



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a JUDr. Marie Trnkové 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 6. 11. 2015, čj. 37953/15/5200-11431-706012,

t a k t o :

- I.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 6. 11. 2015, čj. 37953/15/5200-11431-706012, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku **3 000 Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Ernst & Young, s. r. o.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Dne 29. 9. 2009 byla u žalobce, který je výrobcem textilií pro interiéry dopravních prostředků, zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 a ode dne 1. 1. 2008 do 30. 6. 2008. Protokolem ze dne 7. 12. 2009 byla

dále u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 13. 6. 2008 do 30. 6. 2008 a od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008.

Finanční úřad ve Strakoniciích (dále jen „správce daně“) doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 2. 2012 žalobci daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008 ve výši 18 773 966 Kč a současně mu předsal penále z této částky ve výši 938 699 Kč.

Dne 16. 8. 2012 správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým zvýšil daňovou povinnost žalobce za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 30. 6. 2008 o částku 86 310 Kč a předsal žalobci penále ve výši 17 262 Kč. Stejněho dne vydal správce daně dodatečný platební výměr, kterým zvýšil daňovou povinnost žalobce za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 na daň z příjmů právnických osob o částku 195 840 Kč a předsal žalobci penále ve výši 39 168 Kč.

Finanční ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „původní žalovaný“) odvolání proti uvedeným platebním výměrům zamítlo rozhodnutími ze dne 26. 9. 2012, čj. 4450/12-1200, čj. 4451/12-1200 a čj. 5699/12-1200, a napadené platební výměry potvrdilo.

Žalobu proti rozhodnutím původního žalovaného zamítl Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 4. 12. 2013, čj. 10 Af 595/2012-123.

Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 5. 2. 2015, čj. 2 Afs 8/2014-174, rozsudek krajského soudu zrušil v části, v níž krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí původního žalovaného ze dne 26. 9. 2012, čj. 4450/12-1200, které se vztahovalo ke zdaňovacímu období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008. Nejvyšší správní soud zrušil zároveň i posledně citované rozhodnutí původního žalovaného a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému, který se s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ke dni 1. 1. 2013 stal nástupcem finančních ředitelství v rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví.

Nejvyšší správní soud dovodil, že v průběhu daňového řízení nebyly v úplnosti vyhodnoceny důkazní prostředky vztahující se k nákladům za poradenské služby poskytované žalobci mateřskou společností MICHEL THIERRY GROUP SA (dále jen „MTG“); závěr správních orgánů o neprokázání těchto nákladů proto nebyl dostatečně podložen. Nejvyšší správní soud uvedl, že *„poradenské služby poskytované v rámci určité organizačně propojené struktury společností nemusí být součástí řídicí či organizační činnosti vycházející ze vztahů podřízenosti a nadřízenosti a že obecně není vyloučeno úplatné poskytování poradenské činnosti zahraniční mateřskou společností; v daném případě poskytování služeb navíc navazovalo na začlenění stěžovatele [žalobce] do struktury zahraniční společnosti.“*

Nejvyšší správní soud konstatoval, *„že daňový subjekt předložil v daňovém řízení velké množství důkazních prostředků, které mnohdy postrádaly konkrétní provázanost s fakturovanými náklady, a že některé doklady nebyly ukotveny v čase. Na druhé straně správce daně při vyslýchání svědků, kteří popisovali konkrétní formy poradenských služeb, se o časové ukotvení nezajímal. Svědci sice byli zaměstnanci daňového subjektu a byli vyslýcháni k jeho návrhu, nicméně je to správní orgán, který v zájmu úplného zjištění skutečného stavu věci vede výslech tak, aby bylo zjištěno vše, o čem mohl mít svědek vědomost či na čem byl účasten. Na druhé straně mezi doklady jsou i konkrétní účty k cestovním výdajům, které nepostrádají data ani osobní určení.“* Nejvyšší správní soud se proto

neztotožnil se závěrem správních orgánů potvrzeným krajským soudem, dle něhož se „žádný z předložených důkazních prostředků [...] nestal důkazem o vynaložených nákladech“.

Pro případ důkazní nouze žalobce Nejvyšší správní soud závěrem svého rozsudku připustil možnost stanovení daně pomocí pomůcek, kterými mohou být dle § 98 odst. 2 písm. a) až c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), též nezpochybněné důkazní prostředky, podaná vysvětlení a zjištění nákladů na poradenské služby u srovnatelných subjektů v obdobné situaci.

Podrobněji na tomto místě není zapotřebí závěry obsažené v odůvodnění citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu reprodukovat; krajský soud proto pro stručnost na text tohoto rozsudku (dostupného spolu s ostatními zde citovanými rozhodnutími Nejvyššího správního soudu na www.nssoud.cz) odkazuje.

Správce daně v dalším řízení následně vyzval žalobce výzvou ze dne 18. 3. 2015 k doložení důkazních prostředků prokazujících požadavky a potřeby vyjádřené žalobcem ve vztahu k poskytovateli služeb (společnosti MTG) a v jaké rozsahu a cenách byly fakturované služby skutečně provedeny. Správce daně žalobce též vyzval k přiřazení těchto důkazních prostředků k jednotlivým službám. Žalobce byl dále vyzván k identifikaci a doložení konkrétních služeb přijatých od francouzské advokátní kanceláře August & Debouzy a doložení přeúčtování nákladů vynaložených společností MTG na cestovní výdaje zaměstnanců skupinového a divizního centra, a to důkazními prostředky prokazujícími přímou souvislost s činností pro daňový subjekt. Žalobce spolu s odpovědí na tuto výzvu předložil nad rámec již v dosavadním řízení posuzovaných důkazů pouze měsíční mzdové náklady zaměstnanců společnost MTG (příloha č. 48).

Žalovaný ve věci rozhodl v záhlaví označeným rozhodnutím tak, že změnil dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 2. 2012 doměřenou daňovou ztrátu žalobce „z nižší o částku 18 773 966,- Kč na nižší o částku 15 936 722,- Kč“; současně snížil předepsané penále z 938 699 Kč na 796 836 Kč. Žalovaný se v obsáhlém odůvodnění svého rozhodnutí podrobně vypořádal s jednotlivými body žalobcova vyjádření. Dospěl přitom k závěru, dle něhož žalobce v případě většiny předložených důkazních prostředků (vyjma dokladů za ubytování) 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.“ Pro uvedené žalovaný přistoupil k vyměření daně pomocí pomůcek dle § 98 daňového řádu 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 7. 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 však koupila společnost MTG, která mu pomohla krizi překonat. Správce daně daňovou uznatelnost přijatých služeb od společnosti MTG zpochybnil v rámci daňové kontroly, přičemž z celkové částky 17 265 131 Kč

považoval za daňově uznatelný náklad 0 Kč. Žalovaný až po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu uznal méně než 17 % těchto nákladů (2 837 244 Kč) na základě pomůcek.

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 přitom 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 více než 400 dokumentů, které následně setřídil do popsanych a detailně vysvětlených 47 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 (např. přílohy č. 18, 19, 44 a 47) či proto, že není zřejmé, zda je skutečně vypracovala osoba, která je takto označena (např. přílohy č. 16, 26 a 27). U interních dokumentů v rámci obchodních korporací je přitom běžné, že neobsahují označení příslušné osoby ani datum zpracování. V případě pochybností měl žalovaný žalobce vyzvat. 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. 1, 6 až 10, 20 až 27, 31, 33 až 36, 40, 41 a 43 až 45). 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 přitom zdůvodnění, že svědek sice prokáže přijetí služeb, avšak nikoli jejich cenu nebo rozsah.

Předložené důkazy a zejména navržené výsledky svědků dle názoru žalobce rozsah poskytnutých služeb prokazovaly, neboť tento rozsah vychází z času, který zaměstnanci společnosti MTG trávili poskytováním služeb, jak plyne z přílohy č. 1 k žalobě, (pozn.: tato příloha je v podstatných rysech obsahově totožná s přílohou č. 48 obsaženou ve správním spisu); žalovaný se k tomuto určení rozsahu služeb nikterak nevyjádřil. 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.

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 byly 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

požadavků 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 dále namítl, že žalovaný stanovil vyšší penále v rozporu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS, neboť aplikoval § 37b odst. 1 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), umožňující uložení penále ve výši 5 % při snížení daňové ztráty, ačkoli úprava obsažená v § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu umožňuje v takovém případě uložení penále pouze ve výši 1 %.

Žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III.

Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně uvedl, že s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 8/2014-174 žalobce vyzval k doložení dalších důkazních prostředků; žalobce však vyjma přílohy č. 48 (měsíční mzdové náklady zaměstnanců společnosti MTG) žádné další důkazní prostředky nepředložil (převážná většina dokladů obsažených v přílohách č. 49 a 50 – souhrn cestovních nákladů panů Benoita Gourleta a Olivera Simona – totiž byla předložena již v průběhu daňové kontroly).

Žalovaný uvedl, že správce daně v průběhu daňové kontroly provedl výslechy několika svědků (zaměstnanců žalobce), avšak ty nebyly schopny rozsah služeb poskytovaných společností MTG osvědčit. Návrhy na výslech dalších svědků žalovaný odmítl také z toho důvodu, že žalobce tyto svědky blíže neidentifikoval (odkázal pouze na seznam zaměstnanců svých a společnosti MTG obsažený v přílohách A.2.31 a B.3.15 a čítající 73 osob).

Žalovaný uvedl, že v odvolacím řízení byla předložena příloha č. 48. Tuto přílohu žalovaný hodnotil na straně 28 svého rozhodnutí, přičemž dospěl k závěru, že fakturovaná odměna neodpovídá poskytnutým službám ve vazbě na konkrétní důkazní prostředek. U některých návrhů na výslech svědků nedoložil žádné konkrétní plnění, k němuž se měly vztahovat, popřípadě uvedl vazbu pouze k jednomu důkaznímu prostředku. Násobky odpracovaných hodin vypočtenou hodinovou odměnou přitom neodpovídají vyfakturovaným částkám; žalovaný je proto toho názoru, že předložená kalkulace byla žalobcem vypracována zpětně a účelově; nemohla být proto podkladem pro částky fakturované společností MTG. Nadto dle předložené kalkulace v 2. pololetí 2008 pro žalobce pracovalo 21 zaměstnanců společnosti MTG, avšak předložené důkazní prostředky tuto skutečnost nepotvrzují.

Předložené důkazní prostředky tedy s ohledem na svou neurčitost a neprovázanost nebyly schopny prokázat rozsah a cenu služeb poskytnutých společnostmi MTG a žalovaný tudíž v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 8/2014-174 přistoupil k vyměření daně pomocí 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.

K žalobní námitce týkající se výše uloženého penále žalovaný uvedl, že usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 210/2014-57 bylo vydáno až po žalobou napadeném rozhodnutí a nelze jej proto v nyní projednávané věci aplikovat.

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

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného označil navržené výsledky svědků jako klíčové. K tomu dále uvedl, že „*u navržených osob bylo vždy uvedeno jméno a příjmení. Dále bylo uvedeno, zda se jedná o zaměstnance Společnosti [žalobce] nebo MTG. Společnost dále uvedla, jakým způsobem se jednotliví svědci podíleli na poskytování služeb, jaké dokumenty vypracovali při poskytování služeb a co jejich výsledky prokáže.*“ Žalovaný se však o jejich výsledky ani nepokusil. 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 poslední citovanému rozhodnutí).

Žalobce uvedl, že žalovaný hovoří o zpětném vypracování důkazu (příloha č. 1 k žalobě, resp. příloha č. 48 obsažená ve správním spisu) pouze proto, aby jej nemusel hodnotit. Nepřesnosti v kalkulacích pak žalobce přičítá pouhému zaokrouhlení, neboť v předložené excelovské kalkulaci bylo nastaveno zobrazení hodinových sazeb a odpracovaných hodin bez desetinných míst. Pro samotnou kalkulaci však aplikace použila čísla včetně desetinných míst. 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 obrát 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.

Žalobce závěrem své repliky konstatoval, že Nejvyšší správní soud již otázku účinku usnesení rozšířeného senátu čj. 4 Afs 210/2014-57 řešil v rozsudku ze dne 10. 2. 2016, čj. 6 Afs 15/2015-31, v němž dospěl k závěru, že jeho závěry jsou aplikovatelné také v již probíhajících i budoucích případech, které mají skutkový základ v minulosti (tzv. incidentní retrospektiva).

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 je důvodná.

IV.A K námitkám týkajícím se údajně nesprávného hodnocení důkazních prostředků a neprovedení výsledků 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 výzvou ze dne 18. 3. 2015. Na tuto výzvu žalobce reagoval odpovědí ze dne 20. 4. 2015 spolu s předložením množství dokumentů členěných do jednotlivých příloh (důkazních prostředků). Žalovaný se jednotlivými body podané odpovědi podrobně a srozumitelně zabýval na stranách 9 až 37 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 případě 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, označil žalobce přílohy č.:

- 18 (plán odběrů jednotlivých zákazníků na rok 2009);
- 19 (vyčíslení potřeby nákupu materiálu a úspory na cenách vyjednaných zástupci společnosti MTG);
- 44 (formuláře pro sledování jednotlivých fází výrobku – změna produktového řízení) a
- 47 (sumarizace podmínek pro financování od jednotlivých bank).

Jako důkazní prostředky, z nichž dle žalovaného není zřejmé, zda je skutečně vypracovala osoba, která je takto žalobcem označená, označil žalobce přílohy č.:

- 16 (akční plán zvýšení efektivity zásobovacího procesu);
- 26 (předané informace o parametrech jednotlivých výrobků) a
- 27 (předané informace o parametrech jednotlivých výrobků).

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“. Žalobce byl k odstranění pochybností správcem daně řádně vyzván

výzvou ze dne 18. 3. 2015. Žalovaný následně přípisem ze dne 4. 8. 2015 žalobce seznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy jakož i s tím, jakým způsobem jednotlivé důkazní prostředky vyhodnotil. Týmž přípisem žalobce vyzval k případnému vyjádření a doplnění důkazních návrhů (žalobce na uvedenou výzvu reagoval vyjádřením ze dne 7. 9. 2015). 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 (analýza možností snížení počtu pracovníků);
- 6 až 9 (školení pro případy problémů ve výrobě, ve skladech, v expedici atd. způsobených očekávanými i neočekávanými vlivy);
- 10 (zavedení nových analytických nástrojů ke sledování klíčových ukazatelů zásobování);
- 20 (plán implementace nástroje QRQC pro sledování kvality výroby);
- 21 (technická specifikace stroje Bruckner při výrobě látky Uni Solo);
- 22 a 23 (výsledky testů výroby látky Uni Solo);
- 24 (test kvality jednotlivých druhů výrobků);
- 25 (zákaznické normy pro výrobky dodávané společností MTG);
- 26 a 27 (informace o parametrech jednotlivých výrobků);
- 31 (řešení problému s kvalitou výrobku Uni Solo Titan Schwarz);
- 33 a 34 (školení poskytnuté panem A. B. ke sledování kvality výroby);
- 35 a 36 (zápisy z telekonferencí ohledně nákupu materiálu, resp. změny jeho dodavatele);
- 40 (návrh rozpočtu jednotlivých oddělení);
- 41 (asistence s kalkulací cen výrobků);
- 43 (analýza, návrh a vypracování plánu umístění strojů ve výrobní hale);
- 44 (formuláře pro sledování jednotlivých fází výrobku – změna produktového řízení) a
- 45 (zápis z jednání ohledně převodu výroby vybraných produktů do závodu žalobce).

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. 10, 35 a 36 (nadto výslechy dvou svědků k přílohám č. 35 a 36 byly provedeny již v rámci daňové kontroly). 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 smlouvě mezi žalobcem (tehdy vystupujícím pod firmou FEZKO THIERY, a. s.) a společností MTG.

Nelze ovšem přehlédnout, že uvedená smlouva byla uzavřena až 30. 6. 2009, ačkoli předmětem řízení v nyní projednávané věci je daň z příjmu za 2. pololetí roku 2008. Přestože smlouva obsahovala prohlášení smluvních stran, že obdobné služby již jsou poskytovány od 1. 7. 2008, a to za stejných podmínek, Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku čj. 2 Afs 8/2014-174, uvedl, že „**zpětné tvrzení, že takto** [pozn.: dle této 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). Nejvyšší správní soud dále 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.“

Základem pro hodnocení daňové uznatelnosti konkrétního výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon 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 celkem 9 faktur od mateřské společnosti MGT v celkové hodnotě 17 265 131 Kč. 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 podřaditelnost pod § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

K odpovědi na výzvu správce daně ze dne 18. 3. 2015 dále žalobce v této souvislosti předložil přehled měsíčních mzdových nákladů zaměstnanců společnosti MTG (příloha č. 48), kteří se měli na poskytování služeb žalobci podílet. Žalovaný tento důkazní prostředek (obsahově shodný s přílohou č. 1 k žalobě) hodnotil na straně 28 napadeného rozhodnutí. Žalovaný poukázal na skutečnost, že v předložené kalkulaci byla hodinová mzda navýšena o ostatní náklady, které se pohybovaly kolem 62 %. Fakturovaná odměna tudíž neodpovídá poskytnutým službám ve vazbě na předložené důkazní prostředky. U některých zaměstnanců, jejichž odměna je v přehledu zahrnuta přitom žalovaný ani nedoložil žádné konkrétní plnění (službu) poskytnuté žalobci; ačkoli z předložené kalkulace vyplývá, že pro žalobce pracovalo celkem 21 zaměstnanců společnosti MTG, důkazní prostředky tuto skutečnost neprokazují.

V neposlední řadě žalovaný poukázal též na početní nesrovnalosti mezi vykázaným počtem odpracovaných hodin, hodinovou mzdou a výslednou měsíční odměnou v případě některých zaměstnanců společnosti MTG. Pro uvedené dospěl žalovaný k závěru, dle něhož se lze „domnívat, že předložená kalkulace byla vypracována daňovým subjektem [žalobcem] zpětně v dokazovacím řízení, proto předložená kalkulace nemohla být podkladem pro částky fakturované MTG daňovému subjektu.“ Jinými slovy žalovaný posoudil předložený důkazní prostředek jako nevěrohodný a proto také nezpůsobilý prokázat v něm uvedené skutečnosti.

Z uvedeného plyne, že není pravda, že by se žalovaný k důkaznímu prostředku obsaženému v příloze č. 48 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.

Se shora popsaným hodnocením uvedeného důkazního prostředku 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 *implicitě* naznačuje. Závěru žalovaného nasvědčuje navíc i skutečnost, že žalobce důkazní prostředek obsažený v příloze č. 48 předložil až v reakci na výzvu správce daně ze dne 18. 3. 2015 a nikoli již v původním daňovém řízení, a to i přesto, že mu pochybnosti správce daně, resp. žalovaného ve vztahu k neurčitosti předložených faktur byly nepochybně známy. Nadto příloha č. 48 – spočívající 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.

Neobstojí přitom námitka, dle níž jsou početní nesrovnalosti v uvedené příloze způsobeny prostým zobrazením zaokrouhlených údajů v aplikaci Excel, přičemž pro samotný výpočet byly použity údaje nezaokrouhlené, tj. včetně desetinných míst. Žalovaný měl k dispozici pouze žalobcem předloženou tištěnou verzi tohoto důkazního prostředku, z něhož vskutku nelze uvedené žalobcovo (ničím nedoložené) tvrzení nikterak dovodit.

Za situace, kdy byl vyloučen samotný základ pro stanovení výše výdajů za služby poskytnuté žalobci společností MTG v druhém pololetí roku 2008, tj. smlouva mezi nimi uzavřená dne 30. 6. 2009, přičemž příloha č. 48, která je fakticky jediným dokumentem směřujícím k prokázání konkrétní výše nákladů (ceny) za jednotlivé přijaté služby, nepředstavuje věrohodný důkazní prostředek, je tudíž patrné, že žalobcem navržené výsledky svědků, jež směřují především k prokázání rozsahu jednotlivých služeb, nemohou cenu těchto služeb navázanou právě na uvedené vyloučené 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 výslech 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, přičemž žalobce v této souvislosti své důkazní břemeno neunesl.

Absence přesně vyčíslených nákladů vztahujících se ke konkrétním službám přitom 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.B 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. Naopak je evidentní, že 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 absenci“ (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 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. Tých 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 jediné 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.

IV.C K námitce stanovení penále dle nesprávné právní úpravy

Důvodnou naopak krajský soud shledal žalobcovu námitku, dle níž žalovaný stanovil výši penále na základě nesprávné právní úpravy.

Z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že při stanovení penále, resp. změny penále stanoveného správcem daně dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 2. 2012, aplikoval § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků účinný pro zdaňovací období druhého pololetí roku 2008 [žalovaný chybně v napadeném rozhodnutí uvádí, že se jednalo o písmeno a) tohoto ustanovení], který při snižování daňové ztráty umožňoval stanovení penále ve výši 5 %. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu však ve shora citovaném usnesení čj. 4 Afs 210/2014-57 dovodil, že „[p]enále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě

daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.“ V případě stanovení penále je tedy nutno uplatnit pravidlo, dle něhož se při ukládání trestu retroaktivně použije nová právní úprava, je-li pro pachatele příznivější. Ustanovení § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu přitom umožňuje stanovit při snižování daňové ztráty penále pouze ve výši 1 %.

Ačkoli citované usnesení rozšířeného senátu bylo vydáno až po napadeném rozhodnutí žalovaného, neobstojí jeho argumentace, dle níž z tohoto důvodu nelze závěry rozšířeného senátu v tomto usnesení obsažené v nyní projednávané věci použít.

Sám rozšířený senát k intertemporálním účinkům své judikatury v usnesení ze dne 21.10.2008, čj. 8 As 47/2005-86, č. 2/2009 Sb. NSS, uvedl, že „[ú]kolem soudní judikatury je řešení konkrétních sporů; to je z povahy věci zaměřeno do minulosti a ke konkrétní kauze. Tento primární charakter rozhodovací činnosti soudů však doznává na úrovni vrcholných soudů proměny, a fortiori v rámci judikaturu sjednocujícího tělesa uvnitř vrcholného soudu. Zatímco požadavek zákonnosti rozhodovací činnosti směřuje k případné korekci rozhodnutí jednotlivé kauzy, zajištění jednoty rozhodující činnosti (obě § 12 odst. 1 s. ř. s.) je svojí povahou aktivitou zaměřenou spíše do budoucna. Činnost rozšířeného senátu se pak v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. zaměřuje především na druhý ze zmiňovaných úkolů Nejvyššího správního soudu: na do budoucna orientované sjednocování odlišných právních názorů.“ Na základě uvedeného pak rozšířený senát dovodil, že změna či zpřesnění judikatury nemá vliv na již pravomocně skončené případy, avšak správní soudy „mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních.“ Ostatně, jak žalobce správně uvedl, Nejvyšší správní soud takto v souvislosti s usnesením rozšířeného senátu čj. 4 Afs 210/2014-57 postupoval již ve shora citovaném rozsudku čj. 6 Afs 15/2015-31.

Pro uvedené, krajský soud shledal, že žalovaný skutečně pochybil, neboť při stanovení penále žalobci nezohlednil přijetí následné – pro žalobce příznivější – právní úpravy, čímž zatížil své rozhodnutí nezákonností.

V.

Závěr a náklady řízení

S ohledem na konstatovanou vadu napadeného rozhodnutí krajský soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán závazným právním názorem krajského soudu podle § 78 odst. 5 s. ř. s.

V dalším řízení žalovaný stanoví penále v souladu se závazným právním názorem krajského soudu a především se shora uvedeným závěrem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsaženým v usnesení čj. 4 Afs 210/2014-57.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný správní orgán, který neměl v soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Pokud jde o procesně úspěšného žalobce, v jeho případě jsou náklady řízení představovány zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 21. srpna 2017

Mgr. Helena Nutilová v. r
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava