



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Zdeňka Kühna a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **STOCK Plzeň-Božkov, s. r. o.**, Palírenská 641/2, Plzeň, zastoupené advokátem Mgr. Vladimírem Petráčkem, Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 7. 5. 2018, čj. 20006/18/5200-11434-703000, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 11. 2020, čj. 30 Af 34/2018-57,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 11. 2020, čj. 30 Af 34/2018-57, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2018, čj. 20006/18/5200-11434-703000, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 36 798 Kč do rukou jejího advokáta, Mgr. Vladimíra Petráčka, ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] V této věci jde o prokázání výdajů na tři skupiny služeb: na poradenské služby pro výrobu; na podpůrné služby; a na služby související s refinancováním úvěru, které žalobkyni poskytovaly společnosti začleněné do mezinárodní struktury Stock Spirits Group. NSS vyhověl jen stěžovatelčím námitkám týkajícím se první skupiny, tedy poradenských služeb pro výrobu. Žalovaný a krajský soud při hodnocení daňové uznatelnosti výdajů na ně zejména nesprávně vyžadovali, aby žalobkyně prokázala, že jen díky službám dodavatelské společnosti dosáhla úspor a vzrostla jí výroba.

I. Popis věci

[2] Specializovaný finanční úřad zahájil u žalobkyně (nyní vystupuje jako *stěžovatelka*) v květnu 2014 daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za rok 2011. Na základě jejich výsledků stěžovatelce neuznal výdaje:

- na poradenské služby pro výrobu ve výši asi 14 milionů korun od společnosti Stock Spirits Group Services AG (*SSG Services*);
- na podpůrné služby v oblasti IT a HR, manažerské služby generálního ředitele, právní poradenství, řízení financí, prodeje, marketingu a související administrativy ve výši asi 30 milionů korun od společnosti Stock Spirits Group Luxembourg Holdings s. à. r. l. (*SSG Luxembourg*);
- na služby týkající se refinancování stěžovatelčiných závazků ve výši asi 43 milionů korun, také od společnosti SSG Luxembourg.

[3] Stěžovatelka neprokázala, kdo konkrétně jí poskytl jaké služby, kde, v jakém období a v jakém rozsahu. Finanční úřad jí proto doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši asi 16,5 milionu korun (a penále ve výši asi 3,3 milionu korun). Žalovaný rozhodnutím z května roku 2018 zamítl stěžovatelčino odvolání, kterým se bránila proti dodatečnému platebnímu výměru. Stěžovatelka neuspěla ani se žalobou, kterou podala proti rozhodnutí žalovaného a kterou Krajský soud v Plzni rovněž zamítl.

II. Kasační řízení

Kasační stížnost

[4] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní cituje z judikatury správních soudů a Ústavního soudu k rozložení důkazního břemene a tvrdí, že jejím požadavkům dostála a unesla své důkazní břemeno.

[5] Stěžovatelka dále ke každé skupině neuznaných výdajů označila listinné důkazy i svědecké výpovědi, jimiž podle svého mínění prokázala, že jí byly služby skutečně poskytnuty v tvrzeném rozsahu. Daňové orgány posoudily důkazní prostředky izolovaně, a nikoli ve vzájemných souvislostech. U *výrobně-poradenských služeb* nesouhlasí stěžovatelka zejména s tím, jak krajský soud posoudil hodnotové plánování a pochybnosti žalovaného o dvojím vyúčtování téhož. Pokud žalovaný uzavřel, že odměna za poskytnuté služby byla v rozporu s § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, měl uvést, jaká cena odpovídá tržnímu odstupu, a nikoli jen označit služby za neprokázané. Krajský soud nevysvětlil, proč přisvědčil pochybnostem žalovaného, rozsudek je proto nepřezkoumatelný. Stěžovatelka nikdy netvrdila, že úspor dosáhla jen poradenskou činností, pochybnosti finančního úřadu vyvrátila kalkulací úspor. Konkrétní projekty byly prokázány zápisy z jednání, zapojení dodavatelky SSG Services prokazují zase svědecké výpovědi M. G., I. C. a Ing. V. Š.. Žalovaný některé důkazní prostředky nezákonně odmítl proto, že není zřejmá časová náročnost jejich vypracování.

[6] Stěžovatelka nesporně prokázala, že její *závazky byly refinancovány* a že pro ni bylo refinancování v její situaci nezbytné. Externí poradenské společnosti poskytly k fakturám detailní přehledy poskytnutých služeb a poskytnutí potvrdily i svědecké výpovědi Ing. P.

pokračování

M. a H. E.. Konečně *podpůrné služby* byly fakturovány na základě mzdových nákladů jednotlivých pracovníků a náklady na ně se alokovaly nepřímo mezi jednotlivé výrobní závody ve skupině Stock (30 % připadalo na stěžovatelku). Vedle výpovědí potvrzuje poskytnutí podpůrných služeb především e-mailová komunikace.

[7] Důkazní nouze plynoucí z neurčitosti či neprovázanosti některých dokladů (zde u výrobně-poradenských a podpůrných služeb) nemůže sama o sobě způsobit, že náklady na ně budou vyloučeny jako celek, ale má vést k úvaze o stanovení daně podle pomůcek. Soud tuto úvahu pominul.

[8] Žalovaný v odvolacím řízení nově hodnotil důkazní prostředky, avšak stěžovatelku nevyzval, aby se k hodnocení vyjádřila, jak mu ukládá § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Konkrétně žalovaný odmítl kalkulaci úspor ke službám výrobního procesu proto, že nebyla prokázána vazba kalkulace na účetnictví. Žalovaný dále nově zpochybnil vyloučení daňově neúčinných služeb na řádku 40 daňového přiznání, které představovaly náklady akcionáře Oaktree Capital. Žalovaný nově odmítl i detailní přehled fakturovaných služeb pro neprůkaznost. Stěžovatelka tyto důkazní prostředky předložila již během daňové kontroly a jejich nové hodnocení je klíčové. Krajský soud posoudil žalobní námitku na toto téma v rozporu s rozsudkem rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, *Strojmetal*.

Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný upozornil, že stěžovatelka do kasační stížnosti přebrala vybrané pasáže žaloby a téměř nereaguje na argumentaci krajského soudu. Rozsudek krajského soudu podle něj není nepřezkoumatelný, žalovaný na věc vůbec neužil § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalovaný setrval na tom, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno u sporných plnění.

[10] K postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že zmíněné důkazní prostředky provedl již finanční úřad. Žalovaný je nehodnotil odlišně, závěry finančního úřadu jen „*podrobněji propracoval a precizoval*“.

Další podání (replika, duplika a triplika)

[11] Stěžovatelka zdůraznila, že z žaloby převzala popis skutkových okolností, současně však také reaguje na závěry krajského soudu; její kasační stížnost proto lze projednat. Dále uvedla, že s přihlédnutím ke způsobu, kterým byla stanovena odměna (procento z reálně dosažené úspory nákladů), množství a detailu předložené dokumentace si racionálně nedokáže představit, jaké další důkazní prostředky by měla daňovým orgánům předložit.

[12] „*Propracování a vyprecizování*“ důkazních prostředků bylo podle stěžovatelky ve skutečnosti novým dokazováním. Žalovaný nespěl k jinému závěru než finanční úřad, provedl však vlastní úvahu, na základě které odmítl důkazní prostředky. S touto úvahou stěžovatelku nezákonně seznámil poprvé až ve svém rozhodnutí.

[13] Žalovaný k postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu odkázal na rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2020, čj. 10 Afs 173/2017-58, *Poradenství pro podniky – Aleš Klauďy*. Poznamenal, že kvantita důkazních prostředků nenahrazuje jejich kvalitu.

[14] V reakci na to stěžovatelka zopakovala, že žalovaný hodnotil některé důkazy poprvé nebo s jiným závěrem než finanční úřad. Není přitom podstatné, že žalovaný nezměnil rozhodnutí finančního úřadu ani že stěžovatelka předložila důkazy již správci daně.

III. Právní hodnocení

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] V této věci jde o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, které se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

[17] NSS dlouhodobě judikuje, že o daňově účinný výdaj se jedná jen tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-93). Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen v pochybnostech prokázat, že jej skutečně vynaložil.

[18] NSS se vyjádří popořadě nejprve k jednotlivým skupinám neuznaných výdajů a poté k procesní námitce, v níž stěžovatelka argumentuje porušením § 115 odst. 2 daňového řádu.

[19] Ačkoli stěžovatelka do kasační stížnosti přebrala dlouhé pasáže z žaloby, reaguje též na hodnocení krajského soudu, které však z rozhodnutí žalovaného z velké části vychází. Její kasační stížnost je proto přípustná a NSS přezkoumal rozsudek krajského soudu právě v rozsahu námitek mířících proti důvodům krajského soudu.

Poradenské služby pro výrobu od SSG Services

[20] Stěžovatelka namítá, že prokázala daňovou účinnost nákladů na výrobně-poradenské služby od společnosti SSG Services, a to fakturami, smlouvou o výrobně-poradenských službách, svědeckými výpověďmi I. C., M. G. a Ing. V. Š. a listinnými důkazy.

[21] Žalovaný v napadeném rozhodnutí označil zejména tyto pochybnosti ohledně stěžovatelčiných tvrzení:

- stěžovatelka neprokázala návaznost poradenských služeb na deklarované úspory ani vazbu vyčíslených úspor na své účetnictví a na jednotlivé případy poskytovaných služeb;
- z důkazních prostředků vyplývá, že mezi lety 2010 a 2013 narostla výroba, nikoli však, že se tak stalo díky službám, které stěžovatelce poskytla SSG Services, či díky převzetí výroby italské pobočky;
- smlouva o výrobně-poradenských službách ze dne 11. 2. 2010 neosvědčuje faktické poskytnutí služeb v deklarovaném rozsahu;

pokračování

- obsah služeb definovaný ve smlouvě a jejich výčet, který stěžovatelka opakovaně uvedla, se neshodovaly;
- stěžovatelka nedoložila ke každé faktuře podrobný popis měsíční odměny, ačkoli poskytovateli plynula ze smlouvy povinnost takový rozpis doložit;
- příjemci služeb jsou současně další dva subjekty: podniky Stock Polsko a Stock Itálie, výrobu druhého z nich přitom měla stěžovatelka převzít;
- stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti finančního úřadu, že služby hodnotového plánování jí byly vyúčtovány dvakrát: poprvé jako hodnotové plánování, podruhé jako úspora nákladů na vstupní suroviny (služby v oblasti nákupu);
- z navržených důkazních prostředků (zápisů z jednání, e-mailové korespondence a souvisejících podkladů, vypracovaných studií a dokladů k implementaci) nelze ověřit, jaké konkrétní služby byly poskytnuty, kdo je poskytl, kde a za jak dlouho a s jakým výsledkem;
- stěžovatelka nepředložila žádný relevantní důkazní prostředek (např. konkrétní návrhy na změnu technologických postupů, studie, analýzy či jiné dokumenty) prokazující fakticitu plnění v souladu s fakturami a se smlouvou ke službám v oblasti hodnotového plánování, recyklování odpadu a licencování známých značek mimo oblast alkoholických nápojů;
- k vyhodnocování efektivity výroby, zásob, odpadového hospodářství a využití výrobních linek stěžovatelka předložila listiny, z nichž není zřejmé, kdo je vyhotovil; listiny navíc slouží pro rozhodování vlastníka výrobních společností a není zřejmé, proč by měla nést související náklady stěžovatelka (ta navíc nevyvrátila pochybnosti finančního úřadu o tom, že je vypracovala sama);
- svědkyně M. G. nepotvrdila, že řešila konkrétní stěžovatelčiny požadavky, ale jen to, že pracovala ve prospěch vlastníka společnosti; služby hodnotového plánování, které poskytovala, se týkaly všech podniků ve skupině a sloužily pro potřeby rozhodování vlastníka; současně není zřejmé jak, s kým, kde a po jakou dobu tvrzenou činnost vykonávala, a pochybnosti budí i to, že součástí týmu, který svědkyně údajně vedla, byli i stěžovatelčini zaměstnanci;
- výdaje spojené s projektem přesunu výroby z Itálie do ČR lze uznat teprve v roce 2012, protože až tehdy padlo rozhodnutí o tomto přesunu (proto také nic neosvědčuje výpověď tehdejšího stěžovatelčina finančního ředitele Ing. P.M.);
- svědek I.C., provozní ředitel skupiny Stock, rozhodoval o tom, co a kde má být vyráběno, na úrovni skupiny ve prospěch vlastníka kontrolované společnosti, nikoli na základě konkrétních stěžovatelčiných požadavků, jeho odpovědi byly obecné a nevypovídaly nic konkrétního o uskutečnění služeb; z výpovědi nevyplývá, že úspor bylo dosaženo výhradně činností společnosti SSG Services;
- z výpovědi svědka Ing. V. Š., tehdejšího stěžovatelčina výrobního manažera, není zřejmé, jaké byly výstupy činnosti SSG Services, protože ta podle něj procesy jen řídila; výpověď je obecná a nic neprokazuje, navíc je v rozporu se stěžovatelčíným tvrzením, že společnost SSG Services sama zaváděla své návrhy a nové postupy.

[22] Krajský soud závěry žalovaného převzal; NSS se s nimi naopak neztotožňuje. Rozsudek krajského soudu v této pasáži (ani v žádné jiné) není nepřezkoumatelný, jak stěžovatelka namítá. Z kontextu odůvodnění je zřejmé, proč se krajský soud přiklonil k hodnocení žalovaného a považoval jeho pochybnosti za oprávněné a stěžovatelčina tvrzení za neobjasněná. Podle NSS jsou však závěry žalovaného i krajského soudu nesprávné.

[23] Odůvodnění žalovaného a krajského soudu v této pasáži stojí hlavně na tom, že stěžovatelka neprokázala návaznost deklarovaných služeb na úspory, tedy že úspor bylo dosaženo výhradně činností společnosti SSG Services.

[24] Tato úvaha je však chybná. Žalovaný při ní vycházel ze smlouvy o poskytování poradenských služeb v oblasti výroby ze dne 11. 2. 2010 uzavřené mezi poskytovatelkou služeb SSG Services a příjemci služeb: stěžovatelkou a pobočkami Stock v Polsku a v Itálii. Stěžovatelka uvedla, že odměna za služby byla vypočtena podle smlouvy jako 20 % z dosažených úspor na materiálech, prodeji a režijních nákladech. Podle přílohy č. 2, bodu 1 ke smlouvě tvoří „výpočet nejvýše 20 % z úspory výrobních nákladů (definované jako *meziroční snížení přepočtených nákladů na roční objem výroby*) dosažené v každém jednotlivém případě u služeb poskytnutých poskytovatelem služeb příjemcům služeb“. K tomu stěžovatelka doložila dokument 32.1 *Přehled, na základě kterého byla vypočtena úspora* s vyčíslenými úsporami v oblastech hodnotového plánování, přímých nákladů a režijních nákladů. Žalovaný i krajský soud si vykládají slovní spojení „v každém jednotlivém případě“ tak, že úspory musejí být přímým důsledkem konkrétní prokázané služby, ale tak to stěžovatelka nemyslela a ani to s ohledem na tvrzený charakter služeb není reálný požadavek. Slovní spojení „v každém jednotlivém případě“ je neobratné, ovšem jako logický se jeví i výklad, podle něhož jsou jednotlivým případem úspory dosažené v jednotlivých sledovaných oblastech, kterých se služby týkaly: efektivnější využití materiálu (hodnotové plánování), snížení režijních nákladů a snížení přímých nákladů (tak, jak to stěžovatelka konzistentně vysvětluje již od daňového řízení a blíže pak rozepisuje v dokumentu 32.1).

[25] Stěžovatelka konkrétněji popsala tyto služby ve svém vyjádření ze dne 15. 5. 2015 (např. snížení hmotnosti lahví na konkrétní druhy nápojů, snížení alkoholu v konkrétních produktech, prodloužení hrdla a zmenšení uzávěru, navržení nových hnědých kartonů, možnosti recyklování odpadu, rozpracování podnětů k licencování dobře známých značek společnosti mimo oblast alkoholických nápojů, pravidelné vyhodnocování efektivnosti výroby, zásob, odpadového hospodářství, srovnání výkonnosti podniků v Česku, Polsku a Itálii, analýza výrobních linek a využití kapacity) a přiložila k nim listinné podklady. Soud se na rozdíl od žalovaného nedomnívá, že se takto označené služby neshodují s tím, jak jsou služby rámcově vymezeny ve smlouvě („*poradenství ve vztahu k optimalizaci výrobních procesů, efektivitě při alokaci zdrojů, tj. technického zařízení závodů a strojů, plánování lidských zdrojů a výrobních procesů, poradenství ve vztahu k časovému harmonogramu výroby a zavedení nejlepší praxe zejména v oblastech stanovení vzorce směn, snížení počtu pracovníků, budování specializace výrobních linek, zvýšení rychlosti výroby na lince, snížení složitosti výroby, vyhodnocení a snížení nákladů na jednotku, podpora iniciativy v oblasti zvýšení kvality a další služby přímo související s uvedenými službami nebo doplňkové služby k nim, které může kterýkoli příjemce přiměřeně požadovat*“, viz přílohu č. 3 ke smlouvě). Nepřekrývají se doslovně, ovšem služby tak, jak je stěžovatelka upřesnila, ani nevybočují z obecného popisu ve smlouvě. Soudu z toho na rozdíl od žalovaného nijak nevyplývá pochybnost o skutečném obsahu a rozsahu služeb (bod 60 rozhodnutí žalovaného).

[26] Stěžovatelka již od daňového řízení vysvětluje, že nastavení odměny za jakékoli poradenské služby s nejistým výsledkem (typicky zlepšení produktivity, poradenství při procesech, hledání úspor) je problematické, neboť nejde o rutinní činnost. Konzultant může strávit mnoho času bezvýsledně, a naopak jen jedna myšlenka může vést k výrazné úspoře. Proto stěžovatelka navázala odměnu na přesná kritéria: na výsledek a dosaženou úsporu (a tím i zefektivnění) ve třech uvedených oblastech [efektivnější využití materiálu (hodnotové plánování), snížení režijních nákladů a snížení přímých nákladů]. Netvrdila

pokračování

však, že úspor bylo dosaženo jen poradenskou činností. Vysvětluje, že právě proto činí odměna dvacetiprocentní podíl z vypočtených úspor, ne více.

[27] Toto vysvětlení je logické, racionální a přesvědčivé, naproti tomu je nepřiměřené požadovat po stěžovatelce, aby konkrétně označila každou jednotlivou „výrobní radu“ a přesně vyčíslila její ekonomický přínos, z něhož by měla být vypočtena odměna. To by bylo jednak velmi obtížně proveditelné, pokud vůbec; jednak takový požadavek ani jednoznačně nevyplývá ze smlouvy mezi účastníky.

[28] NSS přisvědčil stěžovatelce také v tom, že žalovaný zmínil chybějící návaznost úspor na *účetnictví* poprvé až v napadeném rozhodnutí (v bodě 60), aniž s tím stěžovatelku předtím seznámil podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Učinil tak navíc jen jedinou poznámkou, kterou nijak blíže nerozvedl. Jeho rozhodnutí totiž předně stojí na tom, že schází propojení úspor s konkrétními službami, nikoli úspor s účetnictvím. Ovšem pokud chtěl žalovaný zpochybnit správnost údajů v tabulce v dokumentu 32.1, tedy že částky tam uvedené skutečně odpovídají skutečnosti, a chtěl po stěžovatelce, aby doložila jejich zdroj dalšími účetními doklady, měl jednak odůvodnit své pochybnosti o správnosti údajů pečlivěji než jen jedinou osamocenou zmínkou v napadeném rozhodnutí; jednak měl dát stěžovatelce nejprve prostor jeho pochybnosti vyvrátit. To však žalovaný v této věci neučinil. V seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 26. 10. 2017 v bodě 30 poznamenal, že „*důkazní prostředek, kterým [stěžovatelka] vyčíslila úspory*“ nevyvrací pochybnosti, neboť z něj není zřejmé, že úspory byly způsobeny provedením deklarovaných prací. Výši úspor a jejich vazbu na účetnictví však žalovaný (a před ním ani finanční úřad) nezpochybnil.

[29] Daňové orgány uznaly, že mezi lety 2010 a 2013 stěžovatelce vzrostla výroba, vyčetly jí však, že neprokázala, že se to stalo *jen* díky službám SSG Services. Ani to však nelze přičítat stěžovatelce k tíži, neboť taková přímá příčinná souvislost nemusí existovat a stěžovatelka ji nemusela prokazovat.

[30] Podmínkou uznání nákladů je, že bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností, jsou přiměřené a mezi jejich vynaložením a **očekávanými** příjmy existuje přímý vztah; splnění těchto podmínek prokazuje daňový subjekt (usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS, body 19 a 22). Mezi výdaji a příjmy nutně nemusí existovat vztah přímé úměry, musí se však jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené (rozsudek NSS ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003-73, č. 264/2004 Sb. NSS). Rozhodnutí žalovaného i krajského soudu však stojí právě na opačném závěru, proto nemohou obstát.

[31] Daňový subjekt musí v první řadě prokázat existenci konkrétních nákladů (důkazními prostředky konkrétně prokazujícími vynaložení nákladů na poradenské služby a přijetí těchto služeb) a následně jejich účel (rozsudek NSS ze dne 5. 2. 2015, čj. 2 Afs 8/2014-174, *Johnson Control Fabrics Strakonice*, body 78 a 80). Stěžovatelka předložila faktury a smlouvu o výrobně-poradenských službách. To samotné nestačí (tamtéž, bod 79). Stěžovatelka však předložila také množství listinných důkazních prostředků. Žalovaný některé konkrétně vyhodnotil, k jiným se vyjádřil souhrnně, například v bodě 69 napadeného rozhodnutí. Součástí daňového spisu jsou též výpovědi svědků.

[32] Není úkolem správního soudu, aby přehodnocoval veškeré důkazní prostředky, to je úkolem daňových orgánů (*Johnson Control Fabrics Strakonice*, bod 83). Podstatné je, že neobstojí celkový závěr finančních orgánů v podobě, v jaké jej učinily z podkladů, které vyhodnotily.

[33] NSS již vysvětlil, proč nemůže obstat odůvodnění zpochybňující návaznost deklarovaných výrobně-poradenských služeb na úspory či úspor na účetnictví a požadavek na přímou úměru mezi poradenskými službami a nárůstem výroby. Kromě toho považuje soud za nesprávné i další úvahy žalovaného.

[34] Žalovaný v bodě 60 napadeného rozhodnutí vyjádřil pochybnosti o tom, zda stěžovatelce nebyly totožné služby účtovány dvakrát: poprvé jako poradenské služby hodnotového plánování (s odměnou 20 % z úspory výrobních nákladů), podruhé jako úspora nákladů na vstupní suroviny (služby v oblasti nákupu s odměnou 4,5 % z hodnoty uskutečněných kontraktů, náklady na něž stěžovatelce daňové orgány uznaly).

[35] Stěžovatelka vysvětlila, že zatímco v prvním jmenovaném případě šlo o nákup surovin za co nejlepších podmínek, ve druhém o změnu jednotlivých částí či vlastností výrobků. Při nákupu jde o to nakoupit krabici se specifickými vlastnostmi co nejlevněji, hodnotové plánování spočívá v tom změnit vlastnosti krabice tak, aby byla co nejlépe použitelná pro stanovený účel, co nejlehčí, co nejjednodušší na výrobu a co nejodolnější podle požadavků výrobce.

[36] Pochybnosti žalovaného vyjádřené v bodě 60 napadeného rozhodnutí, které převzal i krajský soud v bodě 87 rozsudku, jsou nesrozumitelné. Uplatněné náklady spočívají na jedné straně v poradenských službách hodnotového plánování, což znamenalo konkrétně (podle stěžovatelčiných tvrzení v daňovém řízení) například snížení hmotnosti lahve na Fernet; snížení hmotnosti lahve Magister a zmenšení krytu uzávěru na lahvi; snížení alkoholu ve vybraných produktech tak, aby to nemělo vliv na chuť produktu a jeho vnímání spotřebiteli; prodloužení hrdla a zmenšení uzávěru některých lahví; navržení hnědých kartonů. Služby v oblasti nákupu spočívaly ve sledování poptávky po surovinách v závislosti na předpovědi prodejců; ve výběrových řízeních a vyhledávání dodavatelů surovin; ve vyjednávání cen s dodavateli, vyhodnocování dodacích podmínek a přípravě smluv s dodavateli.

[37] Není jasné, jak se tyto služby podle žalovaného překrývají, žalovaný to nijak nevysvětlil. Ze stěžovatelčina vyjádření z daňového řízení žalovaný zdůraznil sdělení, že hodnotové plánování může ovlivnit i levnější nákupy materiálů, a usoudil, že vlivem poskytnutých služeb v oblasti nákupu nepochybně docházelo k úsporám ve výrobě, což podle něj vyvolává pochybnosti nejen o deklarovaném obsahu a rozsahu služeb v oblasti výroby, ale také o jejich uskutečnění. NSS této úvaze nerozumí. I když může hodnotové plánování sekundárně ovlivnit levnější nákup materiálu, nemá tato skutečnost žádný vztah k rozsahu ani obsahu poradenských služeb, nijak to nesvědčí ve stěžovatelčin prospěch ani nepospěch, jednoduše to o ničem podstatném nevyovídá.

[38] Jako nepřesvědčivý a zjednodušený se jeví rovněž argument, jímž se žalovaný vypořádal s několika důkazy (např. body 60, 65, 67 a 69 napadeného rozhodnutí)

pokračování

souvisejícími s přesunem výroby z Itálie. Žalovaný je neuznal, protože prokazatelně definitivně rozhodla o přesunu až rada jednatelů společnosti SSG Luxembourg v roce 2012. Stěžovatelka naproti tomu vysvětlila, že šlo o výdaje spojené s budoucím přesunem a přípravou na něj, rovněž svědci potvrdili, že tento proces byl dlouhodobější (podle Ing. Š. se pobočka v Itálii zavírala asi dva roky). To, že o přesunu rozhodla rada mateřské společnosti až později, ještě automaticky nevylučuje výdaje, které tomuto rozhodnutí předcházely, pokud by stěžovatelka prokázala, že byly vynaloženy v souvislosti s očekávanými příjmy ve zdaňovacím období. Žalovaný současně v bodě 69 nezpochybnuje, že narostl objem výroby i počet vyráběných položek a že bylo třeba se připravit na převzetí výroby z Itálie a zvýšit efektivitu výrobního postupu, stejně tak uznává, že stěžovatelčini zaměstnanci neměli zkušenosti a nebyli schopni tyto změny zvládnout sami. Měl však pochybnosti o tom, že se převzetí výroby z Itálie a s tím související služby udály v roce 2011. Jsou-li tyto pochybnosti založeny jen na tom, že o přesunu rozhodla rada jednatelů definitivně až v roce 2012, nestačí to.

[39] Podobně nelze paušálně neuznat podklady (např. různé analýzy) s domněnkou, že nejspíš sloužily pro rozhodování stěžovatelčina vlastníka (o tom, zda přesunout výrobu z Itálie), a nikoli stěžovatelce. Komu podklady nejvíce sloužily, není rozhodující; jinak řečeno pro hodnocení daňové uznatelnosti nákladů není zásadní, z čí hlavy vzešlo určité obchodní rozhodnutí (zda od ovládající společnosti, či jednatele ovládané společnosti) a jestli činnost sloužila i potřebám vlastníka, ale jestli daňový subjekt prokázal, že výdaje vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů. Příjmy ovládaného pak logicky mohou přinést větší příjmy i ovládající společnosti. V tomto ohledu není tolik podstatné, jak mají mezi sebou tyto subjekty nastaveny vztahy, ostatně odůvodnění žalovaného nespočívá ani na tom, že by byly stěžovatelka a poskytovatelka služeb spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, což by se projevilo ve sjednaných cenách za služby. Nic by na věci neměnilo ani to, kdyby ovládající – zjednodušeně řečeno – z pozice své moci přiměl ovládaného využít určitých služeb a zaplatit za ně. Pro posuzování daňové uznatelnosti jde o to, aby stěžovatelka prokázala přijetí služeb a jejich účel: očekávaný zisk. Stěžovatelka tedy musí prokázat, že služby prospívají (i) jí, a žalovaný musí zpochybnit právě to, a nikoli si vystačit s tím, že služby prospívají nejspíš více stěžovatelčinu vlastníku nebo skupině jako celku, či požadovat, aby byly služby provedeny výhradně ve stěžovatelčin prospěch (bod 66 napadeného rozhodnutí či bod 92 rozsudku krajského soudu).

[40] NSS na rozdíl od krajského soudu (bod 97 rozsudku) nepovažuje za dostatečné ani souhrnné vypořádání listinných důkazních prostředků tak, jak to učinil žalovaný v bodě 69 napadeného rozhodnutí. Obecně není vyloučeno, aby se správní orgán vyjádřil k četným důkazním prostředkům souhrnně, záleží to však na konkrétních okolnostech věci. V této věci stěžovatelka v daňovém řízení sice předložila značné množství listinných důkazů (zápisů z jednání, e-mailové korespondence, studií, analýz apod.), ale přesně je označila a přiřadila ke konkrétním skupinám neuznaných služeb. Žalovaný se sice k některým z nich na různých místech rozhodnutí vyjádřil konkrétně, ke zbytku však uvedl, že „*přínos řady z nich nebyl zjistitelný, stejně tak časová náročnost jejich vypracování, případně kým byly vypracovány*“, a dále zopakoval, že nebyla prokázána návaznost poradenských služeb na deklarované úspory.

[41] Žalovaný hodnotil tyto důkazní prostředky izolovaně, a nikoli v souvislosti s ostatními důkazy, jak mu ukládá § 8 odst. 1 daňového řádu. Argument, že časová náročnost některých podkladů nebyla zjiřitelná, je mimoběžný, zvlášt' když na to ani nijak nebyla navázána sjednaná odměna za služby. Poznámka, že přínos mnohých podkladů nebyl zjiřitelný, je nekonkrétní; závěru, že není jasné, kdo podklady vypracoval, zase chybí vazba na výpovědi svědků, z nichž právě tyto informace vyplývají.

[42] NSS sdílí se stěžovatelkou také výhrady k tomu, jak hodnotili žalovaný a krajský soud provedené svědecké výpovědi. Je pravda, že výpovědi jsou poměrně obecné, současně jsou ale ve vzájemném souladu a rovněž v souladu se stěžovatelčinými tvrzeními. Rovněž svědecké výpovědi je třeba hodnotit v kombinaci s ostatními podklady, zejména listinnými podklady, které obsahují některá větší konkrétní a výstupy. Uvádí-li žalovaný například to, že svědkyně M. G. neuvedla podrobně, jak řídila proces a činnosti, které měla na starosti, s kým, kde a po jakou dobu, podotýká NSS, že svědkyně odpověděla na všechny položené otázky a finanční úřad se jí ani nedoptával na větší podrobnosti. Totéž platí o výpovědích ostatních svědků. NSS nezpochybňuje, že důkazní břemeno tíží daňový subjekt, a je tedy na něm, aby konkrétně prokázal tvrzené skutečnosti a nesl následek v podobě neuznaných nákladů, když se mu to nepodaří, ovšem i daňové orgány by měly dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjiřtény co nejúplněji (§92 odst. 2 daňového řádu). To v konkrétním případě může znamenat i to, že by se měly umět správně zeptat a doptat.

[43] Z odpovědí zahraničních pracovníků společnosti SSG Services i stěžovatelčiných zaměstnanců shodně vyplývá, že pracovali společně – tak, že (slovy svědka Ing. V. Š.) pracovníci SSG Services „do všeho kecali, ale neměli hmotnou zodpovědnost“; „byl to servis“; „oni de facto všechno řídili, ale zodpovědnost neměli“; „to je systém všech firem, které dělají poradenskou a konzultační činnost“. Šlo tedy o to, že zaměstnanci SSG Services poskytovali podnikům ve skupině know-how a tyto podniky je pak uváděly do praxe ve svých konkrétních podmínkách. Tomu odpovídají i stěžovatelčina tvrzení a způsob, jakým byla sjednána odměna za služby. Krajský soud se domnívá, že výpovědi Ing. Š. není doložena příčinná souvislost mezi činností I. C. (spočívající mj. v úpravě linek, sledování obsazenosti linek pracovními silami a snižování počtu pracovních sil; to Ing. Š. potvrdil, byť nepoužil totožná slova) a zvýšením efektivity díky snižování personálu na výrobních linkách. Výpověď Ing. Š. však vyznívá přesně opačně, tedy že poradenská činnost I. C. a jeho týmu vedla k úspoře nákladů a zefektivnění výroby. NSS proto této úvaze krajského soudu nerozumí. Sama o sobě výpověď Ing. Š. sice nestačí a je třeba ji hodnotit v souvislosti s dalšími podklady, ovšem jak NSS vysvětlil výše, nelze trvat ani na tom, aby stěžovatelka prokázala přímou příčinnou souvislost mezi poradenskými službami a nárůstem výroby (tedy přímou úměru mezi těmito dvěma skutečnostmi či to, že výroby vzrostla jen díky službám). Jen to, že se některých jednání účastnili stěžovatelčini zaměstnanci, nevyvolává pochybnosti o tom, kdo činnosti ve skutečnosti prováděl (bod 90 rozsudku krajského soudu), naopak to odpovídá způsobu poskytování služeb tak, jak jej popsala stěžovatelka i vyslechnutí svědci.

[44] Rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, čj. 2 Afs 93/2007-85, na nějž žalovaný opakovaně odkazuje, pro tuto věc nic nepřináší. NSS v něm vyhodnotil jako neprůkaznou nekonkrétní svědeckou výpověď, neboť s ohledem na objem a cenu tvrzeného obchodu (nákup

pokračování

ochranných oděvů) bylo možné 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. To se nijak nepodobá nynější věci, v níž jde o náklady na dlouhodobé poskytování specializovaných výrobně-poradenských služeb mezi společnostmi začleněnými do mezinárodní struktury Stock Spirits Group.

[45] NSS k tomuto bodu shrnuje, že žalovaný a krajský soud založili hodnocení důkazních prostředků na nesprávných východiscích:

- že je třeba, aby stěžovatelka prokázala, že jen díky službám SSG Services dosáhla úspor a vzrostla jí výroba;
- že výdaje spojené s přesunem výroby z Itálie lze uznat až od roku 2012 proto, že až v tomto roce bylo o přesunu definitivně rozhodnuto;
- že nelze uznat některé podklady kvůli domněnce, že výstupy sloužily spíše stěžovatelčinu vlastníku.

Nesprávné či nejasné jsou též pochybnosti o dvojím účtování služeb hodnotového plánování či souhrnné vypořádání listinných důkazních prostředků v bodě 69 rozhodnutí žalovaného. Odůvodnění žalovaného a krajského soudu proto v této části neobstojí.

[46] NSS si je současně vědom toho, že již uplynula desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2012, čj. 9 Afs 72/2011 218, č. 2676/2011 Sb. NSS) a že v novém řízení bude muset žalovaný zrušit rozhodnutí o stanovení daně a řízení zastavit (§ 111 odst. 6 daňového řádu). Přesto sám nemá v kasačním řízení jinou možnost než rozhodnutí krajského soudu a žalovaného zrušit, protože jsou v této části nezákonná.

[47] Stěžovatelka namítla, že pokud byly nějaké služby poskytnuty, nelze odmítnout daňovou účinnost nákladů jako celku, ale mělo by to vést k úvahám o stanovení daně podle pomůcek. Takto však neargumentovala v žalobě, a tato kasační námitka je proto nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Služby za refinancování úvěru od SSG Luxembourg

[48] NSS naproti tomu nepřisvědčil stěžovatelčiným námitkám týkajícím se služeb za refinancování bankovního úvěru přefakturovaným od mateřské společnosti SSG Luxembourg.

[49] Stěžovatelka vysvětluje, že služby související s nezbytnou potřebou nového financování za přijatelných podmínek poskytli celé skupině Stock na centrální úrovni externí poradci a náklady na ně se pak rozdělily mezi jednotlivé společnosti skupiny, které čerpaly úvěry, podle objemu čerpaných prostředků. SSG Luxembourg tedy stěžovatelce přefakturovala poměrnou část poskytnutých služeb.

[50] Pochybnosti žalovaného, které potvrdil i krajský soud, spočívaly zejména v tom, že

- z doložených listinných podkladů ani ze svědeckých výpovědí (pana H. E., finančního ředitele skupiny, a Ing. P. M., stěžovatelčina finančního ředitele) nevyplývá konkrétní obsah a rozsah služeb a jejich výstupy poskytnuté externími poradci;
- stěžovatelka nepředložila žádné důkazní prostředky k podmínkám poskytnutí úvěru, jeho výše a zejména výše úvěrových prostředků čerpaných jednotlivými úvěrovými subjekty, což vyvolává pochybnost o předložené tabulce přefakturovaných nákladů (podklad 74.2) a o tom, zda byly náklady rozděleny podle správného alokačního klíče;
- není ani jasné, zda stěžovatelka čerpala úvěr přímo či prostřednictvím některé ze společností ze skupiny Stock a zda jí byl poskytnut úvěr za stejných podmínek jako přímému příjemci;
- stěžovatelka nedoložila, čeho se týkaly interní projekty Bullet, Cherry a Salute a zda se fakturované služby vztahovaly k refinancování úvěru;
- příjemcem služeb vyúčtovaných prvotními fakturami nebyla společnost SSG Luxembourg, ale společnost SSG Limited.

[51] Podle stěžovatelky je nesporné, že úvěr byl refinancován a že žalovaný odsouhlasil navázání prvotních faktur externích poradenských společností na alokaci těchto faktur mezi jednotlivé výrobní společnosti skupiny včetně stěžovatelky. Ze svědeckých výpovědí podle ní vyplývá, že refinancování bylo nezbytné a že se na projektu podílely externí poradenské společnosti. Rozsah a obsah služeb externích poradenských společností vyplývá z detailních rozpisů činností poskytnutých těmito společnostmi.

[52] NSS se stěžovatelkou nesouhlasí. Žalovaný ani krajský soud sice nepochybně, že úvěr byl refinancován a že tento krok byl nutný, to však k unesení důkazního břemene nestačí. Za nejpodstatnější nedostatek považuje NSS to, že stěžovatelka věrohodně neprokázala (úvěrovými smlouvami či jinak) podmínky čerpání úvěru a hlavně výši, v níž z něj čerpaly jednotlivé společnosti skupiny. Nedoložila tedy, zda byly náklady skutečně rozděleny mezi společnosti tak, jak tvrdí, a že jejím tvrzením odpovídá i výše uplatněných nákladů. Tyto pochybnosti stěžovatelka nijak nevysvětlila. Svědek H. E. ve svém písemném vyjádření ze dne 14. 9. 2015 uvedl, že náklady na refinancování se skládají ze dvou částí: jednak vyjednávání a ukončení financování prostřednictvím původního úvěrového rámce, které byly rozděleny mezi společnosti podle původních půjček každé z nich; jednak zajištění nového financování, náklady na což byly rozděleny mezi jednotlivé společnosti podle nových půjček. Toto tvrzení však nemá oporu v listinných podkladech. Stěžovatelka tedy neprokázala, zda jí byly služby na refinancování přefakturovány mateřskou společností ve správné poměrné výši.

[53] Kromě toho stěžovatelka ani neprokázala konkrétní rozsah a obsah služeb. V listinných podkladech i ve svědeckých výpovědích jsou služby vymezeny natolik obecně, že nelze určit, zda se skutečně týkaly refinancování úvěru. Situace je odlišná od nákladů na výrobně-poradenské služby, kterými se NSS zabýval v předchozí části odůvodnění. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí podrobně a pečlivě vypořádal s listinnými podklady k službám týkajícím se refinancování, které stěžovatelka v daňovém řízení předložila (na rozdíl od podkladů týkajících se výrobně-poradenských služeb). Vysvětlil, co z nich lze vyčíst, a co naopak nikoli. NSS jeho závěry nebude dopodrobna opakovat, ani stěžovatelka je v kasační stížnosti podrobněji nerozebírá. Závěry žalovaného i krajského soudu jako celek v této pasáži ob stojí, stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla. NSS proto její námitky shledal nedůvodnými.

pokračování

Podpůrné služby od SSG Luxembourg

[54] NSS nepřisvědčil ani stěžovatelčiným námitkám týkajícím se nákladů za podpůrné služby, které jí měla v průběhu roku 2011 poskytovat společnost SSG Luxembourg (šlo o služby v oblasti IT a HR, manažerské služby poskytované CEO, poradenství, právní poradenství, řízení financí, prodeje a marketingu a související administrativy).

[55] Pochybnosti žalovaného byly založeny zejména na tom, že

- v průběhu roku byly fakturovány částky bez přímé vazby na poskytnutá plnění, stěžovatelka nedoložila alokační klíč k rozdělení nákladů mezi jednotlivé společnosti;
- tvrzení a podklady k tomu, jak se určila odměna za poskytnuté služby, se neshodovaly (skutečné pracovní náklady jednotlivých pracovníků vs. celkové náklady vzniklé při poskytování služeb vs. přírážka ve výši 5 %);
- stěžovatelka nedoložila smlouvu o poradenství v oblasti řízení, na kterou odkazují faktury;
- stěžovatelka nedoložila konkrétní výstupy z poradenské činnosti a konkrétní obsah a rozsah služeb, svědci potvrdili jednotlivé oblasti spolupráce jen v celkové rovině, což u milionových výdajů za služby nestačí;
- společnost SSG Luxembourg zaměstnávala jen dva pracovníky, stěžovatelka však označila mnohonásobně více osob, které jí podle ní služby poskytovaly.

[56] Krajský soud se s odůvodněním žalovaného ztotožnil. Stěžovatelka proti tomu obecně namítá, že unesla své důkazní břemeno a prokázala s dostatečnou mírou jistoty jak to, že jí služby byly poskytnuty, tak i jejich rozsah a obsah.

[57] NSS se stěžovatelkou nesouhlasí, a naopak se přiklání k závěrům žalovaného i krajského soudu. Stěžovatelka jednoznačně neprokázala, jak se určila odměna za poskytnuté služby. Výpovědi Ing. P. M. a H. E. sice velmi obecně potvrzují, že nějaké podpůrné služby stěžovatelka od své mateřské společnosti přijala, to však k uznání nákladů za ně nestačí. Stěžovatelka neprokázala konkrétní obsah a rozsah služeb ani listinami, ani jinak; u částek vynaložených v řádech desítek milionů korun není nijak nepřiměřené vyžadovat po ní větší podrobnosti k plněním, než které poskytla. Žalovaný se s obsahem výpovědí svědků i listin podrobně vypořádal a vysvětlil, proč ani doložená e-mailová komunikace neproказuje obsah a rozsah služeb (např. bod 70 na straně 22 napadeného rozhodnutí dole). Stěžovatelka v kasační stížnosti nepřináší žádné nové argumenty ani konkrétněji nezpochybňuje ty, které použily daňové orgány a krajský soud. NSS proto také jen obecně sděluje, že pochybnosti žalovaného jako celek ob stojí, a ve zbytku stěžovatelku odkazuje na rozhodnutí žalovaného a krajského soudu. Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla.

[58] Stěžovatelka neuplatnila v žalobě námitku, že pokud byly nějaké služby poskytnuty, nelze odmítnout daňovou účinnost nákladů jako celku, ale mělo by to vést k úvahám o stanovení daně podle pomůcek. Tato námitka je proto nepřijatelná (stejně jako ve vztahu k výrobně-poradenským službám).

Povinnost žalovaného seznámit stěžovatelku s odlišným právním názorem podle § 115 odst. 2 daňového řádu

[59] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *provádí-li odvolací orgán v odvolacím 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.*

[60] Z tohoto ustanovení vyplývá povinnost odvolacího správního orgánu seznámit odvolatele s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v řízení před správcem daně prvního stupně, jestliže žalovaný zamítá odvolání a potvrzuje rozhodnutí správce daně v prvním stupni (rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2020, čj. 10 Afs 173/2017-58, *Poradenství pro podniky – Aleš Klaudy*, bod 33). Pokud žalovaný právní argumentaci správce daně jen dále propracuje, nelze to považovat za změnu právního názoru (tamtéž, bod 36).

[61] Stěžovatelka namítá, že žalovaný v odvolacím řízení nově hodnotil důkazní prostředky, které předložila již během daňové kontroly, avšak odmítl je z jiných důvodů než finanční úřad, aniž ji se svým novým hodnocením seznámil:

- u výrobně-poradenských služeb odmítl kalkulaci úspor, protože nebyla prokázána vazba na účetnictví;
- zpochybnil vyloučení daňově neúčinných služeb na řádku 40 daňového přiznání, které představovaly náklady akcionáře Oaktree Capital;
- k podpůrným službám odmítl detailní přehled fakturovaných služeb pro neprůkaznost proto, že některé činnosti neobsahují jména osob, které poskytovaly služby, a že stěžovatelka blíže neurčila, jak byl mezi jednotlivými závody stanoven alokační klíč.

[62] NSS v bodě [28] výše odůvodnil, že žalovaný skutečně zmínil chybějící návaznost úspor na účetnictví poprvé až v napadeném rozhodnutí, aniž s tím stěžovatelku předtím seznámil podle § 115 odst. 2 daňového řádu. V této části shledal NSS stěžovatelčinu námitku důvodnou. Nepřisvědčil jí však ve zbývajících dvou odrážkách uvedených v předchozím bodě. U nich nezjistil, že by žalovaný v napadeném rozhodnutí hodnotil odlišně oproti finančnímu úřadu ať už skutkový či právní stav, nebo důkazy předložené během daňové kontroly.

[63] Žalovaný nehodnotil odlišně od finančního úřadu vyloučení nákladů akcionáře Oaktree Capital na řádku 40 daňového přiznání. Finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že část faktury (č. 2011015) za podpůrné služby ve výši asi 2,2 milionu korun stěžovatelka sama neuplatnila v daňově účinných nákladech, aniž uvedla, z jakého konkrétního důvodu a čeho se částka týkala (strana 10 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný v napadeném rozhodnutí doplnil, že stěžovatelka neuplatnila náklad s odůvodněním, že jde o náklady akcionáře, avšak z předložených listin nevyplývá, o které konkrétní položky z přehledu přijatých služeb jde a zda je stěžovatelka vyloučila ve správné výši (body 11 a 70 rozhodnutí žalovaného). Ani to nezakládá odlišný právní názor žalovaného. Podstata závěrů žalovaného i finančního úřadu míří k tomu, že není zřejmé, jak dospěla stěžovatelka k částce asi 2,2 milionu korun, kterou v nákladech neuplatnila, a ještě obecněji k tomu, že stěžovatelka neprokázala obsah a rozsah nákladů vynaložených za podpůrné služby. Na tom se finanční úřad i žalovaný bezesbytku shodují. Ani tyto okolnosti a podklady s nimi související nehodnotil žalovaný ani jako první, ani odlišně od finančního úřadu.

pokračování

[64] NSS na rozdíl od stěžovatelky nevidí v rozhodnutí žalovaného nové důvody, pro které žalovaný odmítl přehled fakturovaných podpůrných služeb. Ve zprávě o daňové kontrole finanční úřad poznamenal, že stěžovatelka sice uvádí, že služby byly fakturovány na základě skutečných pracovních nákladů jednotlivých pracovníků a náklady rozděleny nepřímo, více však neříká. Ke svému vyjádření nepředložila dokument 37.2 *Přehled přijatých služeb a jejich rozdělení mezi jednotlivé příjemce*, ačkoli ho v textu zmínila. Ze zprávy o daňové kontrole sice jednoznačně nevyplývá, že finanční úřad prováděl přiložený dokument 37.1 *Přehled přijatých služeb v roce 2011*, ze seznámení se zjištěnými skutečnostmi podle § 115 odst. 2 daňového řádu ze dne 26. 10. 2017 však zřetelně plyne, že tento důkaz provedl žalovaný. Ten porovnával obsah tabulky v dokumentu 37.1 s výpovědí svědka Ing. P. M. a na závěr shrnul, že stěžovatelka neprokázala konkrétní obsah, rozsah a fakticitu podpůrných služeb ani nepředložila důkaz, z něhož by bylo zřejmé, jak byla určena cena těchto služeb (body 34 a 35 seznámení). V napadeném rozhodnutí potom žalovaný opakuje, že stěžovatelka nepředložila přehled 37.2, nevysvětlila použitou metodu rozdělení nákladů ani nijak neprokázala, že částky uvedené v tabulce 37.1 odpovídají vynaloženým pracovním nákladům společnosti SSG Luxembourg u uvedených osob a deklarovaným nákladům za služby. Ani na těchto úvahách není nic nového. Navíc není pravda, že žalovaný se přehledem přijatých služeb odmítl zabývat. Naopak se s ním seznámil, provedl ho a vysvětlil, proč podle něj neprokazuje stěžovatelčina tvrzení o obsahu a rozsahu poskytnutých služeb a ceně za ně.

[65] Žalovaný založil své rozhodnutí na pochybnostech, které stěžovatelka znala (kromě vazby úspor na účetnictví); rozhodnutí o odvolání ji tak nemohlo překvapit. Nynější věc se odlišuje od případu, který posuzoval rozšířený senát v rozsudku ve věci *Strojmetal*. V něm odvolací orgán dovedl zásadní důsledky pro věc (jediné důvody, pro které daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno) z dokazování, s jehož výsledky daňový subjekt neseznámil.

IV. Závěr a náklady řízení

[66] NSS shledal stěžovatelčiny námitky důvodnými v části uplatněných nákladů na poradenské služby pro výrobu. Krajský soud a před ním žalovaný nesprávně vyžadovali, aby stěžovatelka prokázala, že jen díky službám SSG Services dosáhla úspor a vzrostla jí výroba. V tom spatřuje NSS největší pochybení, které činí rozhodnutí žalovaného i krajského soudu nezákonnými. Žalovaný i krajský soud též zjednodušeně odmítli uznat výdaje spojené s přesunem výroby z Itálie proto, že o přesunu bylo definitivně rozhodnuto až v roce 2012, a také zjednodušili, že některé výstupy sloužily spíše stěžovatelčinu vlastníku. Nejasné jsou i pochybnosti žalovaného o dvojím vyúčtování služeb hodnotového plánování. NSS se nespokojil ani se souhrnným vypořádáním listinných důkazních prostředků v bodě 69 rozhodnutí žalovaného (navíc založeným na nesprávném požadavku, že stěžovatelka musí prokázat přímou úměru mezi poradenskými službami a nárůstem výroby). Žalovaný pochybil také v tom, že stěžovatelce vytkl chybějící návaznost úspor na účetnictví poprvé až v napadeném rozhodnutí, aniž s tím stěžovatelku předtím seznámil podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Proto NSS zrušil nejen rozsudek krajského soudu, ale i rozhodnutí žalovaného.

[67] Protože již uplynula desetiletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 5 daňového řádu), nezbude žalovanému v novém řízení než zrušit rozhodnutí o stanovení daně a řízení zastavit (§ 111 odst. 6 daňového řádu).

[68] Při zrušení nejen soudního, ale i správního rozhodnutí je NSS povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozsudku krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a NSS rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem. Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci; ten přísluší stěžovatelce (§ 60 odst. 1 s. ř. s.).

[69] Stěžovatelka tak obdrží celkovou náhradu nákladů řízení ve výši **36 798 Kč** tvořené těmito částkami:

- soudními poplatky ve výši **8 000 Kč** (3 000 Kč za žalobu a 5 000 Kč za kasační stížnost);
- odměnou daňovému poradci, společnosti Ernst & Young, za zastupování v řízení o žalobě, tj. za tři úkony právní služby – převzetí věci, žalobu a repliku. Odměna podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátního tarifu, použitého obdobně podle § 35 odst. 2 s. ř. s.) činí 3 x 3 100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Ke každému úkonu právní služby je třeba připočíst 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Celkem tedy odměna činí **10 200 Kč**;
- odměnou advokátovi za zastupování v řízení o kasační stížnosti, tj. za čtyři úkony právní služby – převzetí věci, kasační stížnost, repliku a tripliku. Odměna činí 4 x 3 100 Kč, náhrada hotových výdajů činí 4 x 300 Kč, dohromady **13 600 Kč**.
- částkou DPH ve výši 21 % z vypočtené odměny a paušálních náhrad, kterou je advokát coby plátce DPH povinen odvést; ta činí **4 998 Kč**.

Platebním místem je současný advokát, který je povinen vyúčtovat náhradu nákladů stěžovatelce.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. května 2023

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu