



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D. a JUDr. Ing. Venduly Sochorové

žalobce: **Stargo Metal Design, s. r. o.**
sídlem Vranovská 358/1, Přímětice
zastoupeného daňovým poradcem Ing. Jaroslavem Zlatohlávkem
sídlem Veveří 9, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2021, čj. 25064/21/5200-11431-713085

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce (dříve pod názvem Haas Profile, s. r. o.) uplatnil v daňovém přiznání k dani z příjmů za období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 náklady na služby vyfakturované společnosti Haas Beteiligungs und Management GmbH (dále jen „HBM“). Ty měly

spočívat v managementu, poradenských službách, jednání, reportingu, finančním vyúčtování apod. Společnost HBM byla v předmětném období mateřskou obchodní korporací a ovládala žalobce (byla společníkem se 100 % podílem).

2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „finanční úřad“) neuznal žalobci uplatněné náklady na tyto služby a dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 11. 2018, čj. 4713744/18/3020-50523-708091 doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob ve výši 9 490 910 Kč a stanovil tomu odpovídající penále. Podle finančního úřadu žalobce neprokázal, že se společnost HBM na deklarovanych výstupech poskytnuté služby podílela.
3. Odvolání žalobce proti citovanému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 26. 8. 2021.

II. Argumentace žalobce

4. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné, neboť má za to, že řízení bylo vedeno neobjektivně, bez dodržení zásad daňového řízení, a účelově s cílem neuznat náklady fakturované ve formě služeb od společnosti HBM. Meritem sporu je otázka, zda žalobce prokázal, že se v případě nákladů (podle faktur specifikovaných v bodu 12 napadeného rozhodnutí) jedná o daňově uznatelné náklady podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, resp. zda prokázal, že ze strany společnosti HBM došlo ke skutečnému poskytnutí služeb (bod 91 napadeného rozhodnutí).
5. Žalobce úvodem vysvětluje, že sám je pouhým výrobním podnikem. Celou řadu manažerských činností nebyl schopen zajistit vůbec nebo jen v minimální míře (např. obstarávání zakázek v zahraničí), tudíž je pro něj v rámci skupiny podniků zajišťovala právě mateřská společnost HBM. Od mateřské společnosti přitom nelze běžně očekávat, že bude pro svou dceřinou společnost vykonávat funkce statutárního orgánu. Právě takové služby společnost HBM v mnoha případech žalobci poskytovala, a to v rozsahu zdaleka přesahujícím rámec toho, co by bylo možné označit za pouhou péči vlastníka o předmět svého vlastnictví, jak se snaží věc nesprávně prezentovat žalovaný. Rozsah služeb dokládá i skutečnost, že velká část dokumentace předložená finančnímu úřadu je v němčině, tj. nevznikala u žalobce, ale pocházela z celého systému řízení v rámci skupiny z Rakouska a vznikla u dodavatele, resp. jeho partnerů v Rakousku. Do češtiny se překládala až následně, přičemž zaměstnanci žalobce se na ní podíleli tak, že v některých případech dodávali vstupní data, v jiných zase data do provedené analýzy dodatečně doplňovali. Žalovaný tudíž nesprávně v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů postupoval při hodnocení obsahu poskytovaných služeb.
6. Co se týká rozsahu vyžadované dokumentace, žalobce namítá, že u něj v roce 2011 proběhla daňová kontrola na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2009 (a jednotlivá měsíční období za stejné období na DPH), při které správce daně kontroloval faktury za totožné služby od stejného dodavatele. Vzhledem k tomu, že správce daně věděl, že mateřská společnost žalobci dané služby poskytuje dlouhodobě a řešil jako problematickou jen otázku výše ceny, neviděl žalobce následně důvod upravit či změnit způsob evidence poskytovaných služeb. Při daňové kontrole za nynější zdaňovací období roku 2015 však finanční úřad za nezměněných podmínek (legislativních nebo smluvních) začal vyžadovat až naprosto absurdní dokládání jednotlivých služeb. Žalobce nebyl

schopen jeho požadavky splnit, ačkoliv finančnímu úřadu poskytl množství dokumentů a dokladů, jež i nepřímou prokazují požadované skutečnosti. Postup správce daně při předchozí daňové kontrole (zdaňovací období 2009) vzbudil v žalobci oprávněné očekávání, že při této daňové kontrole bude finanční úřad postupovat stejně. Žalobce má za to, že absurdní požadavky finančního úřadu při této daňové kontrole jsou dány kampaní vedenou novým vedením finanční správy od roku 2014 vůči nákladům na služby poskytované mezi spojenými osobami. Jediným cílem finančního úřadu bylo zpochybnit jakýkoliv důkazní prostředek a informaci hovořící v žalobcův prospěch, a ne je posoudit podle zásad daňového řízení ve smyslu § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Jinak by totiž finanční úřad nemohl vyžadovat jiný rozsah dokládání stejných skutečností oproti předchozí daňové kontrole a neuznat jako reálně doložené a fakticky vykonané žádné činnosti, když ve všech jiných případech vzájemných dodávek ve skupině v rámci daňové kontroly z roku 2011 nezpochybnil cenově ani obsahově žádné z těchto druhů podpory a spolupráce.

7. Žalobce si je vědom povinnosti doložit rozsah a obsah přijímaných služeb. Nesouhlasí ale s hodnocením předložených důkazních prostředků. Za naprosto irelevantní považuje žalobce hodnocení žalovaného, který v rozporu s tvrzeními obou stran daných transakcí tvrdí, že fakticky nedošlo k žádnému vzájemnému plnění. Snaha žalovaného zpochybnit kterýkoliv důkazní prostředek či tvrzení žalobce vede na mnoha místech napadeného rozhodnutí až k absurdním vývodům, kdy tvrzení o schůzkách a jednáních vyvrací žalovaný tím, že žalobce k žádné z tvrzených schůzek či jednání nedoložil cestovní příkaz či jiný podobný podklad, který by prokázal přítomnost konkrétních osob v daném čase na daném místě, ačkoliv jde o doklady, které by musel mít k dispozici dodavatel. V bodu 87 napadeného rozhodnutí pak uvádí, že ani účtenku z restaurace neuznal jako věrohodný důkazní prostředek.
8. Žalobce konečně brojí proti vyhodnocení důkazních prostředků získaných v rámci mezinárodní výměny informací. Žalovaný si vyžádal informace pouze k jedné ze čtyř faktur, a navíc ne ve vazbě na řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů čj. 46120/21/5100-41452-712079, ale proti platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období prosinec 2015. V otázce naznačil, že žalobce nepředložil k tvrzenému plnění žádné podklady, což nebyla pravda – žalobce předložil nejen faktury, ale i jejich přílohy s podrobnějším rozpisem a 51 složek důkazů k jednotlivým plněním. Nevhodnému dotazu pak odpovídala stručná odpověď rakouské strany, kterou žalovaný nesprávně vyhodnotil.

III. Argumentace žalovaného

9. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout a argumentuje podrobně ke každému žalobnímu bodu. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

IV. Řízení před krajským soudem

10. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť obě strany s tím souhlasily. Žalobce sice navrhoval v žalobě určité důkazy nad rámec obsahu správního spisu, jejich provedení však soud neshledal potřebným, protože je vyhodnotil jako nadbytečné (viz níže). Návrh na provedení důkazů před správním soudem podle § 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s. nelze sám o

sobě považovat za nesouhlas s rozhodnutím bez jednání ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2016, čj. 7 As 93/2014-48, č. 3380/2016 Sb. NSS).

V. Posouzení věci krajským soudem

11. Žaloba není důvodná.

Skutková zjištění

12. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobce sporné), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
13. Jak soud popsal ve vymezení věci, žalobce a HBM jsou kapitálově spojené osoby dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 1) a 2) zákona o daních z příjmů. Na základě pochybností vyjádřených finančním úřadem žalobce předložil manažerskou smlouvu ze dne 15. 10. 2003, včetně přílohy č. 1 a doplnění k manažerské smlouvě ze dne 8. 1. 2010. V manažerské smlouvě a jejím doplnění se společnost HBM zavázala poskytovat žalobci rozsáhlé řídicí a správní služby (zejména poradenství v různých oblastech - strategie, výzkum a vývoj, strojová výroba, marketingové aktivity apod.). Článek 2.1 manažerské smlouvy s odvoláním na přílohu uváděl, že společnost HBM má nárok na odměnu ve výši 1 200 euro za osobu a den, kterou je žalobce povinen uhradit. Rozsah poskytovaných služeb měl být podle čl. 1 smlouvy variabilní, podle potřeb žalobce a odměna za administrativu měla být flexibilní na základě prováděných výkonů.
14. Žalobce dále předložil celkem čtyři faktury, podle kterých mu společnost HBM poskytla v roce 2015 služby popsané jako „*managementové a poradenské služby, jednání, reporting, finanční vyúčtování, zvláštní projekty*.“ Faktury vystavené společností HBM jsou v německém jazyce, přičemž správní orgány vycházely z překladu předloženého žalobcem. Všechny obsahovaly kromě ceny také přílohu s podrobnější (stále však poměrně obecnou) specifikací poskytnutých služeb. V ní je mj. uvedeno, že „*dokumentace vyúčtování je kompletní, chronologicky a věcně uspořádaná*“ a že „*na přání českých finančních úřadů mohou být samozřejmě veškeré doklady a dokumenty po přiměřené lhůtě dodány do Znojma*“.
15. Faktura č. 110150737 (2015/005) ze dne 23. 4. 2015 v celkové výši 2 000 908,46 Kč (72 641,44 euro) je za 36 projektových dnů v sazbě 2 000 euro za každý den a související náklady ve výši 641,44 euro. Související náklady žalobce nedoložil.
16. Faktura č. 110151214 (2015/013) ze dne 30. 6. 2015 v celkové výši 1 980 280,04 Kč (72 167,64 euro) je za stejný počet projektových dnů ve stejné sazbě jako předchozí, plus 167,64 euro jako vedlejší náklady.
17. Faktura č. 110151842 (2015/018) ze dne 9. 10. 2015 v celkové výši 3 732 375,23 Kč (137 371,19 euro) je za stejný počet projektových dnů ve stejné sazbě jako obě předchozí, a dále obsahuje částku 65 240 euro za konzultace od pana W. (bližší vymezení poradenství od pana W. není na faktuře uvedeno a žalobce v odvolacím řízení od nároku na odečet tohoto nákladu ustoupil). Součástí této faktury byly i vedlejší náklady ve výši 131,19 euro, které žalobce nedoložil.

18. Faktura č. 110152398 (2015/021) ze dne 31. 12. 2015 v celkové výši 1 777 346,15 Kč (65 500 euro) je za 32,75 projektových dnů v sazbě 2 000 euro za každý den a vedlejší náklady ve výši 266,74 euro. Ani tyto vedlejší náklady žalobce nedoložil.
19. Žalobce ke všem fakturám doložil značné množství podkladů (tabulky, grafy, prezentace, e-mailové konverzace - ve správním spise pod č. l. A 16 složky č. 1-49 a pod č. l. A 19 složka č. 50). Při ústním jednání dne 15. 12. 2017 (protokol čj. 4873077/17/3020-60563-702474) žalobce uvedl, že část výsledků prováděných služeb mu HBM poslala e-mailem (např. podpora při hodnocení výpočtu plánování nebo příprava k vyváření podkladů pro strategii a plánování obchodu), zatímco jiné obdržel od HBM telefonicky (mezinárodní prodejní a servisní služby) nebo na osobních setkáních a mítincích (business development v Rakousku). Některé služby zase žalobce obdržel částečně e-mailem, přičemž podrobnosti se diskutovaly při osobních setkáních (zavedení žalobce do závodů Magna, vybudování kontaktů s Magna v Polsku, vybudování kontaktů s Fa. Standler Rail).
20. V e-mailových zprávách předložených žalobcem lze identifikovat tři osoby, které měly za HBM poskytovat žalobci služby:
 - (i) R. B. byl v roce 2015 jednatelem HBM a jeho jméno se vyskytuje na většině předložených e-mailů. Finanční úřad zpochybnil, že poskytnuté manažerské služby spočívaly v činnosti pana B., jakožto jednatele mateřské společnosti. Převážnou většinu těchto e-mailů finanční úřad vyhodnotil tak, že tato osoba vykonávala usměrňující činnost adekvátní svému postavení v mateřské společnosti. Nešlo však o poskytování služeb, neboť tato činnost nepřesáhla rozsah běžné komunikace, jakou lze očekávat mezi mateřskou a dceřinou společností.
 - (ii) G. S. byl od 28. 4. 2015 jednatelem žalobce a současně byl v období od dubna 2015 do dubna 2018 jednatelem HBM. Zapojení do činnosti žalobce je proto podle finančního úřadu nutno vnímat jako výkon funkcí statutárního orgánu.
 - (iii) H. P. se vyskytuje v marginálním počtu e-mailových zpráv a daňové orgány tomu nepřikládaly žádnou váhu.
21. Finanční úřad zejména žalobci vytýkal (výzva k prokázání skutečností ze dne 12. 4. 2018, čj. 1832072/18/3020-60563-702474), že nepředložil žádnou dokumentaci týkající se předání poskytnutých služeb (žádosti o poskytnutí služby, akceptační protokoly apod.). Dále finanční úřad tamtéž uvádí, že z předložených dokumentů vůbec neplyne, že je vypracovala společnost HBM. Dokumenty mnohdy nejsou označeny údaji HBM a naopak z nich (po formální i obsahové stránce) plyne závěr, že na jejich zpracování měl značný podíl žalobce - jsou vyhotoveny v českém jazyce, je na nich na místě autora uveden žalobcův zaměstnanec. Výjimku tvoří e-mailové zprávy, které však až na jednotky případů neobsahují přílohy, které by mohly být výstupem předmětných služeb, a ani textace samotných e-mailů nedosahuje takového rozsahu či obsahové hloubky, aby sám e-mail mohl být považován za výstup poskytovaných služeb. Finanční úřad také žalobci vytýká, že k tvrzeným schůzkám se zástupci HBM nedoložil žádné cestovní příkazy či jiné podklady (doklady o jízdě, faktury za případné ubytování).
22. Podle finančního úřadu se drtivá většina žalobcem předložených podkladů týká běžného řízení a fungování podniku z pohledu controllingu, operativního řízení výroby, plánování, sledování řešení chyb apod. Pravidelně se vyskytující spolupráce dceřiných

společností s jejich mateřskými mnohdy nespĺňují zákonné podmínky pro uznání daňově uznatelného nákladu dceřiné společnosti. Vymezení služeb v manažerské smlouvě je obecné a žalobce nepředložil důkazní prostředky, které by se vztahovaly k odborným činnostem, jež by mohly teoreticky představovat skutečnou přidanou hodnotu pro daňový subjekt (údajný rozvoj podnikání v Belgii a Číně, mezinárodní odbytové a servisní služby). Předložené faktury a dokumenty tak propojuje *de facto* jen žalobcovo tvrzení a roztrídění dokumentů k jednotlivým fakturám a deklarovaným službám.

23. Žalovaný provedl mezinárodní dožádání (viz úřední záznam č. 16214/21/5200-11432-713085), ve kterém oslovil rakouské daňové orgány se žádostí o prověření faktické realizace služeb dle faktury č. 2015/021. V odpovědi se uvádí, že HBM blíže vysvětlila plnění na faktuře - žalobce byl v roce 2015 ve ztrátě a byly provedeny nutné reorganizace. Za tím účelem byly rozděleny nové kompetence, struktura a organizace. Spolu s odpovědí zaslaly rakouské úřady též dvě přílohy, jež jim předala HBM: (i) rozdělení projektových dnů pana S., (ii) účtenky za restauraci.

Posouzení důkazní situace soudem

24. Předmětem sporu je daňová uznatelnost nákladů, které žalobce vynaložil na služby poskytnuté jeho mateřskou společností HBM. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů si lze od základu daně odečíst pouze výdaje, které poplatník vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jak krajský soud zmínil, v řízení jde v podstatě pouze o posouzení žalobcových podkladů a o to, zda prokazují uplatněný nárok na snížení základu daně. Krajský soud přezkoumal žalobcem předložené listiny a dospěl k závěru, že jeho nárok neprokazují.
25. Úvodem je potřeba zdůraznit, že žalobce a HBM jsou ve vztahu dceřiná - mateřská společnost. Tento vztah v praktické rovině znamená, že mezi oběma společnostmi je méně formalizovaná komunikace. Dceřiná společnost (zde žalobce) proto bude komunikovat jinak s vnějším subjektem, a jinak se společností, která jej vlastní a ovládá. To pochopitelně neznamená, že žalobce nemá mít doklady o službách, které od mateřské společnosti přijal a náklady na ně si chce uplatnit. Je ovšem rozumné očekávat, že tyto podklady budou méně formální, než by odpovídalo obchodnímu vztahu mezi dvěma „nesprízněnými“ subjekty. Proto nebylo pro soud podstatné, že žalobce nebyl schopen předložit formální objednávky služeb, které mu společnost HBM poskytovala. Logicky si tyto objednávky a další požadavky mohli představitelé obou společností sdělit v rámci interní komunikace, navíc když jednatel HBM G. S. byl podle shodného tvrzení žalobce i žalovaného po většinu zdaňovacího období zároveň jednatelem žalobce.
26. Tím ovšem lze překonat všechny nedostatky v žalobcově dokumentaci. Společnost HBM je vlastníkem žalobce a logicky má zájem na tom, aby se žalobci ekonomicky dařilo. Při rozdělení funkcí HBM mezi ty, které plní jako vlastník, a ty, které činí v rámci objednaných a fakturovaných služeb, musí být určitelná hranice. I proto, že první kategorie činnosti není uplatnitelným nákladem. Běžná návštěva, organizační schůzka či výměna informací zástupců obou subjektů zpravidla nedá vzniknout uznatelnému nákladu, neboť nepřekročí rámeček běžného zájmu o žalobce ze strany jeho vlastníka. Naopak objedná-li si žalobce komplexní službu zhodnocení zahraničního trhu, na který hodlá expandovat, jistě může náklad na takovou službu uplatnit. Její poskytnutí stojí HBM personální a ekonomické zdroje, jejichž nasazení není běžným zájmem o vlastněnou společnost zdůvodnitelné. V případě žalobce však není možné onu „dělicí čáru“ mezi

oběma typy kontaktů a výměny informací vést. Žalobce totiž v řadě případů uplatňuje jako daňově uznatelný náklad služby, u nichž zcela chybí jasné výstupy poskytnuté dceří ze strany mateřské společnosti.

27. Krajský soud nehodlá žalobci upřít, že některá dílčí tvrzená plnění mu společnost HBM podle všeho poskytnout mohla. Například doklady k pokroku produktivity a výnosnosti (složka č. 1, 24), plánování obchodu pro rok 2015 (složky č. 7 a 8) a k výpočtu plánování a strategii plánování obchodu (složka č. 34) na první pohled dostatečně prokazují, že žalobce službu obdržel. Žalobce u nich předložil grafy, tabulky či prezentace v českém či německém jazyce. Důkazy jako celek však vykazují následující značné nedostatky, pro které nebylo možné žalobci jeho nárok na odpočet nákladů přiznat.
28. Za prvé, v naprosté většině případů není možné propojit fakturovaný rozsah činnosti s jejími konkrétními výstupy. Z předložených faktur plyne, že společnost HBM žalobci fakturovala za každé čtvrtletí určitý počet projektových dnů, zpravidla 36 dnů. Není přitom možné určit, kolik z takto vykázaného času připadá na kterou službu. Kromě časové dotace není možné ani určit, zda byl tento čas rozdělen mezi více pracovníků společnosti HBM, a případně jaké měli úlohy. První pochybnost tedy spočívá v tom, že deklarované služby nelze propojit s fakturovaným časem a s konkrétními pracovníky poskytovatele služeb HBM.
29. Tento problém se přenáší i do konkrétního posouzení jednotlivých čtvrtletí. Služby poradenství, u nichž důkazy nasvědčují na první pohled tomu, že je společnost HBM žalobci poskytnout mohla, nelze oddělit od služeb, které prakticky vůbec nebyly prokázány. Žalobce k tomu uvedl, že většina činností byla ze strany HBM vykonávána souběžně a podklady a schůzky se obsahově prolínaly. Detailní rozdělení na jednotlivé dílčí činnosti nebylo realizováno. Toto vysvětlení nepovažuje soud za věrohodné. I pokud byly aktivity realizovány současně, jistě bylo možné evidovat, jaká služba zabrala kolik z těchto „souběžných“ dnů. Takovouto evidenci měla žalobci předkládat jeho mateřská společnost, neboť v manažerské smlouvě si obě strany smluvily, že rozsah poskytovaných manažerských služeb se bude vždy řídit aktuálními potřebami žalobce. Poskytované plnění i odměna za jeho poskytování tedy měly být variabilní a těžko si lze představit, jak jinak by měl žalobce ověřovat, jak velký počet hodin pro něj mateřská společnost v daném čtvrtletí odpracovala, než na základě jí poskytnutých výkazů. Namísto toho se zdá, že žalobce si rutinně nechával naúčtovat v každém čtvrtletí totožný rozsah poskytovaných služeb, aniž by po své mateřské společnosti vyžadoval sebemenší průkaz toho, jaké časové a personální prostředky na ně vynaložila. Žalobce svým laxním přístupem, jenž byl v rozporu s jeho vlastní smluvní dokumentací, způsobil, že v důsledku souhrnné evidence služeb je nutno na každé čtvrtletní plnění od mateřské společnosti nahlížet jako na jeden celek, který se žalobci buďto podaří prokázat, nebo nikoliv.
30. Tento náhled ještě podporuje fakt, že mnohé služby byly shodné pro první tři čtvrtletí – probíhající jednání o rozvoji v produktivitě, mezinárodní prodejní a servisní služby, business development v Rakousku či podpora při hodnocení plánování. Žalobce k nim také předkládal společné podklady. K položce „meeting celý rok 2015“ předložil prezentaci (složka č. 4), která je datována 26. 1. 2015 a v případě revizních schůzek (složka č. 3) zase prezentaci v němčině, která není datována. Chybí uvěřitelné a důkazně podložené vysvětlení žalobce, proč tyto služby fakturoval v několika čtvrtletích. Dávalo by smysl, pokud výstupy vytvořené v jednom čtvrtletí použil v následujících čtvrtletích. Proč je však znovu fakturoval? Při využití již vytvořených podkladů by se dalo očekávat

snížení počtu projektových dnů v dalších čtvrtletích. Tento počet však zůstával prakticky konstantní.

31. Za druhé, soud sdílí pochybnosti žalovaného o kvalitě řady předložených důkazů. Žalobce některé služby neprokázal vůbec, u jiných předložil důkazy sporné vypovídací hodnoty. Protože žalobce předložil ke všem čtyřem čtvrtletím množství (často obdobných) podkladů, nebude se soud vyjadřovat ke všem dokladům jednotlivě. To již učinil finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole. I s ohledem na výše popsané „splnutí“ různých plnění v jediné faktuře bez jakéhokoliv rozlišení toho, jaká část časových a personálních zdrojů mateřské společnosti na jednotlivá deklarovaná plnění připadá, provede soud pouze celkové zhodnocení důkazní situace, přičemž je bude ilustrovat vybranými příklady.
32. Soud nejprve připomíná, že v každém čtvrtletí roku 2015 měla společnost HBM žalobci poskytnout různé služby, které byly specifikovány v přílohách faktur. Například v období od 1. 1. - 31. 3. 2015 měla HBM poskytnout tyto služby: (i) probíhající jednání o pokroku produktivity a výnosnosti, (ii) mezinárodní prodejní a servisní služby, (iii) business development v Rakousku, (iv) podpora při hodnocení výpočtu plánování 2014, (v) příprava k vytváření podkladů pro strategii a plánování obchodu pro rok 2015, (vi) příprava k vývoji plánování opatření pro 2015 a analýza citlivosti, (vii) zavedení Haas Profile, s. r. o. do různých závodů Magna koncernu, (viii) vybudování kontaktů s Magna v Polsku, (ix) vybudování kontaktů s Fa. Standler Rail, (x) podpora v investiční politice a hledání strategických možností pro náhradu skladových strojů a příprava pro zpracování konceptu investice, (xi) zapracování pana D. jako nového technického ředitele. Některé služby se opakují ve více čtvrtletích.
33. V prvním čtvrtletí roku 2015 měl tedy žalobce obdržet celkem 11 plnění. Přitom ke službě „business development v Rakousku“ předložil pouze řešenou agendu v bodech. Není zřejmé, co pro tento bod mateřská společnost udělala a co vyfakturovala. K položce „mezinárodní prodejní a servisní služby“ (složka č. 12) předložil žalobce pouze seznam společností. Službu „přípravy k vývoji plánování opatření pro rok 2015 a analýza citlivosti“ prokazuje žalobce prezentací v německém jazyce, pod kterou je však podepsaný jednatel žalobce D. (složka č. 20). Stejně pochybnosti panují u většiny tabulek a grafů (podklady k produktivitě, souhrnné reporty, rozpočet, plánování), u kterých je absolutně nečitelný původ jejich vytvoření – absentuje autor či způsob předání žalobci.
34. Důkazní nouzi žalobce prohlubuje dále fakt, že není přesvědčivě prokázáno, jak se k němu předložené podklady dostaly. Zanedbatelná část podkladů byla součástí některých e-mailových zpráv, ovšem o většině nejsou žádné záznamy. S ohledem na vztah mezi žalobcem a HBM je jistě možné, že si některé podklady předávali jejich zástupci osobně. Ovšem pokud tato okolnost není bezpečně prokázána, může nepřímou podporovat podezření žalovaného, že část podkladů si žalobce vypracoval sám. Nutno také zmínit, že pod mnohými soubory (složky č. 2, 6, 20, 27, 28 nebo 39) jsou přímo podepsáni zaměstnanci žalobce.
35. Krajský soud přezkoumal i předloženou e-mailovou komunikaci, která je součástí různých čtvrtletí. Soud musí souhlasit se žalovaným, že tato komunikace je neprůkazná. Pouze marginální část této komunikace obsahuje přílohy. Většina e-mailových zpráv obsahuje text přeposílaný mezi různými osobami (včetně žalobce). Mnoho e-mailů má charakter několika stručných bodů obsahujících zkratkovité formulace (např. názvy společností). Text e-mailů proto nemůže být důkazem o tom, že žalobce obdržel deklarované služby,

zejména pokud jde o navazování kontaktů se zahraničními subjekty. Obyčejné zmínky v textu e-mailů o názvu společností, které může žalobce oslovit, nenaplnují podle soudu kritérium konzultační služby. Žádná soudná obchodní společnost by službu, jejíž výstup by jevil takto nízkou kvalitu a přidanou hodnotu, nemohla v běžném podnikatelském vztahu svému poskytovateli proplatit. Jinak řečeno, pouhé doporučení potenciálních odběratelů bez nejmenší známky zprostředkování vzájemné komunikace s nimi nelze vnímat jako konzultační službu, ale nanejvýš jako součást běžné komunikace v rámci koncernu a projev zájmu vlastníka, aby jednotlivé části koncernu prosperovaly.

36. Jazyk předložených dokumentů hrál při posouzení věci spíše doplňkovou roli. Žalobce pochopitelně argumentuje, že jazyk dokumentace prokazuje poskytnuté služby. Německý jazyk některých dokumentů bere jako důkaz, že jej vytvořila HBM. Jenže většina předložené dokumentace je ve skutečnosti v českém jazyce. Žalobce sice netvrdí, že by snad rakouská společnost HBM vytvářela některé podklady v němčině a jiné v češtině, ale jeho vysvětlení, že české dokumenty jeho zaměstnanci přeložili z němčiny do češtiny pro potřeby žalobcova českého prostředí nepůsobí věrohodně. Proč potom žalobce nepředložil v průběhu daňového řízení finančnímu úřadu v reakci na jeho pochybnosti též původní německé originály? Spolu se skutečností, že pod částí dokladů jsou podepsáni zaměstnanci žalobce, to posiluje pochybnosti o tom, že předložená dokumentace je skutečně výstupem mateřské společnosti HBM v roli poskytovatele deklarovaných služeb.
37. Konečně má žalovaný také pravdu v tom, že žalobce vůbec nedoložil související náklady, které součástí každé z faktur, jakkoliv šlo o položky relativně nízké. Žalobce doložil pouze dvě účtenky z restaurace, zbytek těchto nákladů zůstal v rovině tvrzení. I to ovšem spíše jen dokresluje pochybnosti o uskutečnění fakturovaných služeb.
38. Pokud jde o hodnocení sjednané ceny, nešlo vůbec o podstatný faktor pro uznání či neuznání nároku na odpočet. Žalobce odkazuje na bod 51 napadeného rozhodnutí, který však patří do shrnutí skutkových okolností. Žalovaný s přiměřeností ceny v průběhu právního posouzení nijak nepracuje. Na odkazovaném místě žalovaný pouze kriticky hodnotil vysvětlení žalobce, že písemně sjednanou cenu za člověkoděn obsaženou v manažerské smlouvě (1 200 euro) po ústní dohodě s HBM zvýšil (na 2 000 euro), ačkoliv manažerská smlouvy zakotvovala pro jakékoli změny písemnou formu. Žádné závěry z toho však žádné nedovozoval.
39. Z mezinárodního dožádání (bod 23 tohoto rozsudku) žalovaný zjistil, že společnost HBM fakticky potvrdila provedení plnění a uvedla, že jej poskytoval zejména G. S., což byl zároveň jednatel žalobce. Žalobce má pravdu v tom, že se mezinárodní dožádání týkalo pouze jednoho čtvrtletí (jedné faktury). Na druhou však rakouská strana žádné podstatné důkazní prostředky nedoložila. Rozdělení projektových dnů G. S. totiž není průkazné - vykázaný čas se dělil mezi různé společnosti a není zřejmé, v jakém poměru. Krajský soud již výše zdůraznil, že pan S. byl žalobcův jednatel, a již proto jím vykázaná činnost není uplatnitelným nákladem. To, že pro žalobce vykonával manažerské služby, vyplývá z jeho postavení statutárního orgánu. Nelze také přehlédnout, že v manažerské smlouvě bylo výslovně uvedeno, že veškeré doklady ke službám poskytovaným žalobci může mateřská společnost kdykoliv dodat do žalobcova sídla. Nic takového se však v průběhu řízení nestalo a taktéž mezinárodní dožádání skončilo s velmi hubeným výsledkem. I to nasvědčuje dojmu, že ke skutečnému předávání a přebírání fakturovaných služeb vůbec nedocházelo, nebo že o tom přinejmenším nemá prokazatelné doklady ani žalobce, ani jeho mateřská společnost.

40. Poté, co soud takto posoudil důkazní situaci, vyjádří se stručně k žalobcovým důkazním návrhům obsaženým v žalobě. Šlo v první řadě o organigram koncernu, jehož je žalobce součástí, podle stavu k roku 2014, tabulku vývoje obratu v letech 2005 – 2015 a adekvátní faktury na obdobné služby vystavené společností HBM žalobcově sesterské společnosti HMV. Tyto důkazy vyhodnotil soud jako nadbytečné, neboť nemohou prokázat, že mateřská společnost skutečně poskytla žalobci deklarované služby a že jejich povaha překračovala běžnou komunikaci mezi dvěma podniky ve skupině. Jedná se u nich pouze o dokreslení situace. Žalovaný v daňovém řízení nepopíral, že žalobce ve skupině podléhá přímo společnosti HBM, že se jeho obrat mezi lety 2005 a 2015 zvýšil, ani že obdobná fakturace mohla probíhat i mezi jinými členy skupiny Haas. Další skupina důkazů sestávala z výňatků z knihy jízd pana W. (žalobcova jednatel) z roku 2015 a z kopií smluv a zakázek se společností SIKLA. Tyto důkazy by teoreticky některá žalobcova tvrzení podepřít mohly, zejména časté cesty jednatel do centrály skupiny v Rakousku a realizaci zakázek s jedním z partnerů, s nimiž měla mateřská společnost zprostředkovat styk. Ale pro jejich navrhování v soudním řízení je již pozdě. Žalobce byl povinen unést své důkazní břemeno v daňovém řízení před orgány finanční správy. Pokud je neunesl – přičemž zároveň netvrdí, že by mu nějaké objektivní okolnosti zabránily tyto důkazy navrhnout již před správními orgány – pak soud nemá důvod je provádět, protože na hodnocení zákonnosti napadeného rozhodnutí už by to nemohlo mít žádný vliv (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009 - 91, č. 1906/2009 Sb. NSS, či ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009 - 232, bod 44).
41. Důvodná není ani námitka o podjatosti finanční správy, která má plynout ze systému odměn. Žalobcem vylíčené skutečnosti nemohou *a priori* svědčit o podjatosti finanční správy. V opačném případě by byla podjatost dána ve všech řízeních před orgány finanční správy (nebo přinejmenším těch, která se týkají spřízněných osob). V žalobcově případě neshledal soud žádné konkrétní skutečnosti, které by svědčily o jakékoliv podjatosti nebo účelovém postupu orgánů daňové správy.

Otázka legitimního očekávání

42. Rovněž námitka o legitimním očekávání není důvodná. Mezi stranami je nesporné, že finanční úřad při realizaci dřívější daňové kontroly (za období 2009) nevytkl žalobci nyní řešené pochybení. Přitom žalobce již v roce 2009 vykazoval a deklaroval stejné služby od společnosti HBM jako nyní.
43. Jak uvádí Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 25. 3. 2010, *Sviluppo Italia Basilicata* (C-414/08), předpokladem práva dovolávat se legitimního očekávání je poskytnutí konkrétních ujištění ze strany příslušného orgánu, která mohou vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou určena, a dále skutečnost, že tato ujištění jsou v souladu s použitelnými právními předpisy. Legitimní očekávání může vzniknout tehdy, pokud se správce daně v rámci daňové kontroly zaměří na určité plnění, má dostatek dokumentace k jeho úplnému posouzení a přímo konstatuje, že předložená dokumentace (faktury, grafy, smlouvy apod.) uplatněné plnění prokazuje.
44. Krajský soud prostudoval zprávu o daňové kontrole na daň z roku 2009 čj. 101796/11/346932703301, na kterou žalobce odkazoval. Z ní jednoznačně plyne (strana 2), že správce daně vycházel z velmi malého počtu dokladů, prakticky jen z faktur. Neměl tedy k dispozici dokumentaci, kterou nyní žalobce předložil a snaží se jí prokázat svůj nárok. Proto o ní ani nemohl ani konstatovat, že je dostatečná a průkazná.

45. Ačkoliv se krajský soud neztotožnil se žalobcovou námitkou, považuje za vhodné též reagovat na vyjádření žalovaného učiněné v průběhu soudního řízení. Podle něj je legitimní očekávání spojeno jen s právním výkladem v úzkém slova smyslu (tedy se způsobem, jakým správní orgán vykládá nějakou normu či pojem). To je však nesprávný pohled. Nejvyšší správní soud vyložil, že zásada legitimního očekávání znemožňuje správnímu orgánu, aby ve skutkově obdobných či totožných případech postupoval vůči těmto subjektu odlišně (srov. rozsudek ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014 - 47). Správní orgán se proto může porušení zásady legitimního očekávání dopustit nejen v souvislosti s přímým výkladem právní normy. Může tak učinit i skutkovým hodnocením či jiným postupem, pokud budou svévolné a v rozporu s jeho dosavadní praxí.
46. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2021, čj. 10 Afs 293/2019 - 54 dal za pravdu žalobci, který tvrdil, že postup správce daně v předchozím období u něj vytvořil očekávání, že vede svou evidenci správně a dostatečně. Daná věc se ovšem odlišuje od této tím, že tam posuzoval správce daně vedení evidence ve své úplnosti a hodnotil všechny podklady. V žalobcově případě ovšem finanční úřad konstatoval prokázání nároku pouze na základě „vstupních“ dokladů - faktur. Hluběji žalobcův nárok při předchozí kontrole nezkontroval.
47. Žalobce konečně též odkazoval na nález Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06, který se zabýval změnou správní praxe. Činí tak, aniž by zohlednil konkrétní okolnosti tam řešené věci. Ústavní soud řešil otázku setrvalé praxe orgánu správy sociálního zabezpečení, která trvala roky a týkala se účasti cizích státních příslušníků na zdravotním pojištění. Ústavní soud v citovaném nálezu zdůraznil právě hledisko dlouhodobosti a soustavnosti. Tu v nynějším případě krajský soud neshledal. Stejně nedůvodné jsou odkazy žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2021, čj. 4 Afs 320/2021 - 43 a ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009 - 233), které se obecně zabývají změnou ustálené správní praxe. Existenci doložené, dlouhodobé a zavedené správní praxe žalobce v nynějším případě netvrdil, natož aby ji prokázal.

VI. Závěr a náklady řízení

48. Soud na závěr shrnuje, že žalobu jako nedůvodnou zamítl. Žalobce předloženými důkazy neprokázal uskutečnění plnění, jak je deklaroval ve fakturách. Ačkoliv předložil řadu důkazních prostředků, nevyvrátil důvodné pochybnosti finančního úřadu a žalovaného o tom, zda se plnění uskutečnilo, příp. zda je poskytl žalobci deklarovaný dodavatel.
49. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak - jakožto úspěšnému účastníkovi řízení - právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. 11. 2022

Mgr. Milan Procházka v. r.
předseda senátu