



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **STOCK Plzeň-Božkov s.r.o.**, IČO 27904636
sídlem Palírenská 641/2, 326 00 Plzeň
zastoupený daňovým poradcem – společností Ernst & Young,
s.r.o.
sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2018, č.j. 20006/18/5200-11434-703000

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobci byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“), a podle § 147 a 143 odst. 1 a 3 daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

řádu doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši 16 532 090 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 3 306 418 Kč [rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 24. 5. 2016, č.j. 138056/16/4223-21792-400660, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 5. 2018, č.j. 20006/18/5200-11434-703000].

2. Žalobce, tradiční výrobce alkoholických nápojů, se v roce 2008 stal součástí Stock Spirits Group obchodované na londýnské burze.
3. V rámci daňové kontroly a v rámci odvolacího řízení byla prověřována daňová uznatelnost nákladů na přijaté služby v oblastech centrálního nákupu, pojištění, výrobního procesu, refinancování závazků a podpůrných služeb. Správce daně osvědčil jako daňově účinné náklady související s centrálním nákupem a pojištěním. Jako daňově účinné však nebyly uznány náklady v oblastech výrobního procesu, refinancování závazků a podpůrných služeb (zejména IT, marketingu, managementu a HR).
4. Mezi žalobcem a žalovaným je tak sporná daňová uznatelnost nákladů na přijaté služby v oblastech výrobního procesu ve výši 13 958 860,10 Kč (faktury č. 2011003, 2011008, 2011014 a 2011023), refinancování bankovního závazku ve výši 43 102 619,59 Kč (faktura č. 2011012) a podpůrných služeb ve výši 29 949 712,55 Kč (faktury č. 2011002, 2011005, 2011009 a 2011015).

Žaloba

5. V části *III.* žaloby [body 9 až 12] se žalobce vyjádřil ke sporné právní otázce.
6. Za spornou právní otázku žalobce považuje, zda správce daně postupoval v souladu se zákonem, když přes logické důvody pro přijetí služeb i předložené důkazní prostředky odmítl uznat náklady na vynaložené služby jako daňově účinné.
7. Žalobce současně potvrzuje, že některé důkazní prostředky poskytl v anglickém jazyce s českými vpisky, jak mu opakovaně vytýká správce daně. Tato forma překladu byla zvolena na základě dohody se správcem daně. Žalobce správce daně žádal, aby jej informoval, pokud jsou vpisky nedostatečné, jak prokazuje předložený vysvětlující dopis (příloha 22).
8. V části *IV.* žaloby [body 13 až 18] se žalobce vyjádřil k důkaznímu břemenu v daňovém řízení.
9. Žalobce poukázal na to, že v případě prokazování služeb je daňový subjekt povinen prokázat, že mu byly služby skutečně poskytnuty, služby sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, za služby bylo zaplaceno a také prokázat rozsah a obsah poskytovaných služeb. Uskutečňování poradenských a manažerských činností může být prokázáno rovněž hmatatelným výstupem či konkrétním výsledkem činnosti, např. revizí uzavřených smluv, výsledným hodnocením účetnictví, obchodní (emailovou) korespondencí či jinými obchodními dokumenty, záznamy z uskutečněných jednání, potvrzeními o uskutečňování cest (letenky, knihy jízd apod.) [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2011, č.j. 8 Afs 19/2010-125]. Současně žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č.j. 1 Afs 132/2008-82, a na nálezh Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08. Pokud tedy daňový subjekt prokáže, že část přijatých služeb byla skutečně poskytnuta, zaplacená a sloužila k dosažení, zajištění a udržení příjmů, musí správce daně tuto prokázanou část služeb považovat za daňově uznatelnou.

10. V části V. žaloby [body 19 až 48] žalobce uplatnil žalobní body vztahující se k službám souvisejícím s výrobním procesem (body 58 až 69 Napadeného rozhodnutí).
11. Žalobce v roce 2011 přijal faktury za služby v celkové částce 13 958 860,10 Kč související s poradenstvím týkajícím se výrobního procesu.
12. Podstata služeb spočívala v analyzování využití výrobních linek za účelem zlepšení efektivity závodu, value engineeringu (snížení hmotnosti lahve, snížení objemu alkoholu, prodloužení hrdla a zmenšení uzávěru, navržení nových kartonů), možnosti recyklování odpadu, podnětů k licencování dobře známých značek, vyhodnocování efektivity výroby, zásob, odpadového hospodářství – viz Smlouva o výrobně poradenských službách ze dne 11. 2. 2010 (příloha č. 1) a svědecké výpovědi I. C., M. G. a Ing. V. Š. (protokoly v příloze 2 a příloze 3).
13. Motivem, pro který žalobce chtěl zefektivnit výrobní proces, bylo přímé zvýšení zisku (a tedy základu daně) a současně možnost rozšířit výrobu o další produkty, které byly v portfoliu Stock Spirit Group a převzít výrobu některých výrobních závodů skupiny Stock. Skupina Stock Spirit Group totiž zvažovala uzavření některých výrobních závodů v jiných zemích. Převzetí výroby by vedlo k podstatnému zvýšení dosahovaných zdanitelných příjmů žalobce.
14. Služby poskytovala prostřednictvím svých zaměstnanců spřízněná Stock Spirit Group Services AG („SSG Services“). Zkušenosti a know-how v dané oblasti potvrdili zaměstnanci I. C. a M. G. a také zaměstnanci žalobce, kteří s nimi spolupracovali, v rámci svědeckých výpovědí.
15. Žalobce prokazoval skutečné poskytnutí služeb listinnými důkazy i svědeckými výpověďmi. V bodě 25 žaloby je citována část svědecké výpovědi Ing. V. Š. (výrobní manažer žalobce), v bodě 26 žaloby část svědecké výpovědi M. G. (měla na starosti hodnotové inženýrství) a v bodě 27 žaloby část svědecké výpovědi I. C. (vedl tým poskytující služby). Žalobce poskytl také desítky důkazních prostředků prokazujících, že služby byly skutečně poskytnuty ve zdaňovacím období roku 2011. V bodě 28 žaloby jsou uvedeny důkazní prostředky prokazující zvyšování efektivity zaběhlého a tradičního výrobního postupu (příloha 4), důkazní prostředky prokazující poskytnutí služeb v oblasti value engineeringu (příloha 5) a důkazní prostředky potvrzující přijetí služeb souvisejících s efektivností výroby, zásob a odpadového hospodářství (příloha 21). Výše uvedené jednoznačně prokazuje, že služby skutečně byly poskytnuty.
16. Výše odměny za přijaté služby byla sjednána v příloze č. 2 smlouvy, a to nejvýše 20 % z úspory výrobních nákladů dosažené v každém jednotlivém případě jako přímý důsledek poskytnutých služeb. Žalobce předložil přesnou kalkulaci dosažených úspor – viz Kalkulace dosažených úspor (příloha 6). Žalobce navázal odměnu na přesná kritéria, aby platil jen za výsledek – dosaženou úsporu ve třech klíčových oblastech: efektivnější využití materiálu (hodnotové plánování), snížení režijních nákladů a snížení přímých nákladů.
17. Výsledkem poskytnutých služeb bylo zvýšení efektivity výroby; výnosy žalobce se mezi roky 2011 a 2014 zvedly o více než 500 milionů korun – viz Analýza zisku (Příloha 7). Žalobce výsledky prokázal řadou důkazních prostředků: samotnými dosaženými úsporami, včetně přesné kalkulace, faktickým zvýšením efektivity linek díky práci týmu I. C., snížením nákladů v rámci hodnotového inženýrství při udržení kvality, faktickým převzetím výroby z Itálie bez negativních dopadů na zákazníky a zvýšením produkce.
18. Žalobce měl jednoznačný motiv pro získání uvedených služeb (zefektivnění linky a

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

dosažení úspor), najal si velmi kvalifikované odborníky (potvrzeno svědeckými výpověďmi), prokázal poskytnutí služeb (listinnými důkazními prostředky i svědeckými výpověďmi), zaplatil pouze za dosažené úspory (podloženo kalkulací) a jednoznačně demonstroval dopad na své výsledky. Žalobce tak jednoznačně unesl své důkazní břemeno a prokázal daňovou účinnost přijatých nákladů.

19. V bodě 37 žaloby žalobce namítá, že OFŘ v bodě 59 Napadeného rozhodnutí nezpochybňuje, že mezi lety 2010 až 2013 došlo k nárůstu výroby žalobce, ale zpochybňuje, že k nárůstu výroby došlo díky službám poskytnutým společností SSG Services. Závěr odvolacího orgánu, že k nárůstu výroby nedošlo díky službám poskytnutým společností SSG Services, je ovšem v rozporu s výpovědí Ing. V. Š., že I. C. a jeho tým „fabriku kompletně překopali“ a „V letech 2007 a 2008 jsme dělali kolem 25 milionů litrů lihovin, když nastoupilo SSG, to začalo stoupat a v roce 2013 a 2016 jsme se dostali skoro na 44 milionů litrů“.
20. V bodě 38 žaloby žalobce poukazuje na to, že OFŘ v bodě 60 Napadeného rozhodnutí uvedlo, že není patrná vazba mezi účetnictvím žalobce a poskytnutou kalkulací úspor. Vyhodnocení důkazního prostředku kalkulací úspor tak, že není prokázána jeho vazba na účetnictví, ovšem provedl poprvé až odvolací orgán. Odvolací orgán tedy prováděl v rámci odvolacího řízení dokazování a dle § 115 odst. 2 daňového řádu měl povinnost vyzvat žalobce, aby se k hodnocení důkazu (tedy chybějící vazbě mezi účetnictvím a kalkulací) vyjádřil.
21. V bodě 39 žaloby žalobce namítá, že OFŘ v bodě 60 Napadeného rozhodnutí dále uvedlo, že služby hodnotového plánování poskytované paní G. fakturovány za SSG Services dvakrát, a to v rámci služeb souvisejících s výrobním procesem a rovněž služeb nákupu. Tvrzení OFŘ, že žalobce k této výtce v rámci předchozího řízení uvedl pouze, že si je vědom toho, že hodnotové plánování může ovlivnit i levnější nákupy materiálů, není pravdivé a je účelově zkráceno. Žalobce v rámci předchozího podání uvedl, že primárním cílem hodnotového plánování není zajištění levnějších nákupů, ale snížení materiálové hodnoty vstupů při výrobě (například lehčí lahve, jiné složení, úspornější uzávěry). Hodnotové plánování mohlo sekundárně ovlivnit i levnější nákupy materiálů. Odměna vyplácená SSG Services však byla po zohlednění těchto faktorů na úrovni tržního odstupu. Pokud OFŘ udělalo závěr, že odměna za poskytnuté služby byla v rozporu s § 23 odst. 7 ZDP, potom mělo povinnost uvést, jaká cena tržnímu odstupu odpovídá, a ne pouze označit služby za neprokázané. Závěr, že náklady na hodnotové inženýrství nelze uznat jako daňové, protože se překrývají s činností nákupu, je zcela nedůvodný.
22. V bodě 40 žaloby žalobce poukazuje na to, že OFŘ v bodě 62 Napadeného rozhodnutí u služeb recyklování odpadu a licencování uzavřelo, že z důkazních prostředků není zřejmé, že se projektů zúčastnila společnost SSG Services a zda bylo v této oblasti dosaženo nějakých úspor. Z předložených důkazních prostředků je však zřejmé, že se jednotlivých porad účastnili zaměstnanci společnosti SSG Services I. C. a M. G.. Dále projekty obsahují cíle projektů a jednotlivé práce, které byly v rámci projektů provedeny pro zefektivnění výroby včetně odhadované roční úspory. Zapojení společnosti SSG Services, včetně konkrétního popisu projektů, kterých se poradci účastnili, je z poskytnutých důkazních prostředků zcela zřejmé.
23. V bodech 41 až 44 žaloby žalobce namítá, že OFŘ v bodě 65 Napadeného rozhodnutí uvádí, že svědek I. C. při výslechu neuvedl konkrétní programy, změny, projekty, práce nebo doporučení, které vyplývaly z poskytnutých služeb, či při kterých projektech

asistovali. I. C. však v rámci svědecké výpovědi uvedl řadu změn, projektů a doporučení, například: „Uvedu typický příklad této problematiky – viněty na lince pracovaly rychlostí 12 000 lahví za hodinu, přičemž navrhovaná rychlost byla 14 000 lahví za hodinu a nyní pracuje v rychlosti 18,5 tisíce lahví za hodinu. Měl jsem zkušenosti s tímto strojním vybavením, před tím, než jsem pracoval ve skupině Stock, byl jsem globálním ředitelem pro otázky balení u skupiny DIAGEO, největšího světového výrobce.“ nebo „Kromě toho, co již bylo k této problematice řečeno v předchozích odpovědích, jsem se podílel na úpravách linek tím způsobem, že jsem zavedl nová technická řešení, které zrychlila proces manipulace s lahvemi. To je pouze jeden z mnoha příkladů, kdy jsem se podílel na úpravě linek.“ OFŘ k výpovědi svědka I. C. „Sledoval obsazenost linek pracovními silami a podílel se na snižování počtu pracovních sil“ uvedl, že k těmto tvrzením v oblasti služeb nebyly předloženy žádné důkazní prostředky. Svědek Ing. V. Š. ovšem v rámci výpovědi potvrdil, že zvýšením efektivity docházelo ke snižování personálu na výrobních linkách: „Abych řekl konkrétně, že se zvýšily výkony na linkách, musí to být souběžně s kvalitou, a nikdy se nezvyšovalo tak, aby bylo číslo, ale vždy musela být i ta kvalita. Já bych řekl jeden příklad, jako globál, tam ze začátku bylo 28 lidí a teď se tam pohybuje 14. Je to dané tak, že se uspořádaly dva stroje, co dříve nešlo. Takže tou analýzou se ta efektivita zvyšovala.“ Samotné posouzení svědecké výpovědi jako tvrzení, pro které nebyly předloženy důkazní prostředky, je nezákonné. Svědecká výpověď není tvrzení, ale důkazní prostředek sám o sobě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č.j. 2 Afs 93/2007-85). OFŘ dále v případě výsledku I. C. upozorňuje, že ze svědecké výpovědi ani z tvrzení pana C. zřejmé, že úspor bylo dosaženo právě výhradně činností poradenských služeb v oblasti výroby. Žalobce ovšem nikdy netvrdil, že úspor bylo dosaženo pouze poradenskou činností. Odměna za služby je stanovena jako 20 % z dosažené úspory, nikoliv 100 %.

24. V bodě 45 žaloby žalobce poukazuje na to, že OFŘ v bodě 44 Napadeného rozhodnutí vybírá části svědecké výpovědi Ing. V. Š., aby mohlo zpochybnit přijaté služby. Například uvádí, že tato výpověď zpochybňuje činnost pana C. ve prospěch žalobce v roce 2011, když svědek uvedl, že hlavní změny měl zavést již před rokem 2011. To, že hlavní změny byly provedeny před rokem 2011, ovšem neznamená, že v roce 2011 změny neproběhly. Například M. G. v rámci svědecké výpovědi specificky mluvila o projektech roku 2011: Na otázku „Jakou konkrétní činnost jste prováděli pro STOCK Plzeň-Božkov s.r.o. („Společnost“) v roce 2011?“ svědek odpověděl: „Provedli jsme analýzy výrobních zařízení a výrobních procesů. Účastnili jsme se schůzek s lokálními zaměstnanci Společnosti, na kterých jsme prezentovali a diskutovali naše návrhy a navrhovaná implementační opatření vycházející z našich analýz. Nakonec jsme dohlíželi na implementaci opatření v součinnosti s českými týmy. Osobně jsem vedla hodnotové inženýrství od samého počátku (2008) do současnosti.“
25. V bodech 46 až 48 žaloby žalobce uvádí, že OFŘ v bodě 69 Napadeného rozhodnutí v rámci několika řádků odmítá veškeré listinné důkazní prostředky s tvrzením, že přínos řady z nich nebyl zjištělný (není zřejmé kterých) a není zřejmá časová náročnost jejich vypracování, případně není zřejmé, kým byly vypracovány. Odvolací orgán ovšem má postupovat dle § 8 odst. 1 daňového řádu, nikoliv důkazy paušálně odmítat. V rámci daňové kontroly žalobce předložil maximum důkazů, že služba byla poskytnuta a že byla poskytnuta právě v takovém rozsahu. Paušální odmítnutí takových důkazních prostředků (listinných důkazů) znemožňuje prokázání jakékoliv služby z minulosti a je nezákonné. Správce daně v rozporu se skutkovým stavem zpochybňuje jakékoliv předložené důkazní prostředky a pokouší se jakýmkoliv možným způsobem zpochybnit podmínky daňové účinnosti vynaložených nákladů.

26. V části VI. žaloby [body 49 až 80] žalobce uplatnil žalobní body vztahující se k refinancování svých závazků (body 76 až 85 Napadeného rozhodnutí).
27. Žalobce v roce 2011 přijal faktury za služby v celkové částce 43 102 619,59 Kč v souvislosti s refinancováním bankovního závazku vůči ABN Amro. Refinancování úvěru bylo ve výši EUR 115 000 000 a EUR 80 000 000, tj. v celkovém objemu 5 miliard korun. Tyto služby byly žalobci přefakturovány mateřskou společností Spirits Group Luxembourg Holdings S.a.r.l. („SSG Luxembourg“).
28. Žalobce dlouhodobě čerpal úvěr od ABN Amro (později Royal Bank of Scotland) k zajištění své provozní činnosti. Úvěr byl čerpán v rámci úvěrového rámce sjednaného skupinou Stock Spirits Group. Čerpání úvěru bylo navázáno na dodržování stanovených hospodářských ukazatelů (tzv. „kovenanty“). Pokud by žalobce porušil kovenanty, musel by okamžitě splatit celou hodnotu úvěru (a došlo by k zesplatnění celého úvěrového rámce skupiny Stock). Žalobce by v okamžiku zesplatnění celého úvěru nebyl schopen tento závazek splnit a byl by povinen vyhlásit úpadek.
29. V roce 2010 a 2011 opakovaně došlo k porušení kovenantů. Žalobce byl proto nucen pokusit se nahradit úvěr od ABN Amro jiným financováním. Kvůli porušení kovenantů žalobcem se musel refinancovat celý úvěrový rámec skupiny Stock. Proto byly služby poskytnuty externími poradci centrálně na úrovni skupiny Stock – Stock Spirits Group Limited („SSG Limited“) a SSG Luxembourg.
30. SSG Luxembourg a SSG Limited nakoupily služby asistence při jednáních s ABN Amro včetně ukončení financování a asistence při sjednání zajištění nového financování. Náklady byly rozděleny mezi jednotlivé společnosti skupiny Stock, které čerpaly úvěry a byly tedy konečnými spotřebiteli přijatých služeb, dle objemu čerpaných prostředků.
31. Z poskytnutých důkazních prostředků je zřejmé, že skutečným dodavatelem byly externí poradenské společnosti, které poskytly služby společností SSG Luxembourg a SSG Limited, a společnost SSG Luxembourg tyto služby následně pouze přefakturovala jednotlivým společnostem dle čerpaných úvěrů.
32. Tvzení OFŘ, že nebyly předloženy žádné důkazní prostředky svědčící (i) o faktickém poskytnutí fakturovaných služeb externími dodavateli ani (ii) v jaké výši jednotlivé výrobní společnosti čerpaly úvěr, není pravdivé. Žalobce poskytl přesnou informaci o výši, v jaké jednotlivé společnosti čerpaly úvěr – viz Alokace na jednotlivé společnosti čerpající úvěry dle objemu čerpaných prostředků (příloha 13). Dle rozsahu čerpání půjček byly rozdělovány služby externích poradců při zajištění refinancování. Žalobce také prokázal skutečné poskytnutí služeb, a to především samotným refinancováním závazku, které by nemohlo proběhnout, pokud by ho nevyjednali a nezajistili subdodavatelé. Zapojení externích poradců potvrdila také svědecká výpověď Ing. P. M. a stanovisko finančního ředitele skupiny H. E. k refinancování. Žalobce skutečné poskytnutí služeb dokládal také zápisem ze schůze valné hromady a věstníkem manažerské schůze Stock Spirits Group Luxembourg Holdings s.a.r.l. Žalobce poskytl správci daně také řadu důkazních prostředků, které konkretizovaly služby poskytnuté externími poradci. Refinancování bylo provedeno v rámci interně označeného projektu Bullet a souvisejících projektů Salute a Cherry.
33. Správce daně nepochybně, že došlo k refinancování a že refinancování sloužilo k zajištění, udržení a dosažení zdanitelných příjmů. Odmítá však uznat veškeré náklady na služby vynaložené žalobcem k zajištění financování. Takový postup je nezákonný, a to

zejména v situaci, kdy faktury od externích poradenských společností skutečně obsahují popisy služeb týkajících se refinancování a správce daně měl povinnost uznat tyto faktury (poměrnou část připadající na žalobce).

34. V části VII. žaloby [body 81 až 98] žalobce uplatnil žalobní body vztahující se k podpůrným službám (body 70 až 75 Napadeného rozhodnutí).
35. Žalobce v roce 2011 přijal faktury za podpůrné služby od společnosti SSG Limited v celkové částce 29 949 712,55 Kč.
36. Společnost SSG Limited poskytovala služby jednotlivým závodům ve skupině Stock v oblastech, kde je dokázalo využít více společností ze skupiny a kde poskytování služeb dávalo ekonomický smysl z důvodu využití zkušeností, sdílení znalostí a koncentrace na využití silných stránek jednotlivých závodů. Po začlenění do skupiny Stock začal žalobce vyrábět více než 40 různých produktů pod značkami z celého portfolia skupiny Stock a dodávat je do řady evropských zemí. S evropským marketingem a propagací ve více zemích asistuje žalobci centrální marketingové oddělení, které má nadnárodní zkušenosti a ví, které značky mohou fungovat na kterých trzích a jaká je optimální forma propagace. SSG Limited poskytovala služby v oblastech IT, HR, manažerských služeb poskytovaných CEO, poradenství, právního poradenství, řízení financí, prodeje a marketingu a související administrativy.
37. V rámci daňového přiznání žalobce vyloučil na řádku 40 jako daňově neuznatelný náklad částku 2 177 881,20 Kč, která představovala náklady akcionáře Oaktree Capital. OFŘ vyloučení nákladů zpochybnilo v rámci odvolacího řízení. Vyhodnocení důkazních prostředků, na základě kterých OFŘ uzavřelo, že částka nebyla vyloučena na řádku 40, bylo provedeno poprvé až v rámci odvolacího řízení. Odvolací orgán tedy prováděl v rámci odvolacího řízení dokazování a dle § 115 odst. 2 daňového řádu měl povinnost vyzvat žalobce, aby se k hodnocení důkazu (tedy vyloučení nákladů na řádku 40 daňového přiznání) vyjádřil.
38. Služby byly fakturovány na základě mzdových nákladů jednotlivých pracovníků. Žalobce tedy hradil pouze náklady, které byly skutečně vynaloženy při poskytování služeb. Tito pracovníci pracovali pro více společností ve skupině Stock. K alokaci jejich celkových pracovních nákladů mezi jednotlivé entity byla proto použita metoda nepřímé alokace – viz Přehled (alokace) přijatých služeb v roce 2011 (příloha 18) a Detailní přehled náplně práce u pracovníků poskytujících jednotlivé služby (příloha 21).
39. Z alokace přijatých služeb vyplývá, v jaké oblasti byly služby poskytovány (první řádek alokace, například IT Manager, HR Director, Group Sales&Marketing Director), které osoby poskytovaly služby (druhý řádek alokace, například A. J., B. H., Ch. H.), jaké byly celkové náklady SSG Limited (řádek SSGLH Invoice Total), kolik z celkových nákladů SSG Limited se přefakturovalo na jednotlivé společnosti (například v oblasti financí se celková částka přefakturovala: 20 % v rámci manažerských služeb, 50 % v rámci ostatní přefakturace a 30 % se vůbec nepřefakturovalo a zůstalo na úrovni SSG Limited) a v tabulkách níže pak jakým poměrem se náklady alokovaly mezi jednotlivé výrobní závody (45 % připadalo na největší polský závod, 30 % na český závod – žalobce a 25 % na italský závod). Na straně dvě je shrnut mechanismus fakturace, tzn. částka za jednotlivé čtvrtletní faktury a následné vyrovnání na konci roku, aby byla fakturována pouze alokovaná suma. Samotnou fakturaci žalobce dokládal v samostatném přehledu fakturace (příloha 19).
40. Žalobce prokazoval skutečné poskytnutí služeb řadou listinných důkazů a svědeckými

výpověďmi. V bodě 88 žaloby jsou citovány části svědecké výpovědi H. E. a Ing. P. M.. V bodě 90 žaloby je podán přehled listinných důkazů (především emailové korespondence) v označení, jaké tyto důkazní prostředky měly v rámci odvolání (příloha 20). Žalobce poskytl správci daně detailní přehled fakturovaných služeb (Příloha 18). Správce daně však zhodnotil důkazní prostředek jako neprůkazný vzhledem k tomu, že některé činnosti neobsahují jména osob, které poskytovaly služby. OFŘ dále uvádí, že žalobce nespécifikoval, jakým způsobem byl stanoven alokační klíč mezi jednotlivými výrobními závody. Oba výše uvedené důvody pro odmítnutí důkazního prostředku uvedlo OFŘ poprvé až v rámci odvolání. Odvolací orgán tedy prováděl v rámci odvolacího řízení dokazování a dle § 115 odst. 2 daňového řádu měl povinnost vyzvat žalobce, aby se k hodnocení důkazu vyjádřil. Žalobce s ohledem na výše uvedené doplňuje, že alokační klíč byl zvolen dle velikosti výrobních závodů (největší polský závod 45 %, český závod 30 %, italský závod 25 %). Žalobce by tato dodatečná vysvětlení poskytl během daňového řízení, pokud by věděl, že je správce daně bude zpochybňovat.

41. OFŘ také odmítlo veškeré listinné důkazní prostředky předložené žalobcem (především korespondenci, zápisy z jednání a zpracované studie). Pausální odmítnutí důkazních prostředků žalobce považuje za nezákonné. V případě nepřímé alokace nákladů, kterou specificky připouští OECD (bod 7.23 a bod 8.19 Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2001) žalobce důkazními prostředky prokazoval primárně, že služby byly skutečně poskytnuty a demonstruje rozsah. Samotný rozsah ale vyplývá také z toho, že na poskytované služby jsou v rámci SSG Limited přiděleny určité osoby. Tyto osoby pak nedělají nic jiného, že poskytují služby v uvedených oblastech. Pokud se pak fakturují jejich náklady, není důvod předpokládat, že náklady jsou daňově neúčinné.
42. Správce daně provedl výslech finančního kontrolora skupiny H. E., který prokázal, že úkolem vyjmenovaných pracovníků bylo poskytovat služby pro společnosti ze skupiny Stock, včetně žalobce. Svědek mimo jiné ve své výpovědi uvedl, že se podílel na výběru auditorů a daňových poradců a odpovídal za vyjednávání auditorských sazeb a sazeb za speciální služby auditorského a daňového poradenství. Správce daně zpochybnil poskytnutí těchto služeb svědkem vzhledem k faktu, že nedošlo ke změně poskytovatele auditních služeb od roku 2007. Žalobce však důkazním prostředkem Zápis z manažerské schůze prokázal, že docházelo ke každoročnímu schvalování statutárního auditora a každoročně proto byla řešena otázka, zda auditor nemá být vyměněn. Odmítnutí svědecké výpovědi Odvolacím finančním ředitelstvím je s ohledem na výše uvedené nezákonné.
43. OFŘ také vyhodnotilo výslech svědka Ing. P. M. v rozporu s jeho skutečným zněním a nevzalo v potaz komentáře žalobce uvedené ve Vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Při hodnocení odpovědi u oblasti právních služeb správce daně značně zjednodušil odpověď svědka, který detailně popsal strukturu a formu poskytování právních služeb. Správce daně se přitom omezil na pouhé konstatování, že fakt, že žalobce neměl vlastní právní oddělení, neprokazuje obsah a rozsah poskytnutých služeb. Svědek přitom konkrétně označil právní poradce ze skupiny, kteří žalobci poskytovali právní rámec v záležitostech obecného chodu žalobce a například v oblasti smluvního práva se vyjadřovali k výši pokut. Výpověď svědka tak potvrdila již poskytnuté důkazní prostředky a správci daně uvedla jednotlivé důkazní prostředky do souvislosti, například odkaz na právní poradce ze skupiny v alokační tabulce. Při komplexním zhodnocení důkazních prostředků tak žalobce považuje přijetí právních služeb od SSG LH za prokázané. Svědek vyjádřil, že firemní agendu v oblasti financí řídil

on sám, uvádí zde příklad dozoru nad firemním účetnictvím. Ve své výpovědi však dále pokračuje a uvádí, že controllingové oddělení žalobce úzce spolupracovalo s tím ze skupiny. Z povahy controllingových služeb vyplývá, že musejí být poskytovány kontinuálně, svědek se proto v rámci své výpovědi vyjádřil k rozsahu a obsahu přijatých služeb z oblasti financí, což je v rozporu s tím, jak výpověď hodnotil správce daně. U oblasti HR, ke které svědek vypovídal, správce daně nepochybně poskytnutí služeb jako takových, ale v návaznosti na svědkovu výpověď zpochybňuje jejich časové ukotvení v roce 2011. Ing. P. M. konkrétně popsal agendu personálního ředitele B. H., kterou vykonával pro žalobce. Svědek se dále vyjádřil, že si myslí, že ředitel na personální strategii začal pracovat v roce 2010 a ta se spustila v roce 2011. Služby personálního ředitele byly žalobci poskytovány kontinuálně a i ze svědecké výpovědi je evidentní, že přinejmenším část služeb souvisejících se spuštěním nové personální strategie B. H. se vázala k roku 2011.

44. Žalobce tedy prokázal důvody pro poskytování služeb, prokázal, že služby byly skutečně poskytnuty, a svědek Ing. P. M. současně potvrdil výsledky dosažené přijetím. Paušální odmítnutí důkazních prostředků v rozporu se skutečnostmi ve spise, které provedl správce daně, je v takové situaci nezákonné.
45. V dalším soud odkazuje na úplné znění žaloby.

Vyjádření žalovaného k žalobě

46. Ve vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, neboť žalobní námitky jsou obdobné s námitkami uplatněnými v odvolání proti rozhodnutí správce daně.
47. K žalobní námitce ve věci *unesení důkazního břemene* žalovaný v bodech [8] až [12] vyjádření k žalobě uvedl, že pro daňové řízení je rozhodující vždy faktická stránka věci, proto jakékoliv doklady lze akceptovat jen tehdy, je-li nesporné, že plnění bylo uskutečněno tak, jak je v těchto dokladech deklarováno, tj. deklarovaným dodavatelem, v rozsahu a za cenu uvedenou na předmětných dodavatelských fakturách. Ze zákonné důkazní povinnosti žalobce vyplývá, že by si měl ve svém zájmu zajistit důkazy, kterými je schopen prokázat svá tvrzení v souladu s doklady (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, sp. zn. 2 Afs 11/2013).
48. V případě žalobce správci daně vznikly vážné a důvodné pochyby o souladu předložených dokladů se skutečností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu (viz odst. 10 a 12 napadeného rozhodnutí). K prokázání souladu dokladů ve věci předmětných nákladů se skutečností byl žalobce vyzván výzvou ze dne 16. 10. 2014 a s jednotlivými pochybnostmi správce daně byl žalobce následně seznámen v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 6. 3. 2015. Následně bylo na žalobci, aby prokázal, že k realizaci předmětných služeb skutečně došlo tak, jak bylo deklarováno, a že předmětné náklady byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Toto však žalobce neprokázal, své důkazní břemeno tak neunesl a deklarované náklady nemohly být správcem dane akceptovány jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
49. Otázkou unesení důkazního břemene žalobce se žalovaný důkladně zabýval v napadeném rozhodnutí, a to nejprve ve vztahu ke všem sporným nákladům v odst. 48 až 57 a následně jednotlivě ve vztahu k poradenským službám pro výrobu v odst. 58 až 69 a ve vztahu k podpurným službám a přefakturaci nákladů souvisejících s refinancováním závazků v odst. 70 až 85. Žalovaný zde hodnotil důkazy řádně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Žalobce svůj závěr o unesení důkazního břemene opírá zejména o jednotlivé svědecké výpovědi. Dle názoru žalovaného

je však již ze samotných citací těchto výpovědí evidentní, že tyto jsou z velké části značně nekonkrétní a o samotném obsahu a rozsahu předmětných plnění nevypovídající. Nejsou tudíž způsobilé osvědčit, že předložené doklady odpovídají skutečnosti. Žalobce předložil řadu listinných důkazních prostředků. Samotné množství důkazních prostředků ovšem neprokazuje soulad stavu formálního se skutečností a o unesení důkazního břemene nic nesvědčí. Na základě předložených listinných důkazních prostředků žalobce své důkazní břemeno unést nemohl, neboť tyto nebyly způsobilé osvědčit obsah a rozsah poskytovaných služeb.

50. K žalobní námitce ve věci *důkazních prostředků v anglickém jazyce* žalovaný v bodě [14] vyjádření k žalobě uvedl, že na str. 10 zprávy o daňové kontrole je uvedeno, že žalobce předložil veškeré důkazní prostředky v anglickém jazyce bez českého překladu, ačkoliv byl správcem daně již ve výzvě doručené dne 4. 11. 2014 upozorněn na § 76 daňového řádu, dle kterého písemnosti vyhotovené v jiném než českém jazyce musí být správci daně předloženy současně v překladu do jazyka českého. Správce daně tedy nesouhlasil s tím, aby žalobce předkládal důkazní prostředky výhradně v originálním znění. S tímto nesouhlasil ani žalovaný, přesto však žalobce v rámci odvolacího řízení k podáním ze dne 10. 11. 2017 přiložil přílohy převážně v anglickém jazyce bez jejich překladu do češtiny. Žalobce tedy svou povinnost předložit důkazní prostředky přeložené z originálního znění do českého jazyka neplnil, správce daně i žalovaný se však přesto těmito důkazními prostředky zabývali a hodnotili je v rámci hodnocení důkazů.
51. K žalobní námitce ve věci *absence výzvy dle § 115 daňového řádu* žalovaný v bodech [15] až [18] vyjádření k žalobě uvedl, že písemností ze dne 26. 10. 2017 žalobce před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a vyzval jej k uplatnění práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem. Žalovaný zdůrazňuje, že žalobcem namítané důkazní prostředky byly předloženy v rámci řízení před správcem daně I. stupně, nikoliv v rámci odvolacího řízení, a dokazování provedl již správce daně I. stupně, nikoliv odvolací orgán. Žalovaný tedy na základě nich hodnocené důkazy do uvedeného seznámení ze dne 26. 10. 2017 řádně nezahrnul. Žalovaný nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně I. stupně, neboť shodně uzavřel, že žalobce v případě sporných nákladů neunesl své důkazní břemeno a neprokázal splnění podmínek ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Z tohoto důvodu tedy nebyly v namítané části dány podmínky pro postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný podotýká, že skutečnost, že ve svém rozhodnutí nepoužívá totožná slova či celé pasáže jako správce daně I. stupně, neznamená, že správce daně některé důkazy nehodnotil či že žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přezkoumává rozhodnutí správce daně I. stupně, doplňuje jeho právní argumentaci a také reaguje na námitky odvolatele uvedené v jeho odvolání a ve vyjádření k písemnosti ze dne 26. 10. 2017; je tedy logické, že jeho rozhodnutí není zcela totožné s rozhodnutím správce daně I. stupně. Precizace a rozvedení právní argumentace správce daně I. stupně v rámci napadeného rozhodnutí nezakládá povinnost žalovaného s tímto žalobce seznamovat před vydáním rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2018, sp. zn. 31 Af 71/2016).
52. K žalobní námitce ve věci *ustanovení § 23 odst. 7 ZDP* žalovaný v bodech [20] a [21] vyjádření k žalobě uvedl, že DPPO byla žalobci doměřena z důvodu neprokázání splnění podmínek ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, nikoliv na základě § 23 odst. 7 tohoto zákona. Toto ustanovení bylo v napadeném rozhodnutí (odst. 45 a 57) zmíněno pouze v kontextu posouzení žalobce a jeho dodavatelů jakožto spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm.

b) bod 3 ZDP. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2010, sp. zn. 2 Afs 180/2006, bylo konstatováno, že u spojených osob lze předpokládat zvýšenou míru nebezpečí, že uvedené osoby budou jednat nejrůznějším způsobem ve shodě tak, aby optimalizovaly svoji daňovou zátěž vytvářením umělých skutkových okolností, které by jinak, šlo-li by o subjekty navzájem neprovázané, nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální. Žalovaný tedy nedospěl k závěru, že se v případě žalobce liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V návaznosti na to tedy žalovaný nebyl povinen v napadeném rozhodnutí uvádět rozdíl cen mezi spojenými a nespojenými osobami.

53. K žalobní námitce ve věci *povahy svědecké výpovědi* žalovaný v bodě [23] vyjádření k žalobě uvedl, že namítaná pasáž, uvedená v odst. 65 napadeného rozhodnutí, je následujícího znění: „Svědék tedy posuzoval otázku využitelnosti kapacity všech výrobních podniků a rozhodoval o tom, jaké výrobky mají být vyráběny v konkrétním podniku, ale *na plánování běžné denní produkce ani na vyhodnocování plánu výroby se nepodílel. Sledoval obsazenost linek pracovními silami a podílel se na snižování počtu pracovních sil*. K těmto tvrzeným oblastem služeb nebyly předloženy žádné důkazní prostředky.“ Není zde tedy uvedeno, že by žalovaný nepokládal svědeckou výpověď za důkazní prostředek. Je zde konstatováno, že nebyly předloženy žádné důkazní prostředky. Toto tvrzení žalovaného evidentně směřuje na listinné důkazní prostředky, které se předkládají, nikoliv na výslech svědka, který se nepředkládá, nýbrž navrhuje či provádí.
54. K žalobní námitce ve věci *paušálního odmítnutí důkazních prostředků* žalovaný v bodě [24] vyjádření k žalobě uvedl, že skutečnost, že v napadeném rozhodnutí jmenovitě neuvedl všechny listinné důkazní prostředky předložené žalobcem a jednotlivě neuvedl, že na základě předložení tohoto důkazního prostředku nebyl prokázán obsah a rozsah deklarovaných služeb, nesvědčí nic o porušení zásady volného hodnocení důkazů. Je zcela v souladu s touto zásadou, pokud se v případě totožného hodnocení určitého souboru důkazů žalovaný vyjádří souhrnně. Takovýto způsob vyjádření napomáhá přehlednosti a srozumitelnosti rozhodnutí a nezpůsobuje porušení právních předpisů.

Replika

55. Ohledně repliky, již se žalobce dne 19. 9. 2018 vyjádřil k vyjádření žalovaného, se odkazuje na podání začleněné na č.l. 42 až 45 soudního spisu.

Posouzení věci krajským soudem

56. Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání.
57. Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
58. Žaloba není důvodná.
59. Mezi účastníky soudního řízení je spor především o to, zda žalobce unesl své důkazní břemeno a prokázal oprávněnost uplatnění zpochybněných nákladů jakožto daňově účinných ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
60. Mezi účastníky soudního řízení zůstaly sporné výdaje ve výši 13 958 860,10 Kč za poradenské služby pro výrobu, vyúčtované žalobci společností Stock Spirits Group Services AG (dále jen „*společnost SSG Services*“ nebo „*SSG Services*“), a výdaje ve výši 29 949 712,55 Kč za podpůrné služby poskytnuté v oblasti IT, HR, manažerských služeb,

právní poradenství, řízení financí, prodeje a marketingu a související administrativy a výdaje ve výši 43 102 619,59 Kč za služby poskytnuté externími poradci v souvislosti s refinancováním bankovního závazku žalobce, vyúčtované (přeúčtované) žalobci společností Stock Spirits Group Luxembourg Holdings s.a.r.l. (dále jen „společnost SSG Luxembourg“ nebo „SSG Luxembourg“).

61. Žalovaný se uznatelností výdajů zabýval ve vztahu ke všem sporným výdajům zejména v bodech 48 až 57, ve vztahu k výdajům za poradenské služby pro výrobu zejména v bodech 58 až 69 a ve vztahu k výdajům za podpůrné služby a výdajům za služby v souvislosti s refinancováním bankovního závazku žalobce zejména v bodech 70 až 85 napadeného rozhodnutí.
62. Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP *Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*
63. Nejvyšší správní soud se prokazováním výdajů (nákladů) ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP opakovaně zabýval: „*Základní podmínkou daňové uplatnitelnosti výdaje je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník.*“ (rozsudek ze dne 10. 2. 2005, č.j. 2 Afs 90/2014-70, publ. pod č. 794/2006 Sb. NSS), „*Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.*“ (rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72), „*Daňově uznatelnými budou tyto výdaje [= výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb.] jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů.*“ (rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č.j. 9 Afs 30/2007-73), „*Vzniknou-li správci daně pochyby o faktickém uskutečnění plnění ovlivňujícího základ daně a daň, je ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků součástí důkazního břemene daňového subjektu i povinnost prokázat uskutečnění tohoto plnění (obchodního případu, vynaloženého nákladu) nejen po formální stránce daňovým dokladem (fakturou, výdajovým pokladním dokladem), ale také po stránce faktické, tj. povinnost prokázat, že se plnění skutečně realizovalo.*“ (rozsudek ze dne 24. 4. 2008, č.j. 7 Afs 18/2008-48), „*Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, nemohou zhojit předchozí nedostatky. Správce daně má totiž právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností. Daňový subjekt jistě může činit nesporným, že určité zboží nebo služby pořídil. Tato skutečnost ovšem sama o sobě nevede k uznatelnosti jím uplatněného výdaje. Musí totiž prokázat, že vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně určitě tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením k nesprávnosti účetních dokladů. I v situaci, kdy je samotné porřízení zboží nebo služeb daňovým subjektem nepochybné, pak správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemusí výdaj uznat.*“ (rozsudek ze dne 28. 12. 2011,

č.j. 8 Afs 39/2011-109), „Každý daňový subjekt (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“ (rozsudek ze dne 25. 7. 2013, č.j. 2 Afs 11/2013-37) a „Daňově neúčinnými výdaji jsou např. výdaje (náklady), které nesplňují podmínky stanovené § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, byť je daňový subjekt prohlásil za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. O daňově uznatelný výdaj se dle § 24 odst. 1 cit. zákona jedná pouze tehdy, jsou-li kumulativně splněny tyto čtyři podmínky [...]: - výdaj byl skutečně vynaložen, - výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, - výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, - zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj.“ (rozsudek ze dne 19. 11. 2020, č.j. 10 Afs 79/2020-32).

64. V bodě 45 napadeného rozhodnutí odvolací orgán uvedl, že dodavatelé zde ověřovaných služeb a odvolatel jsou součástí jedné skupiny (skupiny Stock) a jsou ovládáni finální ovládající osobou, kterou je Oaktree Capital Management Ltd.; jedná se tedy o osoby spojené podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 3 ZDP. Z těchto důvodů odvolací orgán při posuzování předmětných transakcí přihlédl také k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2010, č.j. 2 Afs 180/2006-75: „Personální propojení mezi určitými osobami samo o sobě nemá zpravidla bez dalšího daňové následky (vyjma zákonem výslovně regulovaných specifických situací, zejména těch, na něž dopadá § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), může však signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že uvedené osoby budou jednat nejrozumnějším způsobem ve shodě tak, aby optimalizovaly svoji daňovou zátěž vytvářením umělých skutkových okolností, které by jinak, šlo-li by o subjekty navzájem nepochybně, nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální.“
65. K unesení důkazního břemene se žalovaný celkově vyjádřil zejména v bodech 38 až 40 napadeného rozhodnutí a v bodech 10 až 12 vyjádření k žalobě. K otázce důkazního břemene a jeho rozvržení se zdejší soud s využitím závěrů soudní praxe a odborné literatury souhrnně vyslovil například v rozsudku ze dne 8. 6. 2016, č.j. 30Af 16/2015-98.
66. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
67. K této zásadě zaujal Nejvyšší správní soud tento názor: „Zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (nyní: v § 8 odst. 1 daňového řádu), nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplýnout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů.“ (rozsudek ze dne 28. 7. 2008, č.j. 5 Afs 5/2008-75, publ. pod č. 1702/2008 Sb.).
68. V bodě 44 napadeného rozhodnutí odvolací orgán vhodně poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu k hodnocení výpovědí svědků: „Takto nekonkrétní svědeckou výpověď nelze považovat za důkaz o tom, že výdaj v deklarované výši v souvislosti s tímto obchodním případem skutečně byl vynaložen. S ohledem na objem a cenu tvrzeného obchodu lze předpokládat vědomost daňového subjektu i svědka, který se měl na prodeji a nákupu podílet o době a místě předání zboží, o jeho dopravě a i o předání a převzetí značné finanční částky v hotovosti.“ (rozsudek ze dne 17. 1. 2008, č.j. 2 Afs 93/2007-85) a „Svědecká výpověď, jako

jeden z možných a zásadních důkazů nejen v daňovém řízení, je důkazním prostředkem, osvědčujícím průběh a stav rozhodných okolností „očíma svědka“. To znamená, že relevantními skutečnostmi ze svědeckých výpovědí jsou jen a pouze takové skutečnosti osvědčující zjišťovanou realitu, kterou tito svědci vnímali bezprostředně svými smysly, tedy to, co sami viděli, sami slyšeli, cítili, či sami konali. K ostatním skutečnostem jako jsou domněnky svědka, zprostředkovaná zjištění, zprávy z doslechu, byť by i byly obsahem protokolu o svědecké výpovědi, nelze při hodnocení váhy tohoto důkazu přiblížit a nelze jim přikládat důkazní sílu. Nemohou totiž bezprostředně prokázat zkoumaný/prokazovaný děj. [...] Předmětem dokazování v daňovém řízení nebylo získat „nějakou pravděpodobnost“ o tom, zda se možná nějaká dodávka od deklarovaného dodavatele uskutečnila, či mohla uskutečnit, ale bylo jeho smyslem a cílem jednoznačně prokázat, zda k této dodávce došlo, či nikoliv.“ (rozsudek ze dne 23. 12. 2011, č.j. 7 Afs 82/2011-137).

69. K již řečenému soud zdůrazňuje, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Z dikce „*prokazuje skutečnosti*“ plyne, že tu významnou roli hrají procesní instituty „povinnost tvrzení“ a „povinnost důkazní“. Povinnost tvrzení znamená povinnost daňového subjektu tvrdit rozhodné skutečnosti. Povinnost důkazní znamená povinnost daňového subjektu předložit nebo alespoň označit důkazní prostředky k prokázání tvrzených skutečností. Důkazní povinnost se vztahuje k určité tvrzené skutečnosti. Bez tvrzení určitých skutečností si lze jen obtížně představit důkazní povinnost. I když je zde úzká souvislost mezi povinností tvrzení a povinností důkazní, lze říci, že povinnost tvrzení je primární a povinnost důkazní sekundární. V souvislosti s dokazováním je na místě ještě připomenout ust. § 92 odst. 6 věty první daňového řádu, podle něhož navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Navrhuje-li daňový subjekt výslech svědka, je povinen tohoto svědka označit stejně jako sdělit, co vlastně provedením svědecké výpovědi sleduje. Na základě těchto skutečností je správce daně oprávněn zvážit, zda k výslechu přistoupí.
70. Daňový subjekt je tudíž povinen příslušné skutečnosti tvrdit dostatečně konkrétně a k jejich prokázání předložit nebo alespoň označit důkazní prostředky.
71. V bodě 46 napadeného rozhodnutí odvolací orgán správně vyzdvihl, že Nejvyšší správní soud poukázal na skutečnost, že kvantita dokladů ještě nenahrazuje jejich kvalitu: „*Důkazní břemeno stěžovatel nemůže unést bez dalšího tím, že správci daně předloží množství různých listin, z převážné části nesouvisejících s požadavkem správce daně. Stěžovatel poukazuje na to, „že netvrdil, že oněch 109 listů dokumentů představuje požadovanou smlouvu se zákazníkem; uvedl zmíněné přílohy pro ilustraci, že správci daně předkládal množství dokumentů v kopiích, které musí být součástí daňového spisu.“ Tímto svým počínáním, tedy množstvím předložených dokladů, avšak bez věcné relevance k požadavku správce daně, nemohl k unesení důkazního břemene ohledně prokázání svých tvrzení přispět. Jinými slovy, jejich kvantita nemohla nahradit jejich kvalitu.“ (rozsudek ze dne 18. 8. 2017, č.j. 5 Afs 184/2016-20).*
72. Podle § 116 odst. 2 daňového řádu *V odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být*

vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

73. K tomu odborná literatura podotýká: „Z odůvodnění rozhodnutí o odvolání by mělo být patrné, proč nebyly některé odvolací důvody akceptovány, jak bylo rozuměno důvodům, které naopak akceptovány byly, čímž by měla být zajištěna případná přezkoumatelnost rozhodnutí o odvolání jak dalšími prostředky v rámci správy daní, tak v případném soudním řízení.“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Praha: Nakladatelství ANAG 2013, str. 636).
74. Současně je ovšem třeba brát v úvahu tento názor Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice z rozsudku ze dne 21. 7. 2015, č.j. 52Af 43/2014-274: „Ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument [...]. Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení [...]).“
75. V těchto souvislostech je nutno dát za pravdu žalovanému, že podle nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3441/11, který se zabýval povinností obecných soudů svá rozhodnutí řádně odůvodnit a v tom rámci se adekvátně, co do myšlenkových konstrukcí racionálně logickým způsobem vypořádat s argumentačními tvrzeními uplatněnými účastníky řízení, je třeba pojmu adekvátně ve smyslu judikatury Ústavního soudu rozumět tak, že se požaduje přiměřeně dostatečná míra odůvodnění, tj. „rozsah této povinnosti se může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého případu“ s tím, že závazek odůvodnit rozhodnutí „nemůže být chápán tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument“.
76. K žalobcovým námitkám týkajícím se jazykové stránky předložených listin náležitě zareagoval žalovaný ve vyjádření k žalobě tak, že na str. 10 zprávy o daňové kontrole je uvedeno, že žalobce předložil veškeré důkazní prostředky v anglickém jazyce bez českého překladu, ačkoliv byl správcem daně již ve výzvě doručené dne 4. 11. 2014 upozorněn na § 76 daňového řádu, dle kterého písemnosti vyhotovené v jiném než českém jazyce musí být správci daně předloženy současně v překladu do jazyka českého. Správce daně tedy nesouhlasil s tím, aby žalobce předkládal důkazní prostředky výhradně v originálním znění. S tímto nesouhlasil ani žalovaný, přesto však žalobce v rámci odvolacího řízení k podáním ze dne 10. 11. 2017 přiložil přílohy převážně v anglickém jazyce bez jejich překladu do češtiny. Žalobce tedy svou povinnost předložit důkazní prostředky přeložené z originálního znění do českého jazyka neplnil, správce daně i žalovaný se však přesto těmito důkazními prostředky zabývali a hodnotili je v rámci hodnocení důkazů.
77. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
78. Aplikací tohoto ustanovení se aktuálně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č.j. 1 Afs 438/2017-52: „Provádění dokazování jistě není „povinnou“ součástí odvolacího řízení. Dochází-li však k němu (bez ohledu na to, zda z vlastní iniciativy odvolacího orgánu nebo z podnětu daňového subjektu coby odvolatele

prostřednictvím námitek, uvedených v odvolání a tam formulovaných důkazních návrhů), musí dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu podléhat stejným nárokům jako by jej prováděl správce daně činný v prvním stupni. [...] Účastníci řízení (zde daňový subjekt) musejí mít zachovánu možnost argumentovat (vyjádřit se) ve vztahu ke všem otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. Mělo by jim být zřejmé, které otázky, skutkové nebo právní, jsou pro řešení věci relevantní; je třeba jim umožnit, aby se k nim mohli vyjádřit a aby mohli účinně uplatnit své argumenty (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18). Uvedené platí samozřejmě v situaci, kdy se odvolací orgán, ať už z vlastní iniciativy nebo k návrhu daňového subjektu učiněného v odvolání, rozhodne dokazování doplnit a teprve na základě nově provedených důkazů a jejich zhodnocení spolu s důkazy provedenými již v řízení před správcem daně posléze meritorně rozhodne. Neseznámí-li tedy odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany. Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytvářená skutková zjištění.“

79. V bodech 38, 84 a 94 žaloby žalobce namítá, že žalovaný nerespektovat své povinnosti stanovené v § 115 odst. 2 daňového řádu.
80. K tom soud konstatuje, že námitkám žalobce, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, nelze přisvědčit. V daňovém řízení primárně platí princip apelace, který umožňuje případné vady řízení v prvním stupni a skutkově i právně sporné aspekty věci vyřešit před odvolacím orgánem. V odvolacím daňovém řízení tak mimo jiné lze doplnit dokazování, jak tomu bylo v právě posuzované věci. Žalovaný písemností ze dne 26. 10. 2017 žalobce před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a vyzval jej k uplatnění práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem. Obsah samotné písemnosti je jasný, srozumitelný, konkrétní, obsahuje všechny nové skutečnosti, které žalovaný zjistil provedeným dokazováním a právní hodnocení takto zjištěného skutkového stavu – závěry žalovaného, ke kterým dospěl na základě hodnocení zjištěných důkazů jednotlivě i v souvislostech. Důkazní prostředky, které žalobce zmiňuje v bodech 38, 84 a 94 žaloby, ovšem byly předloženy v rámci řízení před správcem daně I. stupně, nikoliv v rámci odvolacího řízení, a dokazování provedl již správce daně I. stupně, nikoliv odvolací orgán. Z tohoto důvodu tedy na základě nich hodnocené důkazy nebyly zahrnuty do uvedeného seznámení ze dne 26. 10. 2017. Žalovaný nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně I. stupně, neboť shodně uzavřel, že žalobce v případě sporných nákladů neunesl své důkazní břemeno a neprokázal splnění podmínek ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. V namítané části proto nebyly dány podmínky pro postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Zdejší soud se ztotožňuje s názorem obsaženým v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2018, č.j. 31Af 71/2016-62, že v případě doplnění zhodnocení důkazů provedených správcem daně není založena povinnost odvolacího orgánu postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobci tudíž nelze přisvědčit v tom, že žalovaný v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu hodnotil důkazy až v rozhodnutí o odvolání a že jej nevyrozuměl o doplnění důkazního

řízení a hodnocení získaných důkazů (a znemožnil mu účinnou obranu v rámci daňového řízení tím, že jej dostatečně neseznámil s hodnocením provedených důkazů).

81. V části V. žaloby žalobce brojí proti neuznání výdajů za poradenské služby pro výrobu. Žalovaný se touto otázkou zabýval zejména v bodech 58 až 69 napadeného rozhodnutí.
82. V bodě 37 žaloby žalobce namítá, že zpochybnění toho, že k nárůstu výroby došlo díky službám poskytnutým společností SSG Services, je v rozporu s výpovědí Ing. V. Š..
83. V bodě 59 napadeného rozhodnutí odvolací orgán mimo jiné uvedl, že odvolatel předložil důkazní prostředky, ze kterých vyplývá nárůst výroby v roce 2010 a 2013, mezi roky 2010 a 2011 a mezi roky 2012 a 2013, ale nevyplývá z nich, že k tomuto nárůstu došlo díky službám poskytovaným společností SSG Services, příp. díky převzetí výroby italské pobočky.
84. K tomu soud konstatuje, že tu neshledává rozpor s výpovědí Ing. V. Š., že I. C. a jeho tým „fabriku kompletně překopali“ a „V letech 2007 a 2008 jsme dělali kolem 25 milionů litrů lihovin, když nastoupilo SSG, to začalo stoupat a v roce 2013 a 2016 jsme se dostali skoro na 44 milionů litrů“, kterážto výpověď je posouzena zejména v bodě 66 napadeného rozhodnutí a k níž je vhodně zdůrazněno, že cílem dokazování není zjištění, že mohlo dojít nebo došlo k poskytnutí nějakých služeb, ale jaký byl obsah a rozsah služeb fakticky poskytnutých společností SSG Services odvolateli a zda fakticky poskytnutým službám odpovídá fakturovaná cena, jak ji obě strany sjednaly ve smlouvě.
85. V bodě 39 žaloby žalobce namítá, že závěr, že náklady na hodnotové inženýrství nelze uznat jako daňové, protože se překrývají s činností nákupu, je zcela nedůvodný.
86. V bodě 60 napadeného rozhodnutí odvolací orgán dále uvedl, že prvoinstanční správce daně původně zpochybněné výdaje za služby v oblasti nákupu, které odvolateli poskytla společnost SSG Services, po provedeném dokazování uznal za výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP. V této souvislosti je nutné poukázat na skutečnost, že odvolací orgán v přípisu [51] (viz bod [29] tohoto přípisu), vyjádřil pochybnosti, že value engineering (hodnotové inženýrství) byl odvolateli vyúčtován dvakrát, a to jednou jako value engineering (služby v oblasti výroby, tj. 20 % z úspory výrobních nákladů) a podruhé jako realizace úspor nákladů na vstupní suroviny (služby v oblasti nákupu, tj. 4,5 % z hodnoty uskutečněných kontraktů, viz bod [9]). Tyto pochybnosti však nebyly vyvráceny, když odvolatel v bodu [24] podání [51] k těmto pochybnostem uvedl pouze své tvrzení, přičemž uvedl, že si je vědom toho, že hodnotové plánování může ovlivnit i levnější nákupy materiálů. Je tedy evidentní, že vlivem poskytnutých služeb v oblasti nákupu nepochybně docházelo k úsporám ve výrobě, což vyvolává pochybnosti nejen o deklarovaném obsahu a rozsahu služeb v oblasti výroby, ale také o jejich faktické realizaci, a v neposlední řadě také o tom, zda tvrzených úspor bylo dosaženo činnostmi sjednanými ve Smlouvě o poskytování poradenských služeb v oblasti výroby. Odvolací orgán konstatuje, že odvolatel nepředložil takový důkazní prostředek, ze kterého by vyplývalo, že jím tvrzené úspory v oblasti výroby byly důsledkem služeb, které měla poskytovat společnost SSG Services.
87. K tomu soud konstatuje, že žalovaný, jak je patrné z provedené citace, neuvedl, že služby hodnotového plánování poskytované paní G. byly fakturovány za SSG Services dvakrát, a to v rámci služeb souvisejících s výrobním procesem a rovněž služeb nákupu. Žalovaný toliko vyjádřil pochybnosti, že value engineering byl žalobci vyúčtován dvakrát, a to jednou jako value engineering (služby v oblasti výroby) a podruhé jako realizace úspor nákladů na vstupní suroviny (služby v oblasti nákupu). Není až tak podstatné, jak moc

žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjádření žalobce k těmto pochybnostem zkrátil, rozhodující je, zda žalobce pochybnosti žalovaného o možném dvojím účtování value engineering vyvrátil nebo ne. Jelikož se tak nestalo, nelze námitku žalobce proti další části bodu 60 napadeného rozhodnutí shledat důvodnou. V dalším soud souhlasí s vyjádřením žalovaného k žalobě, že DPPO byla žalobci doměřena z důvodu neprokázání splnění podmínek ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, nikoliv na základě § 23 odst. 7 tohoto zákona. Toto ustanovení bylo v napadeném rozhodnutí (odst. 45 a 57) zmíněno pouze v kontextu posouzení žalobce a jeho dodavatelů jakožto spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 3 ZDP. Žalovaný tedy nedospěl k závěru, že se v případě žalobce liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V návaznosti na to tedy žalovaný nebyl povinen v napadeném rozhodnutí uvádět rozdíl cen mezi spojenými a nespojenými osobami.

88. V bodě 40 žaloby žalobce namítá, že zapojení společnosti SSG Services do služeb recyklování odpadu a licencování je z poskytnutých důkazních prostředků zcela zřejmé.
89. V bodě 62 napadeného rozhodnutí odvolací orgán uvedl, že k tvrzeným službám společnosti SSG Services v oblasti recyklování odpadu odvolatel nepředložil žádné relevantní důkazní prostředky. Z důkazních prostředků 22.3 a 22.5 Porada k hodnotovému inženýrství ze dne 13. 6. 2011 a 29. 11. 2011 pouze vyplývá sdělení, že projekt recyklace byl dokončen, ale není z nich zřejmé, že se na tomto projektu účastnila společnost SSG Services, ani zda bylo dosaženo nějakých úspor v této oblasti, příp. jakých. Nelze tedy osvědčit, že předložené důkazní prostředky prokazují odbornou poradenskou činnost, či její výsledky. K licencování dobře známých značek mimo oblast alkoholických nápojů byl předložen důkazní prostředek 22.3 (Licencing of our brands/IP in non-spirit categories), který obsahuje zápis z jednání, ze kterého vyplývá, že licencování nealkoholických nápojů má na starosti pan P. P.. Odvolatel tedy v této souvislosti nepředložil např. podněty k licencování zpracované společností SSG Services a nezbývá než konstatovat, že odvolatel k těmto oblastem tvrzené spolupráce nepředložil žádné důkazní prostředky.
90. K tomu soud konstatuje, že důkazní prostředky, jichž se dovolává žalobce, neprokazují, jaké konkrétní služby recyklování odpadu a licencování mu měly být poskytnuty. Žalobce nepředložil konkrétní projekty, které by vypracoval deklarovaný dodavatel. Žalobce sice tvrdí, že zápisy z porad prokazují zapojení společnosti SSG Services na příslušných projektech, ale předmětné zápisy neprokazují realizaci konkrétní činnosti společnosti SSG Services ve prospěch žalobce. Z předložených důkazních prostředků vyplývá, že jednání se účastnili zaměstnanci žalobce, což vyvolává pochybnosti o tom, kdo služby recyklování odpadu a licencování ve skutečnosti realizoval. Žalovaný se k úrovni prokázání aktivit I. C.a M. G. přehledně vyslovil v bodech 64 a 65 napadeného rozhodnutí. Žalobce nepředložil konkrétní tvrzení a nenavrl dostatečné důkazní prostředky k prokázání, že vyjmenované služby byly ve skutečnosti poskytnuty a odpovídají deklarovanému obsahu a rozsahu.
91. V bodech 41 až 44 žaloby žalobce uplatňuje námitky proti posouzení svědecké výpovědi I. C..
92. V bodě 65 napadeného rozhodnutí se odvolací orgán vyjádřil mimo jiné tak, že svědek sice uvedl, že se na odvolatelem tvrzených činnostech podílel, ale jeho odpovědi jsou obecné a nevypovídají nic o realizaci konkrétních služeb poskytnutých odvolateli. S odkazem na předloženou Smlouvu o výrobně poradenských službách, ve které bylo sjednáno poskytování podrobného rozpisu měsíčních odměn, lze po odvolateli žádat předložení

takových důkazních prostředků, příp. aby alespoň doložil konkrétní výstupy z této poradenské činnosti. Podle svědka bylo čistým efektem navržených změn ponechání stáčecí linky v Lublinu, v Plzni, uzavření stáčecí linky v New Yorku, prodej výrobního zařízení v Rakousku, Itálii, uzavření stáčírny ve Slovenské republice a získání likérky v Německu, z předložených důkazních prostředků však není zřejmé, zda k těmto změnám došlo v roce 2011. Jak svědek sám uvedl, rozhodoval na vyšší úrovni a v rámci všech výrobních podniků, což vyvolává pochybnosti, že jeho činnost sloužila pro potřeby a rozhodování vlastníka výrobních podniků a související náklady proto nemůže nést odvolatel. Výsledky jeho činnosti měly dopad na skupinu jako celek, nikoli pouze na odvolatele. Odvolatel sice v podání ze dne 15. 5. 2015, příp. v důkazním prostředku 32.1, vyčíslil úspory, kterých měl dosáhnout, ale ze svědecké výpovědi pana C., ani vysvětlení odvolatele není zřejmé, že těchto úspor bylo dosaženo právě výhradně činností společnosti SSG Services, jak bylo sjednáno v příloze 2 Smlouvy o poskytování poradenských služeb v oblasti výroby, bod 1, tj. ve vztahu k jednotlivým poskytnutým službám.

93. K tomu soud konstatuje, že i kdyby bylo osvědčeno, že se jedná o rok 2011, dostatečně konkrétním výstupem z poradenské činnosti není, že I. C. „*se podílel na úpravách linek tím způsobem, že zavedl nová technická řešení, které zrychlila proces manipulace s lahvemi*“ či „*sledoval obsazenost linek pracovními silami a podílel se na snižování počtu pracovních sil*“. Citovanou svědeckou výpovědí Ing. V. Š. není doložen kauzální nexus mezi činností I. C. a zvýšením efektivity snižováním personálu na výrobních linkách. Pro posouzení svědecké výpovědi I. C. není rozhodné, zda žalobce tvrdil či netvrdil, že úspor bylo dosaženo pouze poradenskou činností. Ve zbytku tohoto žalobního bodu soud souhlasně odkazuje na vyjádření žalovaného k žalobě, že v namítané pasáži napadeného rozhodnutí není uvedeno, že by žalovaný nepokládal svědeckou výpověď za důkazní prostředek. Je zde konstatováno, že nebyly předloženy žádné důkazní prostředky. Toto tvrzení žalovaného evidentně směřuje na listinné důkazní prostředky, které se předkládají, nikoliv na výslech svědka, který se nepředkládá, nýbrž navrhuje či provádí.
94. V bodě 45 žaloby žalobce namítá vybírání části svědecké výpovědi Ing. V. Š. za účelem zpochybnění přijatých služeb.
95. K tomu soud uvádí, že posouzení svědecké výpovědi Ing. V. Š. je obsaženo v bodě 66 a svědecké výpovědi M. G. v bodě 64 napadeného rozhodnutí. To, že hlavní změny byly provedeny před rokem 2011, jistě nemusí znamenat, že v roce 2011 změny neproběhly, avšak v daném případě nestačí, že v roce 2011 nějaké změny proběhly, nýbrž by muselo být prokázáno, jaký byl v onom roce obsah a rozsah služeb žalobci fakticky poskytnutých společností SSG Services. To se ovšem žalobci svědeckou výpovědí M. G., která je právem hodnocena jako obecná a nekonkrétní, ani svědeckou výpovědí Ing. V. Š., která byla v napadeném rozhodnutí pečlivě analyzována, prokázat nepodařilo.
96. V bodech 46 až 48 žaloby žalobce namítá odmítnutí veškerých listinných důkazních prostředků v rámci několika řádků a paušální odmítnutí takových důkazních prostředků znemožňující prokázání jakékoliv služby.
97. K tomu soud konstatuje, že v bodě 69 napadeného rozhodnutí odvolací orgán shrnuje, které jeho pochybnosti ohledně výdajů za poradenské služby pro výrobu nebyly odvolatelem vyvráceny. Listinnými důkazy se odvolací orgán podrobněji zabývá v některých předcházejících, ale i – v rámci vypořádávání odvolacích námitek – následujících bodech napadeného rozhodnutí. Odvolací orgán důkazy neodmítá, nýbrž je hodnotí, a to ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, podle něhož správce daně posuzuje

každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží k všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Soud souhlasí s vyjádřením žalovaného k žalobě, že skutečnost, že v napadeném rozhodnutí jmenovitě neuvedl všechny listinné důkazní prostředky předložené žalobcem a jednotlivě neuvedl, že na základě předložení tohoto důkazního prostředku nebyl prokázán obsah a rozsah deklarovaných služeb, nesvědčí nic o porušení zásady volného hodnocení důkazů. Je zcela v souladu s touto zásadou, pokud se v případě totožného hodnocení určitého souboru důkazů žalovaný vyjádří souhrnně. Takovýto způsob vyjádření napomáhá přehlednosti a srozumitelnosti rozhodnutí a nezpůsobuje porušení právních předpisů. Na rozdíl od žalobce tedy soud nemá za to, že správce daně v rozporu se skutkovým stavem zpochybňuje jakékoliv předložené důkazní prostředky a pokouší se jakýmkoliv možným způsobem zpochybnit podmínky daňové účinnosti vynaložených nákladů.

98. Soud tudíž v rámci žalobních bodů nedospěl k tomu, že by neuznání výdajů za poradenské služby pro výrobu ve výši 13 958 860,10 Kč bylo v rozporu s platnými právními předpisy.
99. V částech V. a VII. žaloby žalobce brojí proti neuznání výdajů za služby v souvislosti s refinancováním bankovního závazku žalobce a výdajů za podpůrné služby. Žalovaný se těmito otázkami zabýval zejména v bodech 70 až 85 napadeného rozhodnutí.
100. K tomu soud poznamenává, že z žalobních bodů musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).
101. K obsahovým náležitostem žalobních bodů zaujal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu tyto názory: „*Správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační; od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu. Proto také, jak výše uvedeno, musí vymezení žalobního bodu - a setrvání na těchto mezích i v dalších fázích řízení - garantovat zásadu rovnosti účastníků řízení; stanoví tak i žalovanému meze jeho obrany, tedy to, k čemu se má vyjádřit a k čemu má předložit protiargumenty. Jestliže žalobní bod těmito požadavkům vyhovuje, je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, a případně - v mezích této formulace - v průběhu řízení dále doplněn. K tomu je ale třeba dodat, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“ (rozsudek ze dne 24. 8. 2010, č.j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS).
102. Ve vztahu k výdajům za služby v souvislosti s refinancováním bankovního závazku žalobce žalovaný v bodech 71 až 73 a 76 až 85 napadeného rozhodnutí především uvedl, že odvolatel k refinancování nepředložil dokumentaci ke sjednání a ukončení původního ani ke sjednání nového úvěru a není tedy známo, za jakých podmínek byl úvěr poskytnutý odvolateli, příp. společnosti SSG Luxembourg, SSG Limited, či jiným výrobním podnikům, což vyvolává pochybnosti o tom, zda k refinancování došlo díky neplnění jednoho ukazatele (max. český koeficient zadlužení), nebo zda k refinancování došlo také z jiných důvodů, např. díky záměru vlastníka výrobních podniků uzavřít pobočku v Itálii, neboť tato pobočka měla také čerpat původní úvěr a zřejmě také plnit dohodnuté finanční kovenanty. Předložené listinné důkazní prostředky týkající se sjednaných hodnot

finančních kovenantů pro odvolatele, či jejich neplnění z jeho strany, smlouva o půjčce ve skupině (SSG Luxembourg - věřitel, odvolatel - dlužník) a korespondence společnosti SSG Limited s bankou RBS ohledně sjednání výjimek z kovenantů nemohou nahradit dokumentaci ke sjednání či ukončení čerpání úvěru. Ke svědecké výpovědi H. E. odvolací orgán uvedl, že jeho tvrzení, že majitel a skupina se dohodli na refinancování úvěrového rámce, přičemž do refinancování byla zahrnuta také společnost Stock Polsko, která evidovala pouze minimální dluh a byla velmi zisková se silným cash flow, vyvolává pochybnosti, zda tato společnost měla důvod se zapojit do refinancování, a že majitel výrobních společností rozhodl ve svůj prospěch, bez ohledu na potřeby konkrétních subjektů. V této souvislosti je nutné podotknout, že odvolatel neprokázal, že si služby týkající se refinancování objednal. Nepředložil žádnou dokumentaci k poskytnutí nového, či ukončení původního úvěru. Odvolací orgán dospěl k závěru, že určitost tvrzení tohoto svědka není dostatečná k tomu, aby jeho tvrzení bez dalšího prokázala, že předmětné sporné služby v řádech desítek milionů korun byly vůbec vykonány ve prospěch odvolatele, příp. v jakém rozsahu. K faktuře č. 2011012 na částku 43 102 619,59 Kč odvolací orgán sdílel pochybnosti správce daně, zda se v daném případě jedná o daňově účinné náklady, když z nich není zřejmé, jaké konkrétní služby byly poskytovány, kým, kde a jak dlouho. K následnému obecnému vysvětlení a uvedení jmen zaměstnanců, kteří měli předmětné služby poskytovat, zaujal odvolací orgán názor, že k unesení důkazního břemene nestačí uvést pouze obecný výčet služeb a osob, které se měly na těchto pracích podílet, ale je zapotřebí prokázat, že došlo k jejich faktickému poskytnutí v deklarovaném rozsahu a deklarovaným dodavatelem. Odvolací orgán konstatoval, že ve vyjádření ze dne 15. 5. 2015 k projednanému výsledku kontrolního zjištění odvolatel změnil své tvrzení o tom, kdo měl poskytovat služby související s refinancováním, když uvedl nové tvrzení, že předmětné činnosti poskytovali externí poradci a jejich výdaje představuje fakturovaná částka. K činnosti externích poradců předložil několik faktur vystavených externími poradci pro společnost SSG Luxembourg a několik faktur určených společnosti SSG Limited (dále též „prvotní faktury“), přičemž tvrdí, že externí poradci vystavili faktury (pouze) na SSG Luxembourg, v čemž odvolací orgán spatřuje rozpor, neboť odvolateli byla přeučtována poměrná část z všech faktur (tedy i z faktur určených společnosti SSG Limited). K vlastní činnosti externích poradců odvolatel nepředložil žádný důkazní prostředek (např. kdy se konaly schůzky, kdo se jich účastnil, co bylo předmětem jednání, kde se schůzky konaly, s jakým výsledkem, návrhy smluv, či konkrétních doporučení a nepředložil ani jiné konkrétní výstupy z jejich činnosti), takže pochybnosti o faktické realizaci fakturovaných služeb přetrvávaly. Předložena byla tabulka obsahující přehled fakturovaných výdajů dle jednotlivých prvotních faktur (viz příloha č. 74.1 podání ze dne 15. 5. 2015, dále jen „tabulka 74.1“) a tabulka k přefakturaci nákladů na refinancování (příloha č. 74.2, dále jen „podklad k přefakturaci 74.2“) na výrobní entity, které měly čerpat úvěr, kdy celkové výdaje fakturované externími poradci (na SSG Limited i SSG Luxembourg) byly rozděleny mezi výrobní entity Stock Polsko, Stock Itálie a odvolatele, v poměru, dle výše čerpaných úvěrů (jak tvrdí odvolatel). Nebyly však předloženy žádné důkazní prostředky svědčící o faktickém poskytnutí fakturovaných služeb, tedy že prvotní faktury byly vystaveny na základě konkrétních poskytnutých služeb, ani v jaké výši jednotlivé výrobní společnosti čerpaly úvěr. K tabulce 74.1 odvolatel předložil jednotlivé faktury, které byly vystaveny třetími subjekty pro SSG Limited a SSG Luxembourg, a které měly být podkladem pro fakturaci poměrné části na odvolatele. Na těchto fakturách je předmět plnění uveden pouze obecně a jsou na nich uvedeny různé projekty: Bullet, Sherry, Cherry, či Salute. Odvolatel sice tvrdí, že projekt Bullet, je projektem

refinancování, ale k náplni tohoto projektu nepředložil žádné důkazní prostředky, stejně jako k ostatním projektům, takže jeho tvrzení nebylo podloženo žádným důkazním prostředkem. Z podkladu k přefakturaci 74.2 je zřejmá výše alokovaných částek vyúčtovaných třetími subjekty na jednotlivé výrobní entity, jak odvolatel tvrdí: dle výše čerpaného úvěru. K svědecké výpovědi H. E. odvolací orgán uvedl, že z jeho vyjádření a svědecké výpovědi je sice patrné, že k refinancování v roce 2011 došlo, ale svědek pouze v obecné rovině uvedl, že se na refinancování podílel, a rovněž pouze v obecné rovině zmínil účast třetích subjektů. Svědecká výpověď pana E. je tak zcela nekonkrétní a ani ve spojení s jeho vyjádřením neprokazuje poskytnutí konkrétních služeb společností SSG Luxembourg, či externími poradenskými firmami ve fakturovaném rozsahu. Ke svědecké výpovědi Ing. P. M. odvolací orgán uvedl, že je natolik obecná, že neprokazuje realizaci konkrétních služeb vyfakturovaných společností SSG Luxembourg, ale ani realizaci konkrétních přefakturovaných služeb, k nimž odvolatel předložil prvotní doklady. Takto nekonkrétní svědeckou výpověď proto nelze osvědčit za důkaz, že výdaje dle faktury č. 2011012 odvolatel vynaložil v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Odvolací orgán konstatoval, že pochybnosti o tvrzení odvolatele ohledně výhodnosti podmínek čerpání úvěru společně s dalšími entitami, a také pochybnosti, zda veškeré přeučtované náklady se vztahují výhradně k refinancování odvolatele, vyvolává Výroční zpráva za rok 2011 založená ve sbírce listin obchodního rejstříku. Odvolatel nepředložil žádné důkazní prostředky ohledně podmínek poskytnutí úvěru, jeho výše (výše úvěrového rámce, výše čerpaných úvěrových prostředků jednotlivými výrobními entitami), což vyvolává pochybnosti ohledně podkladu k přefakturaci 74.2, neboť z něj nevyplývá, že zde uvedené částky byly alokovány podle správného alokačního klíče (dle výše čerpaného úvěru), když není známo, jaké částky čerpaly jednotlivé výrobní entity. Z předložených důkazních prostředků není seznatelné, co přesně zahrnuje projekt Bullet, když k tomuto projektu nebyly předloženy žádné důkazní prostředky. Částky uvedené na prvotních fakturách neodpovídají částkám uvedeným v tabulce 74.1, která spolu s tabulkou 74.2 má být podkladem pro rozúčtování a přefakturaci nákladů na refinancování na jednotlivé výrobní entity čerpající úvěrový rámec; z textu uvedeného na prvotních fakturách nelze jednoznačně určit, že vyúčtovaná plnění byla skutečně provedena, a že se týkala výhradně činností spojených s refinancováním, neboť obecně formulovaný předmět fakturovaných plnění a jejich překlad (uvedený přímo v dokladech formou vpisků), neprokazuje konkrétní obsah a rozsah fakturovaných prací, ale ani jejich faktické poskytnutí. Jedná se tedy o výčet služeb či obecně formulované služby bez upřesnění, v čem fakturovaná plnění přesně spočívala, což nevyvrací pochybnosti o vztahu předmětných plnění k činnostem souvisejícím s refinancováním úvěru, ani pochybnosti, že odvolatel má nést vyúčtovanou částku. Odvolací orgán uvedl, že v odvolacím řízení odvolatel předložil důkazní prostředek „Detailní navázání jednotlivých faktur na přehled poskytnutých služeb“. Pomocí tohoto nově předloženého důkazního prostředku odvolací orgán sice mohl odsouhlasit, zda částky vyúčtované prvotními fakturami REF 1 až REF 21 navazují na tabulky 74.1, 74.2 a na fakturu č. 2011012, ale tento důkazní prostředek neprokazuje, zda k poskytnutí ověřovaných služeb fakticky došlo. K tomu odvolací orgán přdestřel rozpory a nevyjasněné pochybnosti, díky nimž, ale také díky tomu, že k činnosti externích poradců odvolatel nepředložil relevantní důkazní prostředky a výpovědi svědků činnost externích poradců nekonkretizují, nemohl související výdaje osvědčit jako náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP. K připsu odvolatele, že nově označuje faktury, které se dle samotného popisu vztahují k refinancování a u dalších faktur doplňuje detailní přehledy činností nebo zadávací dopisy,

se odvolací orgán v návaznosti na předchozí hodnocení podrobně vyjádřil k fakturám označeným REF 10, REF 12, REF 13, REF 14, REF 17 a REF 19, k faktuře označené REF 11, k fakturám označeným REF 15, k faktuře označené REF 16 a k faktuře označené REF 18 a dále k důkazním prostředkům „Minutes of the resolutions of the board of managers of the company taken on 2nd November 2011“, „Circular resolutions of the board of managers of the Company“ a „Transfer pricing arrangements - 2011“. Odvolací orgán uzavřel, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí samy o sobě k prokázání uskutečnění plnění v nich deklarovaného, když k nim správce daně vyjádřil důvodné pochybnosti a důkazní prostředky předložené v odvolacím řízení fakticitu ověřovaných služeb neprokazují. Odvolací orgán již v seznámení konstatoval, že nemá pochybnosti, že došlo k refinancování, ale musí současně uvést, že odvolatel nepředložil smluvní dokumentaci ohledně čerpání úvěru a není tedy známo, zda jej čerpal přímo, nebo prostřednictvím jiného subjektu, a pokud jej čerpal nepřímou, zda podmínky byly stejné pro odvolatele i pro prostředníka. Nebyly předloženy důkazní prostředky, které by prokazovaly výši čerpaných úvěrů ostatními členy skupiny, což vyvolává pochybnosti o alokačním klíči (dle výše čerpaných úvěrů). Vzhledem k existenci rozporů a nevyvrácených pochybnosti odvolací orgán konstatuje, že odvolatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že částku 43 102 619,59 Kč vynaložil ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

103. V příslušných částech napadeného rozhodnutí, jakož i ve spisovém materiálu, je podle názoru soudu dostatečně, srozumitelně a přesvědčivě vyjeveno, proč nemá žalovaný za to, že žalobce prokázal, že fakturované výdaje (náklady) za služby v souvislosti s refinancováním bankovního závazku žalobce představují daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
104. Soud se tedy shoduje s žalovaným v tom, že žalobce neunesl břemeno tvrzení a důkazní břemeno co do daňové uznatelnosti předmětných výdajů, na čemž nemohou nic změnit ani dílčí žalobní námitky, že z poskytnutých důkazních prostředků je zřejmé, že skutečným dodavatelem byly externí poradenské společnosti, které poskytly služby společností SSG Luxembourg a SSG Limited, a společnost SSG Luxembourg tyto služby následně pouze přefakturovala jednotlivým společnostem dle čerpaných úvěrů, že žalobce prokázal skutečné poskytnutí služeb, a to především samotným refinancováním závazku, které by nemohlo proběhnout, pokud by ho nevyjednali a nezajistili subdodavatelé, svědeckou výpověď Ing. P. M. a interně označeným projektem Bullet a souvisejícími projekty Salute a Cherry, a že faktury od externích poradenských společností skutečně obsahují popisy služeb týkajících se refinancování a správce daně měl povinnost uznat tyto faktury (poměrnou část připadající na žalobce), když výtky žalobce k jednotlivým fakturám a souvisejícím dokumentům byly odvolacím orgánem řádně vypořádány hlavně v bodech 83 a 84 napadeného rozhodnutí.
105. Ve vztahu k *výdajům za podpůrné služby* žalovaný v bodech 70 a 72 až 75 napadeného rozhodnutí především odvolací orgán především shrnu průběh dokazování a hodnotil jednotlivé předložené důkazní prostředky, kterými mělo být prokázáno poskytnutí podpůrných služeb v každém z účtovaných segmentů: stanovení IT, marketingových a prodejních strategií, příprava marketingových a prodejních plánů, vyhodnocování plánů, stanovení ukazatelů pro řízení společnosti a jejich vyhodnocování, organizace práce, personalistické poradenství, výběr nových zaměstnanců, úspory nákladů, vedení týmu lokálních zaměstnanců, školení zaměstnanců, řízení IT, právní poradenství, sjednávání smluv a jejich posuzování, výběr a řízení bank, vyjednávání financování společnosti a

úvěrů u bank a výběr vyjednávání a řízení auditorů a daňových poradců. Ve vztahu k svědecké výpovědi H. E. odvolací orgán došel k tomu, že s ohledem na dobu, po kterou měl svědek H. E. vykonávat práce pro odvolatele, a také s ohledem na cenu, kterou odvolatel zaplatil, lze předpokládat nejenom konkrétnější vědomost svědka o jím poskytovaných pracích, ale také existenci relevantních důkazních prostředků dokládajících fakticitu poskytovaných služeb. Ve vztahu k svědecké výpovědi Ing. P. M. odvolací orgán podrobně rozebral důvody, proč nebyla osvědčena za důkaz prokazující fakticitu předmětných plnění v rozsahu deklarovaném předloženými fakturami. Odvolací orgán specifikoval rozpory a pochybnosti, které dále vyvolává také skutečnost, že dokumentace „Pravidla pro transferové ceny“ se zabývá obdobím roku 2009, a neunesení důkazního břemene odvolatelem ohledně prokázání faktické realizace fakturovaných služeb, díky nimž nemohl osvědčit důkazní prostředek „Transfer pricing arrangements - 2011“, ani důkazní prostředek „Pravidla pro transferové ceny“ za důkazy prokazující rozsah a obsah fakturovaných služeb. Odvolací orgán uzavřel, že existence faktur, ani samotné tvrzení odvolatele o poskytnutí předmětných služeb není dostačující, když k nim správce daně vyjádřil důvodné pochybnosti a tím přenesl důkazní břemeno na odvolatele, který je neunesl. Předložené faktury musí být provázány s doklady či jinými důkazními prostředky prokazujícími přijetí konkrétních služeb. Je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu, aby předložil důkazní prostředky konkrétně prokazující vynaložení nákladů na předmětné služby. Ve fakturách je uveden odkaz na Smlouvu o poradenství v oblasti řízení, která však předložena nebyla, a z důkazních prostředků „Transfer pricing arrangements - 2011“ ani z dokumentace „Pravidla pro transferové ceny“ nevyplývá, že jde o smlouvu. Řádným doložením nákladů je třeba rozumět prokázání konkrétních výstupů z poradenské činnosti, když základem pro hodnocení daňové uznatelnosti konkrétního výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP je jednoznačná konkretizace vynaloženého výdaje na straně jedné a jeho spojení s přesně specifikovaným poskytnutím služby na straně druhé.

106. V příslušných částech napadeného rozhodnutí, jakož i ve spisovém materiálu, je podle názoru soudu dostatečně, srozumitelně a přesvědčivě vyjeveno, proč nemá žalovaný za to, že žalobce prokázal, že fakturované výdaje (náklady) za podpůrné služby představují daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
107. V bodě 95 žaloby žalobce namítá, že žalovaný odmítl veškeré listinné důkazní prostředky předložené žalobcem a že paušální odmítnutí důkazních prostředků je nezákonné.
108. K tomu soud konstatuje, že odvolací orgán důkazy neodmítl, nýbrž je hodnotil, a to ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, podle něhož správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží k všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Nepřímou alokací nákladů, kterou specificky připouští OECD (bod 7.23 a bod 8.19 Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2001), z povahy věci nemohlo být a nebylo prokázáno, že sporované služby byly skutečně poskytnuty a jaký byl jejich rozsah. Že na poskytované služby jsou v rámci SSG Limited přiděleny určité osoby a tyto osoby pak nedělají nic jiného, že poskytují služby v uvedených oblastech, neprokazuje, že byly žalobci v daném čase poskytnuty konkrétní podpůrné služby. Soud nesouhlasí s žalobcem ani v tom, že požadavek správce daně je stejně absurdní, jako pokud by správce daně požadoval prokázat daňovou účinnost nákladů na zaměstnance tím, že bude chtít prokázat každou minutu práce každého zaměstnance.
109. V bodě 96 žaloby žalobce namítá, že důkazním prostředkem Zápis z manažerské schůze

prokázal, že docházelo ke každoročnímu schvalování statutárního auditora, a každoročně proto byla řešena otázka, zda auditor nemá být vyměněn.

110. K tomu soud konstatuje, že skutečnost, že žalobce nezměnil svoji auditorskou společnost minimálně od roku 2007, byla jen jednou z indicií pro posouzení svědecké výpovědi H. E.. Závažnějšími důvody byly zejména svědecká výpověď pana Jiráňka a dále to, že H. E. aby měl předmětné služby zabezpečovat nejen pro žalobce, ale i pro další podniky ve skupině Stock, a že uvedl, že se nepodílel na poskytování IT služeb, právního poradenství, služby v oblasti prodeje a marketingu, HR, stanovení ukazatelů pro řízení společnosti a jejich vyhodnocování, organizaci práce, výběru nových zaměstnanců, sjednávání či posuzování smluv a že nevedl tým lokálních zaměstnanců, přičemž k některým oblastem se vyjádřil toliko v obecné rovině.
111. V bodě 97 žaloby žalobce namítá, že výslech svědka Ing. P. M. byl vyhodnocen v rozporu s jeho skutečným zněním a nebyly vzaty v potaz komentáře žalobce.
112. K tomu soud konstatuje, že považuje za opodstatněné hodnocení odvolacího orgánu, který po podrobné analýze v bodě 73 napadeného rozhodnutí, na niž se odkazuje, neosvědčil svědeckou výpověď Ing. P. M. za důkaz prokazující fakticitu předmětných plnění v rozsahu deklarovaném předloženými fakturami, neboť cílem dokazování není zjištění, že mohlo dojít, nebo došlo k poskytnutí nějakých služeb, ale prvořadým cílem je zjištění, že tvrzené služby byly skutečně poskytnuty a v jakém rozsahu.
113. Soud tudíž v rámci žalobních bodů nedospěl ani k tomu, že by neuznání výdajů za služby v souvislosti s refinancováním bankovního závazku žalobce ve výši 43 102 619,59 Kč a výdajů za podpůrné služby ve výši 29 949 712,55 Kč bylo v rozporu s platnými právními předpisy.
114. K řečenému je na místě dodat, že učiněné závěry nejsou v rozporu s citovanými názory obsaženými v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2011, č.j. 8 Afs 19/2010-125, a ze dne 19. 2. 2009, č.j. 1 Afs 132/2008-82, a v nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08. V rozsahu, v jakém žalobce prokázal, že přijaté služby byly skutečně poskytnuty, zaplacený a sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů, byly příslušné výdaje shledány daňově uznatelnými ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP (náklady související s centrálním nákupem a pojištěním).

Rozhodnutí soudu

115. Jelikož žaloba nebyla shledána důvodnou, soud ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. rozsudkem zamítl.

Náklady řízení

116. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, který měl ve věci plný úspěch. Jelikož však žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 30. listopadu 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu