39, za nezákonné; neobstojí zdůvodnění, že svědek sice prokáže přijetí služeb, avšak nikoli jejich cenu nebo rozsah.

Žalovaný se v rozporu se závěry Nejvyššího správního soudu nezabýval tvrzením žalobce, dle něhož mu byly služby ze strany společnosti MTG poskytovány průběžně zejména prostřednictvím telefonátů, e-mailové komunikace či schůzek a poradenství v sídle žalobce. Tuto skutečnost prokazuje shora uvedené CD a na něm obsažené dokumenty. Pokud žalovaný považoval tyto důkazní prostředky za málo průkazné, měl přistoupit k výslechům svědků.

Předložené důkazy a zejména navržené výslechy svědků dle názoru žalobce rozsah poskytnutých služeb prokazovaly, neboť tento rozsah vychází z času, který zaměstnanci společnosti MTG strávili poskytováním služeb. Detailní vysvětlení stanovení ceny je obsaženo v příloze č. 1 k žalobě nadepsané „*Stanovení rozsahu a ceny poskytovaných služeb*“.

jak byly předloženy správci daně v rámci odpovědi na výzvu ze dne 20. 4. 2015“; žalovaný se k tomuto způsobu kalkulace vyjádřil pouze stručně např. na straně 26 napadeného rozhodnutí. Cena služby pak byla stanovena průměrnou hodinovou sazbou u jednotlivých oddělení společnosti MTG, přičemž ke mzdovým nákladům byly fakturovány přímo přiřaditelné náklady (např. cestovné a náklady třetích stran). Pokud měl žalovaný v této souvislosti pochybnosti, měl provést výslech navrhovaných svědků. Žalovaný uznal, že služby ze strany společnosti MTG byly žalobci poskytnuty a sloužily k zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů (žalobce odkázal např. na přílohy č. 1, 2, 7-12 za rok 2009 a přílohy č. 7 a 8 za rok 2010), avšak důkazními prostředky dokazujícími rozsah těchto služeb se nezabýval a neprovedl žádný z navrhovaných výslechů svědků, kteří by tento rozsah potvrdili.

Žalobce uvedl, že dokumentace předložená v souvislosti se službami od advokátní kanceláře August & Debouzy prokazuje poskytnutí následujících právních služeb: změna splátkového kalendáře dluhu společnosti Fezko (pozn.: žalobce dříve vystupoval pod firmou FEZKO THIERY, a. s.) vůči bance UniCredit Bank Czech Republic, ujednání nového splátkového kalendáře dluhu pobočky Fezko vůči AMC, finanční ohodnocení vedení (konkrétně finanční analýza pracovní smlouvy pana Frédérica Chaussata a modifikace a finalizace této pracovní smlouvy) a dále přezkoumání „(i) úvěrové smlouvy Mezzaninu, (ii) Prioritní Úvěrové smlouvy, (iii) Bankovní záruky, (iv) Prohlášení ručitele za účelem vyhodnocení jejich potenciálního dopadu na Smlouvu o akcionářském kontu; zejména s ohledem schopnosti MTG zaručit obligace. Organizace a příprava kompletních záznamů ohledně Transakce; Analýza možností (i) znovuotevření smírčí procedury, (ii) otevření ochranné procedury, nebo (iii) požádání jmenování ad hoc agenta.“ Žalobce dle názoru žalovaného neprokázal, že si služby objednal, čeho se jednotlivé schůzky týkaly, způsob zadání práce a výstup, který pro něj byl učiněn. Například ve vztahu ke službám refinancování žalobce v rámci daňové kontroly předložil úvěrovou smlouvu (příloha č. 2), byť v souvislosti s náklady advokátní kanceláře Weinhold Legal. Tato kancelář však smlouvu pouze sepisovala a navíc byla vybrána bankou a její náklady proto mohla banka fakturovat žalobci dle sjednaných podmínek. Za účelem hájení vlastních zájmů si proto žalobce v této souvislosti najal advokátní kancelář August & Debouzy. Z předloženého přehledu služeb ze dne 11. 12. 2009 je patrné, že tato advokátní kancelář spolupracovala na vyjednávání podmínek nového úvěru přímo v Praze, provedla revizi smlouvy, obchodních podmínek, připravila garance apod. Zatímco právní služby kanceláře Weinhold Legal považoval žalovaný za daňově účinné, služby kanceláře August & Debouzy nikoliv, a to přestože se část těchto služeb týkala stejného projektu a jejich existence byla jednoznačně prokázána.

Pro shora uvedené žalobce označil stanovení daně za použití pomůcek za nezákonné, neboť důkazní břemeno dle jeho mínění unesl a navíc chtěl předkládat další důkazy. Nadto žalovaný při stanovení pomůcek postupoval v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle které musí být základ daně stanoven na základě pomůcek dostatečně spolehlivě a co nejvíce se blížit realitě; konstrukce pomůcek by proto neměla trpět závažnými logickými defekty (žalobce v této souvislosti konkrétně odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142 a ze dne 13. 11. 2014, čj. 9 Afs 80/2013-58). Žalobce sice souhlasil se stanovením okruhu srovnatelných společností pomocí databáze AMADEUS, avšak neztotožnil se již s žalovaným uplatněnými zužujícími kritérii, kterými byl požadavek, aby společnosti byly vybírány z odvětví textilní výroby, a požadavek, aby mateřská společnost pocházela z Evropské unie, měla obrát alespoň 1 000 000 000 Kč a byla tudíž aktivní ve výrobě nebo obchodě.

Žalobce uvedl, že srovnatelné společnosti jsou primárně v oblasti automobilové výroby. Činnost žalobce nelze zaměňovat s běžným textilním průmyslem kvůli specifickým požadavkům na jeho výrobky. Uplatněním kritéria textilní výroby došlo ke značnému zúžení potenciálně srovnatelných společností, a to 429 oproti 1 032 potenciálně srovnatelným společnostem v automobilovém průmyslu. Požadavek, aby srovnatelný subjekt měl mateřskou společnost z Evropské unie s nejméně 51% podílem ve vztahu k tomuto subjektu, která má zároveň obrát více 1 000 000 000 Kč, fakticky znamená, že tato mateřská společnost musí být aktivní ve výrobě nebo obchodu. To však nekoresponduje převládající holdingové struktuře výrobních společností v oblasti automobilového průmyslu v Evropské unii. Výsledkem uplatnění uvedených kritérií bylo to, že žalovaný vycházel ze vzorku pouhých dvou společností; takový vzorek však nelze považovat za reprezentativní. Bez stanovení těchto kritérií by přitom počet odpovídajících společností vzrostl na 27; žalovaný proto při stanovení zužujících kritérií hrubě překročil meze správního uvážení.

Žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III.

Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 8/2014-174 se týkal zdaňovacího období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008, přičemž žalobce zcela vytrhává z kontextu v něm obsažený závěr, dle něhož není pochyb o tom, že poradenské služby byly v nějakém rozsahu poskytnuty a že žalovaný musí vyhodnotit všechny důkazní prostředky. Žalovaný naopak zdůraznil, že hodnocení veškerých důkazních prostředků v duchu poslední citovaného rozhodnutí provedl, přičemž v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

K námitce odepření práva vyvracet pochybnosti žalovaný uvedl, že žalobce věděl o přetrvávajících pochybnostech správce daně z výsledků kontrolních zjištění, tj. ode dne 14. 4. 2014. Přesto ve vyjádření k těmto zjištěním ze dne 2. 6. 2014 a vyjádření ke zprávě o daňové kontrole ze dne 12. 9. 2014 poukazoval na údajné neposkytnutí prostoru pro vyjádření, aniž by předkládal další důkazní prostředky. O pochybnostech správce daně musel žalobce vědět i vzhledem k probíhajícímu daňovému řízení ve vztahu ke zdaňovacímu období za 2. pololetí roku 2008. Žalobci byl následně poskytnut prostor k doložení dalších důkazních prostředků v odvolacím řízení, a to výzvou ze dne 4. 8. 2015. Žalobce na tuto výzvu ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2009 a 2010 reagoval předložením týchž důkazních prostředků, které předložil již v průběhu daňové kontroly. Žalovaný na shora uvedeném hodnocení těchto důkazních prostředků setrval.

K námitce, podle níž předložené důkazní prostředky prokazovaly rozsah a cenu poskytnutých služeb, žalovaný uvedl, že se správce daně podrobně zabýval přílohou č. 18 obsahující kalkulaci odměn zaměstnanců společnosti MTG. V této kalkulaci shledal nesrovnalosti (pozn.: ve vyjádření i odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně rozvedené), které jej vedly k závěru o jejím zpětném vyhotovení v dokazovacím řízení.

Ve vztahu k neuznání nákladů na právní služby advokátní kanceláře August & Debouzy žalovaný uvedl, že dle předložených důkazních prostředků tyto služby byly objednány společností MTG, která byla jejich příjemcem. Společnost MTG tyto služby žalobci pouze přefakturovala, přičemž vztah s příjmy žalobce nebyl prokázán. Dle názoru žalovaného „[ž]alobce neprokázal, že si právní služby objednal, neprokázal, čeho se

jednotlivé schůzky konkrétně týkaly, neprokázal způsob zadání práce a výstup, který byl pro něho učiněn.“ Z předložené dokumentace není zřejmé, jakých úvěrových smluv se poskytnuté služby týkaly či jaké konkrétní změny ve financování nastaly.

Předložené důkazní prostředky tedy s ohledem na svou neurčitost a neprovázanost nebyly schopny prokázat rozsah a cenu služeb poskytnutých společností MTG a žalovaný tudíž v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 8/2014-174 přistoupil k vyměření daně podle pomůcek. Žalobce sám připouští, že je výrobcem textilií pro interiéry dopravních prostředků, avšak označuje za nelogické omezení kritérií pouze na textilní výrobu. Správnost stanovených kritérií však byla potvrzena zejména tím, že na jejich základě byla v databázi AMADEUS vybrána též kontrolovaná společnost, tedy sám žalobce. Vybrané společnosti navíc dle obchodního rejstříku vyvíjí podobnou činnost jako žalobce. Relevantní byla též kritéria týkající se mateřské společnosti, neboť díky této strategii byly vybrány subjekty vykonávající stejné funkce jako mateřská společnost žalobce, tj. vedle funkce řídicí vykonává též samostatnou ekonomickou činnost na stejném trhu jako žalobce. Vybraný vzorek pak lze dle názoru žalovaného považovat za relevantní, neboť dle stanovených kritérií byl v databázi AMADEUS vybrán i sám žalobce. Vyšší počet subjektů ve srovnatelném vzorku nelze zajistit s ohledem na rozdílnost činností, které tyto subjekty vykonávají.

Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl a nepřiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrval na svém názoru, dle něhož žalovaný se s navrženými důkazními prostředky náležitě nevypořádal. Žalovaný vůbec nevyhodnotil důkazní prostředky prokazující poskytování služeb na denní bázi prostřednictvím telefonátů, e-mailů nebo schůzek; žalovaný v této souvislosti žádný důkaz neprovedl a požadavkům uvedeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 8/2014 174 proto nedostál.

Žalobce označil navržené výsledky svědků jako klíčové. Žalovaný však žádný z navržených výsledků neprovedl, čímž porušil povinnost zjistit co nejúplněji skutkový stav věci stanovenou v § 92 odst. 2 daňového řádu. Neprovedení dalších důkazních prostředků je též v rozporu se závěry Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2005, čj. 7 Afs 9/2003-94, č. 1080/2007 Sb. NSS (vzhledem k citaci části textu „tohoto rozhodnutí“ na straně 3 repliky je však patrné, že měl zřejmě na mysli rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, čj. 1 Afs 51/2004-75, č. 780/2006 Sb. NSS, neboť žalobcem citovaný rozsudek takovou pasáž neobsahuje; jedná se totiž o právní větu vytvořenou k posledně citovanému rozhodnutí).

Žalobce uvedl, že žalovaný hovoří o zpětném vypracování důkazu (kalkulací) pouze proto, aby jej nemusel hodnotit. Pro vyloučení pochybností o autentičnosti kalkulací žalobce předložil krajskému soudu originály faktur č. 1000014789 a č. 1000011286, včetně jejich příloh (odhadu/kalkulace stráveného času). Z popisu na těchto fakturách vyplývá, že byl fakturován čas zaměstnanců společnosti MTG strávený plněním úkolů pro žalobce. Žalovaný dle žalobce přehlížel přehled fakturovaných služeb záměrně, neboť v opačném případě by musel dle ustálené správní praxe respektovat systém řízení a způsob poskytování služeb v rámci nadnárodní skupiny podniků.

Žalobce dále zopakoval svou argumentaci týkající se nezákonnosti použití pomůcek. Žalobce dle svých slov v žalobě prokázal, že struktura holdingu, v němž má mateřská společnost obrat nad 1 000 000 000 Kč se v praxi nepoužívá. Toto kritérium nebylo relevantní

a omezilo vzorek potenciálně srovnatelných subjektů. Omezení výběru na výrobce v textilním průmyslu pak svědčí o tom, že žalovaný nemá představu o charakteru činnosti žalobce, což je nezbytný předpoklad pro správné stanovení pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, čj. 9 Afs 20/2015-49). Oblast automobilového průmyslu má přitom oproti textilní výrobě svá specifika. Výsledkem postupu žalovaného je tak vymezení nedostatečně reprezentativního vzorku pouhých dvou subjektů.

IV.

Právní posouzení krajského soudu

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Ve věci rozhodl bez jednání v souladu s § 51 s. ř. s.

Žaloba není důvodná.

IV.A K námitce odepření práva vyvracet pochybnosti správce daně

Krajský soud se nejprve zabýval námitkou, dle níž mělo být žalobci v daňovém řízení odepřeno jeho právo vyvracet pochybnosti správce daně ve smyslu § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu; tuto námitku shledal nedůvodnou.

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že správce daně výzvou ze dne 18. 11. 2013 vyzval žalobce k prokázání rozhodných skutečností. Mimo jiné žalobce vyzval k prokázání toho, že náklady na služby fakturované společností MTG představovaly náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Důvody svých pochybností v této souvislosti správce daně vyjádřil na stranách 5 a 6 této výzvy, přičemž k prokázání potřebných skutečností stanovil žalobci lhůtu 30 dní od jejího doručení. Žalobce na výzvu správce daně reagoval žádostí o prodloužení lhůty k odpovědi; této žádosti správce daně vyhověl rozhodnutím ze dne 6. 12. 2013 a lhůtu prodloužil do 13. 1. 2014. Žalobce následně zaslal správci daně v poslední den stanovené lhůty obsáhlé vyjádření včetně navržených důkazních prostředků obsažených na přiloženém CD. Přípisem ze dne 10. 4. 2014 správce daně seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, přičemž rozhodnutím ze stejného dne mu stanovil lhůtu pro vyjádření do 12. 5. 2014. Žalobce v této souvislosti opětovně požádal přípisem ze dne 14. 4. 2014 o prodloužení stanovené lhůty do 31. 5. 2014. Správce daně této žádosti opět vyhověl postupem dle § 36 odst. 3 daňového řádu, o čemž byl žalobce prostřednictvím svého zmocněnce telefonicky vyrozuměn dne 17. 4. 2014. Žalobce poté správci daně zaslal vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění datované dnem 2. 6. 2014.

Z uvedeného je zřejmé, že žalobce byl s pochybnostmi správce daně seznámen již 18. 11. 2013, přičemž byl k vyjádření a předložení relevantních důkazních prostředků opakovaně vyzván a opakovaně mu byla též prodloužena lhůta pro podání vyjádření. O tom, že pochybnosti správce daně odpověď žalobce ze dne 13. 1. 2014 nerozptýlila, byl žalobce vyrozuměn prostřednictvím výsledků kontrolních zjištění, přičemž i nadále měl žalobce možnost se k této skutečnosti vyjádřit a pochybnosti správce daně vyvracet, což ostatně také učinil.

Žalovaný pak správně podotkl, že tato možnost byla žalobci poskytnuta také v odvolacím řízení, v němž v rámci doplnění spisového materiálu správce daně znovu žalobce

vyzval k prokázání skutečností výzvou ze dne 18. 3. 2015, a to ve lhůtě patnácti dní. Žalobce na výzvu odpověděl podáním ze dne 20. 4. 2015 spolu s přílohami obsaženými v pořadači č. 3. Taktéž žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření v patnáctidenní lhůtě. Žalobce následně požádal o prodloužení stanovené lhůty žádostí ze dne 5. 8. 2015; žalovaný lhůtu rozhodnutím ze dne 11. 8. 2015 prodloužil do 5. 9. 2015. Žalobce možnosti podat vyjádření využil podáními ze dne 7. 9. 2015 a 8. 9. 2015.

Krajský soud proto v této souvislosti uzavírá, že žalobce měl dostatečný prostor k vyvracení pochybností správce daně, resp. žalovaného, a to jak v prvostupňovém řízení, tak i v řízení odvolacím, tedy po dobu takřka dvou let od chvíle, kdy byl k prokázání skutečností poprvé vyzván. Nadto správce daně i žalovaný vždy vyšli žalobci opakovaným prodloužováním lhůt pro vyjádření a případné předložení dalších důkazních prostředků vstříc. S přetrvávajícími pochybnostmi daňových orgánů byl přitom žalobce po celou tuto dobu dostatečným způsobem obeznámen. Námitka žalobce, dle které mu byla možnost vyvracet pochybnosti správce daně, je tudíž zcela lichá.

IV.B K námitkám týkajícím se údajně nesprávného hodnocení důkazních prostředků a neprovedení výslechů navrhovaných svědků

Krajský soud nejprve v obecné rovině poznamenává, že daňové řízení je postaveno na zásadě, dle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS; jakkoli se závěry v tomto rozhodnutí obsažené vztahují k někdejšímu zákonu o správě daní a poplatků, lze je nepochybně aplikovat i ve vztahu k aktuálnímu daňovému řádu).

V nyní projednávané věci správce daně své pochybnosti o správnosti žalobcových tvrzení kvalifikovaně vyjádřil již výzvou ze dne 18. 11. 2013 a naposledy též výzvou ze dne 18. 3. 2015, a to v reakci na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 8/2014-174 vydaný ve věci daně z příjmů žalobce za období 2. poloviny roku 2008. Na uvedené výzvy žalobce reagoval odpověďmi ze dne 13. 1. 2014 a 20. 4. 2015 spolu s předložením množství dokumentů členěných do jednotlivých příloh (důkazních prostředků). Žalovaný se jednotlivými námitkami a navrženými důkazními prostředky podrobně a srozumitelně zabýval na stranách 14 až 44 napadeného rozhodnutí.

Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, dle které žalovaný nesprávně odmítl předložené důkazní prostředky, neboť z nich není zřejmé, kým a kdy byly vypracovány, resp. není zřejmé, zda je skutečně vypracovala osoba, která je takto označena.

K tomu krajský soud nejprve poznamenává, že žalobce za sporné přílohy (důkazní prostředky) v souvislosti s uvedenou námitkou označil pouze příkladmo. Dle § 75 odst. 2 s. ř. s. je však krajský soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vázán toliko konkrétně v žalobě uplatněnými žalobními body. Není tedy úkolem krajského soudu za žalobce žalobní body či argumentaci domýšlet, resp. sám dovozovat, v případech kterých (žalobcem neoznačených) důkazních prostředků se měl žalovaný taktéž dopustit vytýkaného pochybení; opačný přístup byl by popřením dispoziční zásady, již je správní soudnictví ovládáno, jakož i rovnosti účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, čj. 7 Afs 216/2006-63).

Z tohoto důvodu se krajský soud zabýval důvodností uvedené námítky pouze ve vztahu k těm důkazním prostředkům, které žalobce výslovně označil v textu jím podané žaloby.

Jako důkazní prostředky, z nichž dle žalovaného neplyne, kým a kdy byly vypracovány, resp. z nichž dle žalovaného není zřejmé, zda je skutečně vypracovala osoba, která je takto žalobcem označená, uvedl žalobce přílohy č.:

- 10 (akční plán nových postupů při vypracování nabídkových kalkulací);
- 11 (e-mailová komunikace ohledně vypracování nabídkových kalkulací) a
- 16 (rozpočet žalobcova oddělení výzkum a vývoj vypracovaný zaměstnanci společnosti MTG na rok 2010)
za rok 2009 a přílohu č.
- 5 (metodika stanovení ceny jednotlivých fází a procesů výroby).
za rok 2010.

Z textu žaloby přitom neplyne, že by žalobce zpochybnil samo hodnocení uvedených důkazních prostředků provedené žalovaným (tj. že z nich není patrné, kdy a kým byly vypracovány, resp. zda je vypracovala takto označená osoba), nýbrž pouze konstatoval, že „[u] interních dokumentů v rámci obchodních korporací je běžné, že neobsahují osobu a datum zpracování.“ Takové žalobcovo konstatování však nemůže představovat důvod, pro který by snad napadené rozhodnutí žalovaného mělo trpět nezákonností. Jak bylo shora uvedeno důkazní břemeno tíží primárně daňový subjekt, tedy žalobce. Nejvyšší správní soud k tomu například v rozsudku ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 14/2011-97, konstatoval, že „je volba důkazních prostředků především na úvaze daňového subjektu“. Stejně tak je na úvaze daňového subjektu i to, jaké doklady si pro účely prokázání svých tvrzení ponechá. Za této situace nelze omlouvat neprůkaznost žalobcem předložených důkazních prostředků pouhým poukazem na údajnou praxi obchodních společností. Bylo na žalobci, aby pro účely daňového řízení zajistil takové důkazní prostředky, které z pohledu unesení důkazního břemene obstojí.

Nepřípadné je v dané souvislosti též žalobcovo konstatování, že primárním je „obsah důkazních prostředků, nikoli formální označení.“ Žalovaný totiž shledal z pohledu unesení žalobcova důkazního břemene nedostatečným právě obsah předložených důkazních prostředků (konkrétně dovodil jejich neprůkaznost v otázce doby jejich vzniku a osoby, která je zpracovala), nikoli snad jejich „formální označení“.

Neobstojí též námitka, dle níž se měl žalovaný žalobce v případě přetrvávajících pochybností „zeptat“. Jak již bylo shora uvedeno, žalobce byl správcem daně, resp. žalovaným opakovaně k prokázání rozhodných skutečností, resp. k vyjádření ke zjištěným

skutečností vyzván. Žalobce byl tudíž o přetrvávajících pochybnostech žalovaného dostatečně informován a bylo tedy na něm, aby tyto pochybnosti rozptýlil.

Nad rámec nezbytně nutného k tomu krajský soud dodává, že se s hodnocením shora uvedených důkazních prostředků, jak je provedl žalovaný, ztotožňuje. Pro stručnost postačí v této souvislosti na příslušné pasáže rozhodnutí žalovaného odkázat.

Krajský soud se dále zabýval námitkami, dle nichž žalovaný nesprávně odmítl některé důkazní prostředky pro jejich obecnost, aniž provedl navrhované výslechy svědků, přičemž předložené důkazy (zejména navržené výslechy svědků) rozsah poskytnutých služeb prokazovaly. Tyto námitky, které bylo nutno posuzovat společně, krajský soud shledal nedůvodnými.

Žalobce v žalobě opět specifikoval sporné přílohy (důkazní prostředky), k nimž žalovaný odmítl provést navrhovaný výslech svědka, pouze příkladným výčtem. Z důvodů shora uvedených se však krajský soud zabýval důvodností uvedené námitky pouze ve vztahu k těm důkazním prostředkům, které žalobce označil výslovně. Konkrétně se jedná přílohy č.:

- 1 (prezentace ze školení týkajícího se řešení problémů s kvalitou výrobků žalobce)
- 2 (prezentace ze školení týkajícího se řízení kvality);
- 3 (schůzka týkající se zhodnocení projektu Taffeta – tkanina pro stropy automobilů Opel – z pohledu kvality, a to především ve vztahu ke zkušenostem odběratele tohoto výrobku s jeho kvalitou);
- 4 (schůzka týkající se pořizovaného materiálu a jeho dopadů na kvalitu výrobků žalobce);
- 5 (akční plány zavedení výroby projektu Opel Taffeta a Skyline);
- 7 (aktualizace plánu na rozmístění strojů ve výrobní hale v závislosti na zavádění nové výroby);
- 8 (kontrolní plán pro zavádění nového informačního systému Oracle);
- 9 (zápis ze schůzky řídicího výboru ohledně přetrvávajících problémů s novým systémem a ohledně potřeby odstranění nedostatků);
- 10 (akční plán nových postupů při vypracování nabídkových kalkulací;
- 11 (e-mailová komunikace ohledně vypracování nabídkových kalkulací) a
- 12 (manuál pro tzv. product management system)
za rok 2009 a přílohy č.
- 7 (komunikace zástupců společnosti MTG ohledně auditu kvality výroby provedeného v závodu žalobce pro účely prezentace odběratelům) a
- 8 (dokument shrnující požadavky na kvalitu dodávaného materiálu pro rok 2010)
za rok 2010.

K tomu krajský soud nejprve uvádí, že z přehledu předložených důkazních prostředků, který je součástí žalobcem poskytnutých příloh, ani z konkrétních příloh samotných nevyplývá, že by žalobce v daňovém řízení navrhoval výslech svědků ve vztahu k přílohám č. 1, 8 a 10 za rok 2009. Již z tohoto důvodu námitka neprovedení výslechu svědků ve vztahu k těmto důkazním prostředkům důvodná není.

Krajský soud však této námitce nepřisvědčil ani ve vztahu k ostatním shora vyjmenovaným důkazním prostředkům, a to z důvodů dále vyložených.

Žalobce vyjádřil přesvědčení, že cena za jednotlivá plnění musí být v nyní projednávané věci stanovena na základě hodinové mzdy zaměstnanců společnosti MTG, včetně přímo přiřaditelných nákladů (cestovné, náklady třetích stran apod.) a doby, kterou při plnění úkolů pro žalobce strávili. Tento způsob výpočtu ceny jednotlivých služeb byl totiž obsažen ve smlouvách mezi žalobcem (tehdy vystupujícím pod firmou FEZKO THIERY, a. s.) a společností MTG, které jsou součástí správního spisu.

Nelze ovšem přehlédnout, že uvedené smlouvy byly uzavřeny až 30. 6. 2009, resp. 14. 12. 2010, s účinností do 31. 12. 2009, resp. 31. 12. 2010, ačkoli předmětem řízení v nyní projednávané věci je daň z příjmu za roky 2009 a 2010. První z uvedených smluv obsahovala prohlášení smluvních stran, že obdobné služby již jsou poskytovány od 1. 7. 2008, a to za stejných podmínek, v druhé smlouvě pak smluvní strany prohlásily, že obdobné služby byly poskytovány za stejných podmínek již od 1. 1. 2010. Obě smlouvy tak měly být dle své dikce aplikovány zpětně na 1. polovinu roku 2009 a takřka na celý rok 2010.

K otázce zpětné aplikace smlouvy ze dne 30. 6. 2009 Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 2 Afs 8/2014-174, uvedl, že „*zpětné tvrzení, že takto [pozn.: dle uvedené smlouvy] bylo postupováno i v rozhodném zdaňovacím období, jako základ pro uplatnění konkrétních výdajů neobstojí. Ostatně samotná existence smlouvy jako podkladu pro poskytování služeb bez doložení konkrétních výdajů spojených s konkrétním poskytnutím služeb obvykle nestačí. Takovým dokladem není ani existence faktur, ani samotné tvrzení daňového subjektu o poskytnutých poradenských službách; to vše totiž musí být provázáno s doklady či jinými důkazy prokazujícími přijetí konkrétních služeb*“ (důraz doplněn). V nyní posuzovaném případě lze bezezbytku aplikovat uvedený závěr na období 1. poloviny roku 2009, jakož i ve vztahu ke smlouvě ze dne 14. 12. 2010, neboť tato smlouva byla uzavřena takřka až na konci roku 2010 a k její zpětné aplikaci by tudíž mělo dojít takřka za celý uvedený rok.

Nejvyšší správní soud dále v posledně citovaném rozsudku dodal, že „*[b]ylo součástí důkazní povinnosti daňového subjektu, aby předložil důkazní prostředky konkrétně prokazující vynaložení nákladů na poradenské služby. Řádným doložením nákladů je třeba rozumět např. ve vztahu k tvrzenému školení uvedení termínu školení, jeho obsahu, okruhu účastníků nebo prezenční listiny, k tomu navázaných dokladů prokazujících odměnu konkrétního lektora včetně způsobu jejího určení, a nákladů spojených s jeho pobytem; pak by přicházelo v úvahu vyhodnocení jeho účelnosti ve vztahu k činnosti daňového subjektu.*“ Taktéž tento závěr je zcela aplikovatelný i v nyní projednávané věci.

Základem pro hodnocení daňové uznatelnosti konkrétního výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je tedy jednoznačná konkretizace vynaloženého výdaje na straně jedné a jeho spojení s přesně specifikovaným poskytnutím služby na straně druhé.

Žalobce v průběhu daňové kontroly předložil řadu faktur od mateřské společnosti MGT v celkové hodnotě 52 293 331,26 Kč za rok 2009 a 70 714 441,01 Kč za rok 2010. Z těchto faktur však nebylo pro jejich obecnost možné zjistit, jaké služby, kdy, kým a kde byly poskytnuty. Nebylo proto možno přiřadit konkrétní výdaj (cenu služby) ke konkrétní poskytnuté službě a v důsledku toho ani posoudit jeho pořaditelnost pod § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

K odpovědi na výzvu správce daně ze dne 18. 11. 2013 žalobce v této souvislosti předložil přehled měsíčních mzdových nákladů zaměstnanců společnosti MTG (přílohy A.2.2 a B.3.2 na přiloženém CD; tyto přílohy jsou obsahově totožné s přílohami č. 18 za rok 2009 a č. 9 za rok 2010 založenými v šanonu č. 3 správního spisu), kteří se měli na poskytování služeb žalobci podílet; zároveň zevrubně popsal způsob výpočtu odměn (tento popis učinil též obsahem přílohy č. 1 k žalobě).

Žalovaný uvedené důkazní prostředky hodnotil na stranách 24 až 26 a 36 až 38 napadeného rozhodnutí, přičemž v uvedených kalkulacích shledal zásadní nesrovnalosti. Tyto nesrovnalosti lze zjednodušeně shrnout tak, že nárůst odměn pracovníků společnosti MTG za 1. pololetí roku 2009 oproti 2. pololetí roku 2008 neodpovídal vývoji počtu těchto pracovníků, času, který měli plněním úkolů pro žalobce strávit, a snížení procenta přiřazených ostatních osobních nákladů, jež mělo vést naopak ke snížení odměny. Ve 2. pololetí roku 2009 došlo ke snížení odměny pracovníků Divize. Roční odměna zaměstnanců společnosti MTG byla přitom v tomto období vyčíslena v celých tisících (např. 135 000, 100 000, 70 000 atd.), ačkoli v 1. pololetí roku 2009 byla kromě dvou zaměstnanců vyčíslena na desetiny € (stejně jako v 2. pololetí roku 2008); tento způsob vyčíslení označil žalovaný za nevěrohodný. Žalovaný také shledal nesrovnalosti ve výpočtu nákladů, o něž byly odměny zaměstnanců společnosti MTG navýšeny, oproti žalobcem deklarovaným údajům. Obdobné rozpory byly zjištěny i ve zdaňovacím období roku 2010. Kalkulace za rok 2010 za služby divizního centra společnosti MTG, které byly na žalobce alokovány z 50 %, dle žalovaného neprokazuje, že zvolený alokační klíč odpovídal relativní výkonnosti žalobce oproti ostatním obchodním společnostem divize. Není účelné na tomto místě podrobně zdůvodněné výhrady žalovaného vůči předloženým kalkulacím rekapitulovat; pro stručnost proto krajský soud na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí odkazuje.

Pro uvedené žalovaný usoudil, že „*předložená kalkulace byla vypracována daňovým subjektem [žalobcem] zpětně až v dokazovacím řízení. Tzn., že předložená kalkulace nebyla podkladem pro částky fakturované MTG daňovému subjektu.*“ Jinými slovy žalovaný shledal předložený důkazní prostředek nevěrohodným a proto také nezpůsobilým prokázat v něm uvedené skutečnosti.

Z uvedeného plyne, že není pravda, že by se žalovaný k žalobcem předloženým kalkulacím odměn zaměstnanců společnosti MTG nevyjádřil; tím méně lze za důvodnou považovat námitku žalobce vznesenou v replice k vyjádření žalovaného, dle níž se žalovaný k tomuto důkaznímu prostředku nevyjádřil záměrně, aby se vyhnul vypořádání se závaznou správní praxí ve vztahu ke službám s nízkou přidanou hodnotou vyjádřenou v pokynu Generálního finančního ředitelství, č. D-10.

Žalobce shora uvedené pochybnosti žalovaného ve vztahu ke kalkulacím odměn zaměstnanců společnosti MTG v žalobě nikterak nevyvrátil, neboť pouze opětovně poukázal na popis výpočtu těchto odměn obsažený v jeho odpovědi na výzvu správce daně ze dne 18. 11. 2013 (viz též příloha č. 1 k žalobě).

Se shora popsáním hodnocením uvedených kalkulací se krajský soud ztotožnil. Z nastíněných úvah v žádném případě neplyne, že by odmítnutí tohoto důkazního prostředku bylo jakýmsi „záměrem“ žalovaného či dokonce projevem jeho svévole, jak žalobce *implicite* naznačuje. Správnému závěru žalovaného nasvědčuje navíc i skutečnost, že kalkulace obsažené v přílohách A.2.2 a B.3.2, resp. č. 18 za rok 2009 a č. 9 za rok 2010, spočívají v prosté tabulce vyčísľující údajné odměny jednotlivých zaměstnanců společnosti MTG –

představuje dokument, z něhož není zřejmé ani to, kým a kdy byl vyhotoven, natož jakým způsobem byly údaje v něm uvedené získány.

Originály dvou faktur, které žalobce učinil přílohou podané žaloby a jejichž kopie jsou obsaženy též ve správním spisu, v této souvislosti nemohou ničeho změnit, neboť samy o sobě dokládají toliko v nich uvedenou celkovou výši fakturovaných částek ze strany mateřské společnosti. Neosvětlují však způsob jejich výpočtu a přiřaditelnost konkrétních částek ke konkrétním žalobcem přijatým službám. Přílohou faktury č. 1000011286 je též dokument, který je obsažen v příloze A.2.2, resp. č. 18 za rok 2009, jenž žalovaný považoval – jak shora uvedeno – za nevěrohodný. Žalobce přitom pochybnost o věrohodnosti tohoto dokumentu nikterak nerozptýlil. Přílohou faktury č. 1000014789 je pak výpočet odměn za červenec roku 2009. Tato kalkulace přitom není součástí ani přílohy A.2.2, ani č. 18 za rok 2009 a krajský soud z poskytnutého spisového materiálu nezjistil, že by ji žalobce předložil již v průběhu správního řízení (za 2. pololetí roku 2009 žalobce předložil pouze souhrnnou kalkulaci za celé toto období); vzhledem k tomu, že tento dokument není obsažen ve správním spisu a žalobce jej nenavrhoval coby důkazní prostředek v řízení před soudem, krajský soud k němu nemohl přihlížet. V obecné rovině k tomu ovšem krajský soud poznamenává, že jakýkoli dokument stejného či obdobného charakteru jako kalkulace předložené žalobcem v průběhu daňového řízení a žalovaným označené za nevěrohodné (tj. dokument spočívající v prosté tabulce přehledu odměn, bez uvedení osoby, která jej vyhotovila, doby jejího vzniku a způsobu získání v něm uvedených údajů apod.) není způsobilý závěr o nevěrohodnosti původně předložených kalkulačních zprávek.

Lze proto uzavřít, že v řízení byl vyloučen samotný základ pro stanovení výše výdajů za služby poskytnuté žalobci společností MTG v 1. pololetí roku 2009 a téměř po celý rok 2010, tj. smlouvy mezi nimi uzavřené dne 30. 6. 2009, resp. 14. 12. 2010. Jediným obdobím, na něž by nebylo nutno smlouvu mezi žalobcem a jeho mateřskou společností aplikovat zpětně, je tedy 2. pololetí roku 2009 a zhruba polovina prosince 2010. Stále však platí, že shora uvedené kalkulace, které jsou fakticky jediným dokumentem směřujícím k prokázání konkrétní výše nákladů (ceny) za jednotlivé přijaté služby, nepředstavují věrohodný důkazní prostředek. Za této situace krajský soud přisvědčil závěru žalovaného, dle něhož žalobcem navržené výsledky svědků, jež směřují především k prokázání rozsahu jednotlivých služeb, nemohou cenu těchto služeb navázanou právě na uvedené dokumenty relevantním způsobem prokázat.

Žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 51/2004-75 (žalobcem chybně označený jako rozsudek čj. 7 Afs 9/2003-94) je v dané souvislosti nepřipadný. Dle právní věty k tomuto rozsudku platí, že „[j]e vadou řízení, odůvodnil-li správce daně závěr o vyloučení výdaje na zhotovení propagačního materiálu z daňově uznatelných výdajů tím, že daňový subjekt neprokázal existenci reklamních předmětů, a přitom neprovedl dokazování výsledkem svědků, jež daňový subjekt navrhl; to platí tím spíše v případě, že výsledek těchto svědků byl jediným důkazním prostředkem, jímž bylo možno existenci reklamních předmětů prokázat.“ Tento závěr je však aplikovatelný pouze za situace, kdy lze výsledek svědka považovat *a priori* za způsobilý k prokázání určité skutečnosti; tak tomu ovšem – jak bylo shora uvedeno – v nyní projednávané věci není. Není navíc možné bez dalšího konstatovat, že by v nynějším případě byl výsledek svědků jediným možným důkazním prostředkem k prokázání ceny poskytnutých služeb. Krajský soud znovu připomíná, že je pouze na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení předloží.

Stejně nepřipadný je též žalobcův odkaz na rozsudek čj. 1 Afs 103/2015-39, neboť v tehdy projednávané věci Nejvyšší správní soud vytkl žalovanému to, že daňový subjekt nevyzval k dodatečnému předložení dalších důkazních prostředků k prokázání jeho tvrzení; nikoli tedy neprovedení již navržených výsledků svědků. To ostatně vyplývá mimo jiné i z pasáže tohoto rozsudku citované v žalobě. V nyní projednávané věci byl žalobce k dalšímu dokazování, resp. odstranění pochybností vyzván opakovaně, a to již v průběhu původního řízení.

Krajský soud proto uzavírá, že žalovaný nepochybil, pokud výsledky svědků vztahující se ke shora uvedeným důkazním prostředkům neprovedl (nepostupoval tedy v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu), přičemž žalobce v této souvislosti své důkazní břemeno neunesl.

Otázka, zda služby ze strany společnosti MTG byly žalobci poskytovány průběžně, resp. na denní bázi, s níž se údajně žalovaný nevypořádal, není pro posouzení nynější věci nikterak významná, neboť žalobce nepochybnil, že k nějaké spolupráci mezi těmito subjekty docházelo, nýbrž to, jakým způsobem byla odměna za tyto služby vyčíslena. Absence přesně vyčíslených nákladů vztahujících se ke konkrétním službám totiž znemožňuje adekvátně posoudit podřaditelnost takových výdajů pod výdaje definované v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to například z pohledu přiměřenosti vynaložených nákladů ve vztahu k dosažení, zajištění a udržení příjmů, která je v dané souvislosti jedním z podstatných kritérií (srov. například usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS).

IV.C K námitkám týkajícím se neuznání nákladů na služby advokátní kanceláře August & Debouzy

Nedůvodnými shledal krajský soud též námitku, dle které žalovaný nesprávně vyhodnotil otázku daňové účinnosti nákladů na služby advokátní kanceláře August & Debouzy.

Žalobce předložil v této souvislosti coby důkazní prostředky dokument nadepsaný jako Záznam popisující profesionální služby poskytnuté společnosti Michel Thierry Group v období: duben až listopad 2009 (dále jen „memorandum“), fakturu s označením advokátní kanceláře August & Debouzy a dopis advokátní kanceláře August & Debouzy panu Chaussatovi (zaměstnanci společnosti MTG) ve francouzském jazyce, jehož byly zbylé dva dokumenty patrně přílohou.

Žalovaný k tomu v odůvodnění napadeného rozhodnutí mimo jiné uvedl, že z uvedených důkazních prostředků je patrné, že se jednalo o služby objednané společností MTG, která byla rovněž jejich příjemcem, přičemž žalobce „*neprokázal, že si právní služby objednal, neprokázal, čeho se jednotlivé schůzky konkrétně týkaly, neprokázal způsob zadání práce a výstup, který byl pro něj učiněn.*“ S tímto hodnocením se krajský soud ztotožnil.

Z textu (a koneckonců i názvu) samotného memoranda skutečně plyne, že příjemcem služeb měla být společnost MTG a nikoli sám žalobce. Faktura s označením advokátní kanceláře August & Debouzy je pak vystavena na společnost De Roskam B.V. sídlící v Nizozemí a není tedy vůbec zřejmé, jakým způsobem by mohla žalobcem tvrzenou daňovou účinnost nákladů na služby uvedené advokátní kanceláře prokazovat. Ačkoli pak z výčtu

poskytnutých služeb obsaženého v memorandu skutečně vyplývá, že některé z nich se týkaly činnosti žalobce, žalovaný správně poznamenal, že žalobce nikterak nedoložil, jaký byl jejich výstup (například v podobě skutečné změny splátkového kalendáře žalobce vůči bance Unicredit apod.). Krajský soud nepřisvědčil žalobcově argumentaci, dle které tento výstup prokazuje například smlouva ze dne 22. 9. 2009 mezi společností žalobcem (resp. Fezko Thierry, a. s.) a Unicredit Bank Czech Republic, a. s. Z textu uvedené smlouvy je patrné, že byla vyhotovena advokátní kanceláří Weinhold Legal, což ostatně žalobce sám připouští. Není přitom jakkoli patrné, jaký podíl na výsledné podobě této smlouvy měla mít činnost advokátní kanceláře August & Debouzy. Pouhý přehled údajně poskytnutých služeb obsažený v memorandu nelze v této souvislosti považovat bez dalšího za dostatečně průkazný.

Nelze zároveň přehlédnout skutečnost, že žalobce žádným způsobem nevyčíslil, jakou měrou se služby advokátní kanceláře August & Debouzy poskytnuté v souvislosti s žalobcovou činností podílely na jejich celkové ceně vyčíslené v memorandu na 282 829,49 €. Žalovaný na straně 28 napadeného rozhodnutí správně podotkl, že samotné tvrzení žalobce, dle něhož nebylo možno vyúčtované náklady na právní služby přímo přiřadit k němu či společnosti MTG, a proto byly tyto náklady rozúčtovány mezi tyto subjekty po 50 %, je v této souvislosti nedostatečné. Stále totiž platí, že pro posouzení možného podřazení nákladů pod § 24 odst. 1 zákona o daních příjmů je nezbytné jejich vyčíslení ve vztahu ke konkrétním službám.

IV.D K námitkám týkajícím se stanovení daně pomocí pomůcek

Pro shora uvedené krajský soud shledal nedůvodnou též žalobní námitku, dle níž v nyní projednávané věci nebyly splněny podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem k neunesení žalobcova důkazního břemene představovalo použití pomůcek jediný možný postup pro stanovení daně.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám týkajícím se údajně nesprávného stanovení použitých pomůcek, a to konkrétně pomůcky spočívající ve výpočtu přiměřených nákladů na poradenské služby poskytované mateřskou společností MTG na základě výběru srovnatelných daňových subjektů.

Krajský soud v této souvislosti připomíná, že správce daně, resp. žalovaný mají při výběru pomůcek zákonem omezenou míru volné úvahy. Nejvyšší správní soud k tomu například v rozsudku ze dne 13. 11. 2014, čj. 9 Afs 77/2013-67, či v žalobcem citovaném rozsudku z téhož dne čj. 9 Afs 80/2013-58 shodně konstatoval, že „[d]aňový řád v § 98 odst. 3 uvádí *demonstrativní výčet pomůcek*. Správci daně však není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku, existuje zde tak určitá míra správní úvahy správce daně. Lze však konstatovat, že daňový řád klade požadavek na výsledné stanovení daně dle pomůcek tak, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (viz [...] § 98 odst. 4 daňového řádu).“

V posledně citovaných rozsudcích Nejvyšší správní soud dále dovodil, že „[d]aňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně **hrubě vybočil z mezí správního uvážení**, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy **konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by**

na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje autoservis). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absencí“ (důraz doplněn).

Případný kasační zásah ze strany správního soudu tudíž v dané souvislosti přichází v úvahu pouze v případě hrubého vybočení z mezí správního uvážení, tedy jednoznačného excesu ze strany správního orgánu. Není tedy úkolem správních soudů korigovat volbu zvolených pomůcek například jen proto, že by snad pro stanovení daně mohly existovat pomůcky vhodnější nebo přesnější.

Žalovaný stanovil žalobcem rozporovanou pomůcku na základě výběru srovnatelných daňových subjektů, resp. jejich mateřských společností dle databáze AMADEUS. Výběr srovnatelných mateřských korporací omezil následujícími kritérii:

- Status obchodní korporace: aktivní;
- Region: Evropská unie;
- Základní kód odvětví NACE Rev. 2: 13 (textilní výroba);
- Výše obratu: minimálně 1 000 000 000 Kč za 4 poslední roky, které jsou k dispozici;
- Dceřiná obchodní korporace v České republice s obratem minimálně 1 000 000 000 Kč je mateřskou společností vlastněna alespoň z 51 %.

Ačkoli lze žalobci přisvědčit v tom, že jeho činnost by hypoteticky mohla být zařazena též do kategorie automobilového průmyslu, neboť jím vyráběné produkty slouží k výrobě interiérů automobilů, stále platí, že jde o produkty textilní. Textilní výroba označená kódem odvětví 13 klasifikace Eurostatu NACE Rev. 2 (dostupné na: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5902521/KS-RA-07-015-EN.PDF>) tedy zcela jistě nepředstavuje kategorii, z níž by bylo možno žalobce jednoduše a bez dalšího vyloučit, a to ani s přihlédnutím k žalobcem tvrzeným specifickým nárokům na jeho výrobky či povaze činnosti jeho odběratelů. Jde totiž o kategorii velmi širokou zahrnující například i výrobu netkaných textilií (kód 13.95) či ostatních technických a průmyslových tkanin (kód 13.96), popřípadě dalších tkanin, které nejsou jinde klasifikovány (kód 13.99). Nelze proto ze samotného zařazení činnosti žalobce do této kategorie dovozovat, že žalovaný nemá představu o žalobcově skutečné činnosti ve smyslu shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 20/2015-49. Nadto v tehdy posuzované věci správní orgány, ačkoli měly indicie o tom, že daňový subjekt provozoval mimo jiné též penzion, vyšly z předpokladu, že daňový subjekt penzion neprovozuje; jednalo se tedy o kvalitativně zcela odlišný případ než v nyní projednávané věci, v níž o tom, že žalobce je výrobcem textilií, není žádných pochyb.

Neobstojí ani žalobcova námitka, dle níž požadavek obratu mateřské společnosti (sídlicí v Evropské unii s majetkovým podílem v dceřiné společnosti nejméně 51 %) ve výši minimálně 1 000 000 000 Kč odporuje převládající (holdingové) struktuře v oblasti automobilového průmyslu v Evropské unii. Smyslem stanovených pomůcek je totiž co možná nejvěrněji reflektovat povahu daňového subjektu, jemuž je daň vyměřována. Klíčovým kritériem je tedy především povaha žalobce a společnosti MTG, resp. jejich vzájemný vztah; nikoli tedy povaha a vztahy jiných subjektů, jež žalobce považuje za relevantní. Žalobce přitom ani nezpochybnil, že by takto nastavené kritérium skutečné povaze žalobce samotného

a společnosti MTG a jejich vzájemnému poměru odporovalo. Kritérium výše obratu lze navíc považovat za relevantní především proto, že jeho smyslem je omezení srovnání na subjekty obdobné velikosti a hospodářské síly a tedy opět co možná nejvěrnější reflektování žalobcovy situace.

Žalobci lze přisvědčit potud, že výsledný vzorek subjektů odpovídajících zvoleným kritériím čítající dva subjekty je poměrně malý. Nelze pak samozřejmě zcela vyloučit, že takový vzorek může hypoteticky obsahovat i extrémní hodnoty ovlivňující výsledné posouzení věci. Žalovaný však tuto skutečnost dostatečně zohlednil tím, že při stanovení daně vycházel z údajů, které byly pro žalobce nejvýhodnější, tj. údajů společnosti Ideal Automotive Bor, s. r. o., u níž byla hodnota poměrového ukazatele nákladů fakturovaných od mateřské společnosti oproti celkovému obratu 0,004. Tým ukazatel měl u druhého subjektu, tedy společnosti Borges CS, s. r. o., hodnotu pouze 0,0009 (hodnota uplatněná žalobcem pak činila 0,0243). Pokud by tedy onu hypotetickou „extrémní“ hodnotu představovala pouze hodnota poměrového ukazatele u společnosti Ideal Automotive Bor (muselo by se tedy zjevně jednat o hodnotu extrémně vysokou), působila by taková skutečnost jedině v žalobcův prospěch. Pokud by tato hodnota byla extrémní naopak jen u společnosti Borges CS (tedy extrémně nízká), žalobce by se to nikterak nedotklo, neboť z této hodnoty žalovaný při stanovení daně nevycházel. Lze jen obtížně předpokládat, že by snad obě hodnoty poměrových ukazatelů měly být u obou vybraných subjektů „extrémně“ vychýleny v neprospěch žalobce, neboť hodnota poměrového ukazatele u společnosti Ideal Automotive Bor je pouze šestkrát nižší než hodnota uplatněná žalobcem; nejedná se tedy o odchylku nikterak dramatickou či na první pohled vyvolávající pochybnosti o správnosti použitých údajů. Nadto ani žalobce sám k tomu kromě obecně formulované obavy o možném zahrnutí extrémních hodnot nic konkrétního neuvádí. Námitka údajně nedostatečně reprezentativního vzorku vybraných srovnávaných subjektů je proto lichá.

Z uvedeného plyne, že úvaha žalovaného vedoucí ke stanovení žalobcem rozporované pomůcky je vystavěna na racionálním základu a netrpí jakýmkoli logickými deficity, natož deficity takové povahy, jež by bez dalšího vedly k nutnosti kasačního zásahu krajského soudu. O relevanci žalovaným zvolených kritérií pro výběr srovnatelných subjektů svědčí ostatně i skutečnost, že na jejich základě byl v databázi AMADEUS vybrán i sám žalobce spolu se společností MTG. Krajský soud proto neshledal, že by postup žalovaného představoval hrubé vybočení z mezí správního uvážení ve smyslu shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu.

V.

Závěr a náklady řízení

Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 31. srpna 2017

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sládková Blanka