



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a JUDr. Věry Balejové ve věci

žalobce: **Adient Strakonice s.r.o.** (dříve JOHNSON CONTROLS FABRICS STRAKONICE s.r.o.),
se sídlem Heydukova 1111, Strakonice,
zastoupeného Ernst & Young, s. r. o., se sídlem Na Florenci 2116/15,
Praha 1,

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 9. 2017, čj. 39612/17/5200-11431-706012,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dne 29. 9. 2009 byla u žalobce, který je výrobcem textilií pro interiéry dopravních prostředků, zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 a ode dne 1. 1. 2008 do 30. 6. 2008. Protokolem ze dne 7. 12. 2009 byla dále u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 13. 6. 2008 do 30. 6. 2008 a od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008.
2. Finanční úřad ve Strakonici (dále jen „správce daně“) doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 2. 2012 žalobci daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008 nižší o částku 18 773 966 Kč a současně mu předepsal penále z této částky ve výši 938 699 Kč.
3. Dne 16. 8. 2012 správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým zvýšil daňovou povinnost žalobce za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 30. 6. 2008 o částku 86 310 Kč a předepsal žalobci penále ve výši 17 262 Kč. Stejněho dne vydal správce daně dodatečný platební výměr, kterým zvýšil daňovou povinnost žalobce za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 na daň z příjmů právnických osob o částku 195 840 Kč a předepsal žalobci penále ve výši 39 168 Kč.
4. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „původní žalovaný“) odvolání proti uvedeným platebním výměrům zamítlo rozhodnutími ze dne 26. 9. 2012, čj. 4450/12-1200, čj. 4451/12-1200 a čj. 5699/12-1200, a napadené platební výměry potvrdilo.
5. Žalobu proti rozhodnutím původního žalovaného zamítl Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 4. 12. 2013, čj. 10 Af 595/2012-123.
6. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 5. 2. 2015, čj. 2 Afs 8/2014-174, rozsudek krajského soudu zrušil v části, v níž krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí původního žalovaného ze dne 26. 9. 2012, čj. 4450/12-1200, které se vztahovalo ke zdaňovacímu období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008. Nejvyšší správní soud zrušil zároveň i posledně citované rozhodnutí původního žalovaného a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému, který se s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ke dni 1. 1. 2013 stal nástupcem finančních ředitelství v rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví.
7. Nejvyšší správní soud dovodil, že v průběhu daňového řízení nebyly v úplnosti vyhodnoceny důkazní prostředky vztahující se k nákladům za poradenské služby poskytované žalobci mateřskou společností MICHEL THIERRY GROUP SA (dále jen „MTG“); závěr správních orgánů o neprokázání těchto nákladů proto nebyl dostatečně podložen. Nejvyšší správní soud uvedl, že *„poradenské služby poskytované v rámci určité organizačně propojené struktury společností nemusí být součástí řídicí či organizační činnosti vycházející ze vztahů podřízenosti a nadřízenosti a že obecně není vyloučeno úplatné poskytování poradenské činnosti zahraniční mateřskou společností; v daném případě poskytování služeb navíc navazovalo na začlenění stěžovatele [žalobce] do struktury zahraniční společnosti.“*
8. Nejvyšší správní soud konstatoval, *„že daňový subjekt předložil v daňovém řízení velké množství důkazních prostředků, které mnohdy postrádaly konkrétní provázanost s fakturovanými náklady, a že některé doklady nebyly ukotveny v čase. Na druhé straně správce daně při vyslýchání svědků, kteří popisovali konkrétní formy poradenských služeb, se o časové ukotvení nezajímal. Svědci sice byli zaměstnanci daňového subjektu a byli vyslýcháni k jeho návrhu, nicméně je to správní orgán, který v zájmu úplného zjištění skutečného stavu věci vede výslech tak, aby bylo zjištěno vše, o čem mohl mít svědek vědomost či na čem byl účasten. Na druhé straně mezi doklady jsou i konkrétní účty k cestovním výdajům, které nepostrádají data ani osobní určení.“* Nejvyšší správní soud se proto neztotožnil se závěrem správních orgánů

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

9. Pro případ důkazní nouze žalobce Nejvyšší správní soud závěrem svého rozsudku připustil možnost stanovení daně pomocí pomůcek, kterými mohou být dle § 98 odst. 2 písm. a) až c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), též nezpochybněné důkazní prostředky, podaná vysvětlení a zjištění nákladů na poradenské služby u srovnatelných subjektů v obdobné situaci.
10. Podrobněji na tomto místě není zapotřebí závěry obsažené v odůvodnění citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu reprodukovat; krajský soud proto pro stručnost na text tohoto rozsudku (dostupného spolu s ostatními zde citovanými rozhodnutími Nejvyššího správního soudu na www.nssoud.cz) odkazuje.
11. Správce daně v dalším řízení následně vyzval žalobce výzvou ze dne 18. 3. 2015 k doložení důkazních prostředků prokazujících požadavky a potřeby vyjádřené žalobcem ve vztahu k poskytovateli služeb (společnosti MTG) a v jakém rozsahu a cenách byly fakturované služby skutečně provedeny. Správce daně žalobce též vyzval k přiřazení těchto důkazních prostředků k jednotlivým službám. Žalobce byl dále vyzván k identifikaci a doložení konkrétních služeb přijatých od francouzské advokátní kanceláře August & Debouzy a doložení přeučtování nákladů vynaložených společností MTG na cestovní výdaje zaměstnanců skupinového a divizního centra, a to důkazními prostředky prokazujícími přímou souvislost s činností pro daňový subjekt. Žalobce spolu s odpovědí na tuto výzvu předložil nad rámec již v dosavadním řízení posuzovaných důkazů pouze měsíční mzdové náklady zaměstnanců společnosti MTG (příloha č. 48).
12. Žalovaný ve věci rozhodl rozhodnutím ze dne 6. 11. 2015, čj. 37953/15/5200-11431-706012, tak, že změnil dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 2. 2012 doměřenou daňovou ztrátu žalobce „*z nižší o částku 18 773 966,- Kč na nižší o částku 15 936 722,- Kč*“; současně snížil předepsané penále z 938 699 Kč na 796 836 Kč. Žalovaný se v obsáhlém odůvodnění svého rozhodnutí podrobně vypořádal s jednotlivými body žalobcova vyjádření. Dospěl přitom k závěru, dle něhož žalobce v případě většiny předložených důkazních prostředků (vyjma dokladů za ubytování) zůstal „*stále u obecného popisu služeb, u žádného z předložených důkazních prostředků daňový subjekt [žalobce] neprokazuje konkrétní odpracovaný čas, ani skutečnou cenu poskytnutých služeb, v jednotlivých přílohách odkazuje pouze na konkrétní přijatou fakturu, aniž by vyčíslil, jakou částkou se konkrétní služba podílí na celkové částce faktury*.“ Pro uvedené žalovaný přistoupil k vyměření daně pomocí pomůcek dle § 98 daňového řádu stanovených mimo jiné na základě výběru subjektů srovnatelných s žalobcem a jeho mateřskou společností v databázi AMADEUS.
13. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu, které Krajský soud v Českých Budějovicích vyhověl a rozsudkem ze dne 21. 8. 2017, čj. 10 Af 3/2016-68, rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2015 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud s odkazem na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS, dospěl k závěru, že výši penále je třeba v dané věci stanovit dle nové právní úpravy [§ 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu], neboť tato je pro žalobce příznivější. Námitkami žalobce týkajícími se údajně nesprávného hodnocení důkazních prostředků a neprovedení výslechů navrhovaných svědků, jakož i námitkami týkajícími se stanovení daně pomocí pomůcek se krajský soud zabýval věcně a neshledal je důvodnými.
14. Žalovaný ve věci opětovně rozhodl v záhlaví označeným rozhodnutím tak, že změnil dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 2. 2012 doměřenou daňovou ztrátu žalobce „*z nižší o částku 18 773 966,- Kč na nižší o částku 15 936 722,- Kč*“; současně snížil předepsané „*penále z částky 938 699 Kč na částku 159 367 Kč*“.

II. Shrnutí žaloby

15. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 10. 11. 2017 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
16. Žalobce uvedl, že do roku 2008, kdy jej zasáhla hospodářská krize, nebyl součástí žádné nadnárodní skupiny. V uvedený rok jej však koupila společnost MTG, která mu pomohla krizi překonat. Správce daně daňovou uznatelnost přijatých služeb od společnosti MTG zpochybnil v rámci daňové kontroly, přičemž z celkové částky 17 265 131 Kč považoval za daňově uznatelný náklad 0 Kč. Žalovaný až po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu uznal méně než 17 % těchto nákladů (2 837 244 Kč) na základě pomůcek.
17. Žalobce namítl, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 8/2014-174 není pochyb o tom, že nějaké poradenské služby byly ze strany společnosti MTG žalobci poskytnuty. Žalovaný přitom v rozporu s tímto rozsudkem řádně nevyhodnotil veškeré důkazní prostředky a neposoudil dopad poskytnutých služeb na zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
18. Žalobce předně zdůraznil Smlouvu upravující poskytování služeb mezi ním a MTG uzavřenou dne 30. 6. 2009 [v přiloženém překladu do českého jazyka označena jako Dohoda o poskytování služeb mezi FEZKO THIERRY a.s. a MICHEL THIERRY GROUP a.s. ze dne 30. 6. 2009, na č.l. 41 a násl. soudního spisu] vztahující se ke zdaňovacímu období let 2008 a 2009, kterou rovněž označil jako důkazní prostředek. Podle žalobce smluvní strany tímto instrumentem, běžným v obchodní praxi, deklarovaly, že práva a povinnosti při poskytování služeb před uzavřením smluv byla stejná jako ta ode dne uzavření, nikoliv, že se smlouva aplikuje zpětně. Tento postup nelze označit za pouhé zpětné tvrzení o poskytování služeb na základě uvedené smlouvy, jak to nesprávně vyhodnocuje žalovaný. Oprávněnost postupu stran potvrzuje podle žalobce sám žalovaný, když uvádí, že pozdější uzavření smlouvy nebylo důvodem pro odmítnutí poskytnutých poradenských služeb jako celku.
19. Žalobce dále prokazoval, jak byly poskytnuté služby fakturovány, v jakém rozsahu byly poskytovány a jak byla stanovena jejich cena. Rozsah, v jakém služby byly přijaty, vychází z času, který zaměstnanci MTG trávili poskytováním služeb (dle vytiženosti zaměstnance bylo fakturováno 100%, 50%, příp. 33 % mzdových nákladů). Přesný časový rozsah, v jakém zaměstnanci pracovali pro žalobce, je uveden v příloze č. 1 k žalobě (pozn. krajského soudu: tato příloha je v podstatných rysech obsahově totožná s přílohou č. 48 obsaženou ve správním spisu). Žalobce namítá, že na tuto alokaci opakovaně upozorňoval v předcházejících řízeních, žalovaný se však k tomuto určení rozsahu služeb nikterak nevyjádřil. Cena za služby pak byla stanovena průměrnou hodinovou sazbou u jednotlivých oddělení společnosti MTG, přičemž ke mzdovým nákladům byly fakturovány přímo přiřaditelné náklady (např. cestovné a náklady třetích stran).
20. Žalobce namítá, že žalovaný tento důkazní prostředek odmítl pro tvrzené nepřesnosti v kalkulacích u pana S. a pana B. Ve skutečnosti se podle žalobce jedná pouze o rozdíly v zaokrouhlení, když v předložené excelové kalkulaci bylo nastaveno zobrazení odpracovaných hodin a hodinových sazeb bez desetinných míst. V případě pana Simon byl počet odpracovaných hodin 53,33 (kterou Excel při zobrazení bez desetinných míst zobrazuje jako 53) a hodinová sazba 91,96 EUR (kterou Excel při zobrazení bez desetinných míst zobrazuje jako 92). Částka k fakturaci za pana Simona je proto 4 905 EUR. V případě pana B. je situace obdobná.
21. Žalovaný přehled času vyloučil tendenčně, pouze na základě rozdílů v zaokrouhlování na úrovni jednotlivých zaměstnanců. Pro účely výpočtu celkové částky k fakturaci byla zohledněna nezaokrouhlená čísla částek náležejících jednotlivým zaměstnancům, a tudíž nedochází v důsledku zaokrouhlení k žádným odchylkám. To potvrzuje také skutečnost, že

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

obsah přehledu odpovídá obdrženým fakturám a dokládá způsob a rozsah, v jakém byly služby poskytovány. Kalkulace podporuje ostatní důkazní prostředky navržené žalobcem týkající se tvrzeného rozsahu a ceny poskytnutých služeb.

22. Předložené důkazy a zejména navržené výsledky svědků dle názoru žalobce rozsah poskytnutých služeb prokazovaly, neboť tento rozsah vychází z času, který zaměstnanci společnosti MTG trávili poskytováním služeb. Současně by potvrdily cenu služeb, která vycházela z času stráveného zaměstnanci MTG na jejich poskytování. Pokud měl žalovaný v této souvislosti pochybnosti, měl provést výslech navrhovaných svědků.
23. Postup žalovaného, který u řady služeb uznal, že byly poskytnuty a sloužily k zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů (např. přílohy č. 12-14, 17, 20, 28-30, 31, 32, 40, 44), přitom se ale vůbec nezabýval důkazními prostředky, prokazujícími rozsah přijatých služeb a odmítl provést výslech svědků, kteří by v případě pochybností rozsah potvrdili, je nezákonný.
24. Žalobce v daňovém řízení předložil více než 400 dokumentů, které následně setřídil do popsanych a detailně vysvětlených 47 komplexních příloh. U každé přílohy bylo uvedeno, v jakých oblastech byly služby poskytnuty, co bylo předmětem plnění a který zaměstnanec či třetí strany se na jejich poskytování podíleli, jaký byl přínos pro žalobce a v rámci jaké faktury proběhla úhrada služeb. Ve většině případů byl též navrhnut výslech svědka.
25. Žalovaný odmítl řadu důkazních návrhů jen proto, že z nich neplyne, kým a kdy byly vypracovány (např. přílohy č. 18, 19, 44 a 47). Žalobce tvrdí, že u každého z těchto důkazních prostředků byla uvedena osoba, která je vypracovala. Např. u přílohy č. 18 je uvedeno, že daný důkazní prostředek vypracoval zaměstnanec MTG pan D.P., v případě přílohy č. 19 je to pan J.M. Žalovaný dále podle žalobce odmítl řadu důkazních návrhů jen proto, že není zřejmé, zda je skutečně vypracovala osoba, která je takto označena (např. přílohy č. 16, 26 a 27). Takové odmítnutí důkazních prostředků bylo podle žalobce nezákonné. Důkazní prostředky musí být hodnoceny podle skutečného obsahu, nikoliv podle toho, zda jsou opatřeny formálním podpisem, což u vnitropodnikových dokumentů není nijak vyžadováno. Pokud měl žalovaný pochybnosti o autenticitě dokumentů, měl tyto sdělit žalobci, případně přikročit k provedení navrhovaných svědeckých výpovědí. Žalobce je proto přesvědčen, že žalovaný neunesl přenesené důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 daňového řádu.
26. Žalobce dále uvedl, že množství důkazních prostředků žalovaný odmítl s tím, že jsou pouze obecného charakteru nebo nesplňují nějaký další požadavek kladený žalovaným. Současně však odmítl vyslechnout další navrhované svědky, kteří by poskytli bližší informace (žalobce poukázal např. na přílohy č. 1, 6 až 10, 20 až 27, 31, 33 až 36, 40, 41 a 43 až 45). Paušální odmítnutí všech svědeckých výpovědí označil žalobce za nezákonné; neobstojí přitom zdůvodnění, že svědek sice prokáže přijetí služeb, avšak nikoli jejich cenu nebo rozsah. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2015, čj. 1 Afs 103/2015-39, žalobce dovedl povinnost žalovaného vyzvat žalobce k dalšímu prokazování, resp. provést navržené výsledky svědků.
27. Žalobce připomněl, že navrhoval výslech 73 svědků – 39 zaměstnanců MTG, kteří poskytovali služby a 34 zaměstnanců žalobce, kteří služby přijímali. U navrhovaných svědků bylo vždy uvedeno jméno a příjmení, zda se jedná o zaměstnance žalobce nebo MTG. Žalobce dále uvedl, jakým způsobem se jednotliví svědci podíleli na poskytování služeb, jaké dokumenty vypracovali při poskytování služeb a co jejich výslech prokáže. Žalobce je přesvědčen, že výsledky svědků byly pro celé řízení klíčové, neboť by prokázaly, že osoby skutečně poskytovaly služby, jaké služby poskytovaly a v jakém rozsahu; současně by výsledky prokázaly i cenu služeb. Žalovaný se v rozporu se zásadou spolupráce, vyjádřenou v

- § 6 odst. 2 daňového řádu, o provedení žádného ze 73 výsledků ani nepokusil. Žalobce namítá, že neprovedení základních důkazních prostředků je v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu, dle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a rovněž se závěry vyplývajícími z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, čj. 1 Afs 51/2004-75.
28. Žalobce je přesvědčen, že pro aplikaci pomůcek nebyly splněny podmínky, protože žalovaný měl především provést řádné dokazování, nikoliv důkazy odmítnout paušálně.
29. Žalobce sice souhlasil se stanovením okruhu srovnatelných společností pomocí databáze AMADEUS, avšak neztotožnil se již s žalovaným uplatněnými zužujícími kritérii, kterými byly požadavek, aby společnosti byly vybírány z odvětví textilní výroby, a požadavek, aby mateřská společnost pocházela z Evropské unie, měla obrat alespoň 1 000 000 000 Kč a byla tudíž aktivní ve výrobě nebo obchodě.
30. Žalobce uvedl, že srovnatelné společnosti jsou primárně v oblasti automobilové výroby. Činnost žalobce nelze zaměňovat s běžným textilním průmyslem kvůli specifickým požadavkům na jeho výrobky. Uplatněním kritéria textilní výroby došlo ke značnému zúžení potenciálně srovnatelných společností, a to 429 oproti 1 032 potenciálně srovnatelným společností v automobilovém průmyslu. Požadavek, aby srovnatelný subjekt měl mateřskou společnost z Evropské unie s nejméně 51% podílem ve vztahu k tomuto subjektu, která má zároveň obrat více 1 000 000 000 Kč, fakticky znamená, že tato mateřská společnost musí být aktivní ve výrobě nebo obchodu. To však nekoresponduje převládající holdingové struktuře výrobních společností v oblasti automobilového průmyslu v Evropské unii. Uvedené kritérium uměle a nedůvodně zužuje okruh potencionálně srovnatelných společností. Pro uznatelnost a rozsah poradenských služeb není rozhodné, zda jsou služby poskytovány mateřskou společností, která dosahuje miliardového obratu, čistě holdingovou společností či jinou společností. Přítomnost holdingové struktury by optikou správce daně vedla k odlišné výši uznatelných nákladů na poradenské služby od spřízněné osoby.
31. Výsledkem uplatnění uvedených kritérií bylo to, že žalovaný vycházel ze vzorku pouhých dvou společností; takový vzorek však nelze považovat za reprezentativní. V případě pouhých dvou pozorování určitého jevu nelze s jistotou vyloučit, že obě pozorování jsou extrémní. Správce daně vychází při stanovení daně z hodnoty 6krát nižší než je hodnota náležející Společnosti [žalobci]. Takovou odchylku je nutné považovat za významnou a jako taková vyvolává na první pohled pochybnosti o správnosti použitých údajů. S ohledem na výše uvedené nabývá podle žalobce použití pomůcek v daném případě charakteru penalizačního opatření. Bez stanovení těchto kritérií a přidání požadavku, aby byla dostupná data o přijetí služeb ze skupiny, by přitom počet odpovídajících společností vzrostl na 26 (pozn. krajského soudu: příloha obsahuje údaje o 27 srovnatelných společnostech), jak vyplývá z přílohy Přehled srovnatelných společností, kterou předložil žalobce.
32. Z přehledů a s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, čj. 9 Afs 80/2013-58, podle žalobce vyplývá, že žalovaný při stanovení zužujících kritérií hrubě překročil meze správního uvážení.
33. Žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

34. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně zrekapituloval dosavadní průběh daňových a soudních řízení a zdůraznil, že žalobní námitky de facto citují námitky žalobce obsažené již v odvolání ze dne 2. 12. 2012, přičemž s těmito se v plném rozsahu vypořádal v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a v podrobnostech na ně odkázel. Zdůraznil, že jeho rozhodnutí ze dne 6. 11. 2015 bylo krajským soudem zrušeno z důvodu nesprávně stanovené

výše penále; v ostatním byly námitky žalobce odmítnuty jako nedůvodné. S odkazem na uplatnění obdobných, ne-li totožných, žalobních námitek v nyní projednávané věci, nelze podle žalovaného shledat podanou žalobu důvodnou.

35. Žalovaný uvedl, že s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 8/2014-174 vyzval žalobce k doložení dalších důkazních prostředků prokazujících, že poskytnuté služby byly žalobci poskytnuty společností MTG; žalobce však vyjma přílohy č. 48 (měsíční mzdové náklady zaměstnanců společnosti MTG) žádné takové další důkazní prostředky nepředložil.
36. Žalovaný uvedl, že i přesto, že žalobce v daňovém řízení předložil velké množství důkazních prostředků, nebylo z nich patrné kdo, kdy a jakým způsobem služby provedl a v jakém rozsahu. Návrhy na výslech dalších svědků žalovaný odmítl také z toho důvodu, že žalobce tyto svědky blíže neidentifikoval (odkázal pouze na seznam zaměstnanců svých a společnosti MTG obsažený v přílohách A.2.31 a B.3.15 čítající 73 osob). Žalobce nadto v odvolacím řízení nikterak neuvedl, co předmětnými výslechy svědků má být prokázáno, pouze navrhnul k prokázání svých tvrzení provést důkazy v podobě svědeckých výpovědí. S ohledem na skutečnost, že žalobce dostatečně neprokázal rozsah poskytnutých služeb, který by odpovídal uplatněným nákladům, tak ani výslechy žalobcem navržených svědků (zaměstnanců MTG) nemohly prokázat a doložit celkový rozsah poskytnutých služeb, které byly žalobci fakturovány. Žalovaný proto trvá na svém právním názoru, že žalobce neunesl důkazní břemeno vyplývající mu z § 92 odst. 3 daňového řádu, a proto byla daň stanovena podle pomůcek. Tento postup byl přitom aprobován předcházejícími soudními rozhodnutími.
37. Stran použití pomůcek a způsobu výběru srovnatelných subjektů žalovaný zdůraznil, že byly sice porovnávány pouze 2 společnosti, nicméně jejich srovnatelnost je díky zohledněným kritériím natolik přiměřená, že tento výběr vykazuje vysokou srovnatelnost. Při porovnávání byly zohledněny, jak informace o dceřiné společnosti, tak i údaje o mateřské společnosti vykonávající funkci řídicí a současně provozující vlastní samostatnou ekonomickou činnost ve stejném oboru jako žalobce. Z tohoto důvodu má žalovaný za to, že byly porovnávány srovnatelné subjekty, když v případě pomůcek je kladen především důraz na přiměřenost stanovené daně, která je v daném případě zaručena vysokou mírou srovnatelnosti porovnávaných subjektů, které svými ekonomickými vazbami nejvíce odpovídají modelu uplatněnému mezi žalobcem a MTG. Relevanci zvolených kritérií žalovaný podpořil i citací závěrů, ke kterým v této otázce dospěl krajský soud v předcházejícím rozhodnutí ze dne 21. 8. 2017.
38. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl a nepřiznal žalobci náhradu nákladů řízení.
39. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného označil samotné tvrzení žalovaného o nedostatečnosti identifikace svědků v rozporu se skutkovým stavem. Návrh na provedení svědeckých výpovědí nebyl uveden pouze v seznamu zaměstnanců, jak uvádí žalovaný, ale zejména v úvodních listech k jednotlivým důkazním prostředkům, které byly žalobcem předloženy v rámci Odpovědi na výzvu k prokázání skutečností čj. 624232/152211-60561-305479 dne 20. 4. 2015. U takových důkazních prostředků bylo v úvodním listu vždy uvedeno, kdo má být vyslechnut a co svědecká výpověď prokáže. Žalobce uvedené skutečnosti demonstruje na úvodním listu k důkaznímu prostředku „QRQC APPROACH: IMPLEMENTATION OD QRQC“. Obdobné úvodní listy byly předloženy k většině důkazních prostředků a jsou součástí spisu. Správce daně měl u zaměstnanců žalobce veškeré informace k tomu, aby provedl výslechy (nebyla pochybnost u adres zaměstnanců žalobce; v případě zaměstnanců MTG by žalobce poskytl nezbytnou součinnost).
40. Žalobce dále zopakoval svou argumentaci týkající se nezákonnosti použití pomůcek, resp. nereprezentativnosti vzorku vybraných společností. Zdůraznil přitom, že podle rozhodnutí

Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, čj. 8 Afs 78/2007-47, nebyly pomůcky koncipovány jako nástroj sloužící k trestání daňového subjektu a jejich použití je subsidiární.

41. Na vzorku tří společností demonstruje, jak je na malém a nesourodém vzorku velmi obtížné zjistit, kolik je přijatelná výše poskytovaných poradenských služeb ze strany mateřské společnosti. Podle žalobce správce daně odebráním společnosti JOHNSON CONTROLS FABRICS STRAKONICE, S.R.O. snížil interval přijatelné výše manažerských služeb z 0,09% až 2,43% na 0,09% až 0,25%, přičemž rozdíl mezi 2,43% a 0,25% představuje minimálně 21 milionů Kč daňově účinných nákladů. Podobně zásadní dopady by mělo vyloučení společnosti BORGERS CS, spol. s r.o. (pozn. název opraven dle údajů obchodního rejstříku) namísto výše uvedené. Žalobce dodává, že daň má být pomocí pomůcek stanovena správně. Pokud správci daně v rámci hledání srovnatelných společností zůstane vzorek čítající pouhé tři subjekty (včetně žalobce) a vyloučení žalobce, stejně jako vyloučení jakékoliv jiné společnosti ze vzorku mění daňovou povinnost žalobce o miliony Kč, potom takový vzorek nemůže být reprezentativní a nemůže vést ke správnému stanovení daně.
42. Na základě informací dostupných ze sbírky listin obchodního rejstříku týkajících se vybraných subjektů, žalobce dovozuje, že správce daně stanovil daň na základě srovnání se subjektem, který podle správce daně téměř nepřijímal poradenské služby od mateřské společnosti, ačkoliv je tento subjekt jen přijímal od jiné společnosti ze skupiny (viz BORGERS CS, spol. s r.o.), a na základě srovnání se subjektem, který má úplně odlišný funkční a rizikový profil než žalobce a žádné další služby ke své činnosti prakticky nepotřebuje (viz IDEAL AUTOMOTIVE Bor, s.r.o.). Za daných podmínek neobstojí tvrzení žalovaného, že se lze s rizikem výskytu extrémních hodnot v limitovaném vzorku vypořádat použitím pro žalobce nejvýhodnější hodnoty. Daňový řád a navazující judikatura Nejvyššího správního soudu považují za rozhodné kritérium při stanovení daně podle pomůcek kritérium srovnatelnosti subjektů. Argumentace výhodností nemá jakoukoliv oporu v zákoně a v žádném případě jí nelze nahrazovat kritérium srovnatelnosti, zvláště v případě, kdy je nejvýhodnější hodnota vybírána ze vzorku prokazatelně nesrovnatelných subjektů.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

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

IV.A K námitkám týkajícím se údajně nesprávného hodnocení důkazních prostředků a neprovedení výsledků navrhovaných svědků

45. Krajský soud nejprve v obecné rovině poznamenává, že daňové řízení je postaveno na zásadě, dle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

(srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS; jakkoli se závěry v tomto rozhodnutí obsažené vztahují k někdejšímu zákonu o správě daní a poplatků, lze je nepochybně aplikovat i ve vztahu k aktuálnímu daňovému řádu, což ve svém rozhodnutí ze dne 7. 6. 2018, čj. 8 Afs 216/2017-75, potvrdil i Nejvyšší správní soud.).

46. V nyní projednávané věci správce daně své pochybnosti o správnosti žalobcových tvrzení kvalifikovaně vyjádřil výzvou ze dne 18. 3. 2015. Na tuto výzvu žalobce reagoval odpovědí ze dne 20. 4. 2015 spolu s předložením množství dokumentů členěných do jednotlivých příloh (důkazních prostředků). Žalovaný se jednotlivými body podané odpovědi podrobně a srozumitelně zabýval na stranách 10 až 36 napadeného rozhodnutí.
47. Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, dle které žalovaný nesprávně odmítl předložené důkazní prostředky, neboť z nich není zřejmé, kým a kdy byly vypracovány, resp. není zřejmé, zda je skutečně vypracovala osoba, která je takto označena.
48. K tomu krajský soud nejprve poznamenává, že žalobce za sporné přílohy (důkazní prostředky) v souvislosti s uvedenou námitkou označil pouze příkladmo. Dle § 75 odst. 2 s. ř. s. je však krajský soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vázán toliko konkrétně v žalobě uplatněnými žalobními body. Není tedy úkolem krajského soudu za žalobce žalobní body či argumentaci domýšlet, resp. sám dovozovat, v případě kterých (žalobcem neoznačených) důkazních prostředků se měl žalovaný taktéž dopustit vytýkaného pochybení; opačný přístup byl by popřením dispoziční zásady, jíž je správní soudnictví ovládáno, jakož i rovnosti účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, čj. 7 Afs 216/2006-63).
49. Z tohoto důvodu se krajský soud zabýval důvodností uvedené námítky pouze ve vztahu k těm důkazním prostředkům, které žalobce výslovně označil v textu jím podané žaloby.
50. Jako důkazní prostředky, z nichž dle žalovaného neplyne, kým a kdy byly vypracovány, označil žalobce přílohy č.:
 - 18 (plán odběrů jednotlivých zákazníků na rok 2009);
 - 19 (vyčíslení potřeby nákupu materiálu a úspory na cenách vyjednaných zástupci společnosti MTG);
 - 44 (formuláře pro sledování jednotlivých fází výrobku – změna produktového řízení) a
 - 47 (sumarizace podmínek pro financování od jednotlivých bank).

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

- 16 (akční plán zvýšení efektivity zásobovacího procesu);
 - 26 (předané informace o parametrech jednotlivých výrobků) a
 - 27 (předané informace o parametrech jednotlivých výrobků).
51. Z textu žaloby přitom neplyne, že by žalobce zpochybnil samo hodnocení uvedených důkazních prostředků provedené žalovaným (tj. že z nich není patrné, kdy a kým byly vypracovány, resp. zda je vypracovala takto označená osoba), nýbrž pouze konstatoval, že „[důkazní] prostředky musí být hodnoceny podle skutečného obsahu, nikoliv podle toho, zda jsou opatřeny formálním podpisem (což u vnitropodnikových dokumentů není nijak vyžadováno).“ Takové žalobcovo konstatování však nemůže představovat důvod, pro který by snad napadené rozhodnutí žalovaného mělo trpět nezákonností. Jak bylo shora uvedeno důkazní břemeno tíží primárně daňový subjekt, tedy žalobce. Nejvyšší správní soud k tomu například v rozsudku ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 14/2011-97, konstatoval, že „je volba důkazních prostředků především na

úvaze daňového subjektu“. Stejně tak je na úvaze daňového subjektu i to, jaké doklady si pro účely prokázání svých tvrzení ponechá. Za této situace nelze omlouvat neprůkaznost žalobcem předložených důkazních prostředků pouhým poukazem na vnitropodnikový charakter dokumentů. Bylo na žalobci, aby pro účely daňového řízení zajistil takové důkazní prostředky, které z pohledu unesení důkazního břemene obstojí.

52. Nepřípadné je v dané souvislosti též žalobcovo konstatování, že primárním je skutečný obsah důkazních prostředků, nikoli formální označení. Žalovaný totiž shledal z pohledu unesení žalobcova důkazního břemene nedostatečným právě obsah předložených důkazních prostředků (konkrétně dovedl jejich neprůkaznost v otázce doby jejich vzniku a osoby, která je zpracovala), nikoli snad jejich formální náležitosti. Tomuto závěru koresponduje i skutečnost, že v příloze č. 18 a 19, které žalobce výslovně zmiňuje v žalobě, je sice jmenovitě uvedena konkrétní osoba, která je měla vypracovat, avšak z obsahu předložených dokumentů a navazujících skutečností nevyplývá, že tato je skutečně vypracovala.
53. Neobstojí též námitka, dle níž měl žalovaný žalobci v případě přetrvávajících pochybností *„tyto pochybnosti [...] sdělit či přikročit k provedení [...] navrhovaných svědeckých výpovědí“*. Žalobce byl k odstranění pochybností správcem daně řádně vyzván výzvou ze dne 18. 3. 2015. Žalovaný následně přípisem ze dne 4. 8. 2015 žalobce seznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy jakož i s tím, jakým způsobem jednotlivé důkazní prostředky vyhodnotil. Týmž přípisem žalobce vyzval k případnému vyjádření a doplnění důkazních návrhů (žalobce na uvedenou výzvu reagoval vyjádřením ze dne 7. 9. 2015). Žalobce byl tudíž o přetrvávajících pochybnostech žalovaného dostatečně informován a bylo tedy na něm, aby tyto pochybnosti rozptýlil.
54. Nad rámec nezbytně nutného k tomu krajský soud dodává, že se s hodnocením shora uvedených důkazních prostředků, jak je provedl žalovaný, ztotožňuje. Pro stručnost postačí v této souvislosti na příslušné pasáži rozhodnutí žalovaného odkázat.
55. Krajský soud se dále zabýval námitkami, dle nichž žalovaný nesprávně odmítl některé důkazní prostředky pro jejich obecnost nebo pro nesplnění nějakého dalšího požadavku kladeného žalovaným, aniž provedl navrhované výslechy svědků, přičemž předložené důkazy (zejména navržené výslechy svědků) rozsah poskytnutých služeb prokazovaly. Tyto námitky, které bylo nutno posuzovat společně, krajský soud shledal nedůvodnými.
56. Žalobce v žalobě opět specifikoval sporné přílohy (důkazní prostředky), k nimž žalovaný odmítl provést navrhovaný výslech svědka, pouze příkladným výčtem. Z důvodů shora uvedených se však krajský soud zabýval důvodností uvedené námitky pouze ve vztahu k těm důkazním prostředkům, které žalobce označil výslovně. Konkrétně se jedná o přílohy č.:
 - 1 (analýza možností snížení počtu pracovníků);
 - 6 až 9 (školení pro případy problémů ve výrobě, ve skladech, v expedici atd. způsobených očekávanými i neočekávanými vlivy);
 - 10 (zavedení nových analytických nástrojů ke sledování klíčových ukazatelů zásobování);
 - 20 (plán implementace nástroje QRQC pro sledování kvality výroby);
 - 21 (technická specifikace stroje Bruckner při výrobě látky Uni Solo);
 - 22 a 23 (výsledky testů výroby látky Uni Solo);
 - 24 (test kvality jednotlivých druhů výrobků);
 - 25 (zákaznické normy pro výrobky dodávané společností MTG);
 - 26 a 27 (informace o parametrech jednotlivých výrobků);

- 31 (řešení problému s kvalitou výrobku Uni Solo Titan Schwarz);
 - 33 a 34 (školení poskytnuté panem A. B. ke sledování kvality výroby);
 - 35 a 36 (zápisy z telekonferencí ohledně nákupu materiálu, resp. změny jeho dodavatele);
 - 40 (návrh rozpočtu jednotlivých oddělení);
 - 41 (asistence s kalkulací cen výrobků);
 - 43 (analýza, návrh a vypracování plánu umístění strojů ve výrobní hale);
 - 44 (formuláře pro sledování jednotlivých fází výrobku – změna produktového řízení) a
 - 45 (zápis z jednání ohledně převodu výroby vybraných produktů do závodu žalobce).
57. K tomu krajský soud nejprve uvádí, že z přehledu předložených důkazních prostředků, který je součástí žalobcem poskytnutých příloh, ani z konkrétních příloh samotných nevyplyvá, že by žalobce v daňovém řízení navrhoval výslech svědků ve vztahu k přílohám č. 10, 35 a 36 (nadto výslechy dvou svědkyň k přílohám č. 35 a 36 byly provedeny již v rámci daňové kontroly). Již z tohoto důvodu námitka neprovedení výslechu svědků ve vztahu k těmto důkazním prostředkům důvodná není.
58. Krajský soud však této námitce nepřisvědčil ani ve vztahu k ostatním shora vyjmenovaným důkazním prostředkům, a to z důvodů dále vyložených.
59. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že cena za jednotlivá plnění musí být v nyní projednávané věci stanovena na základě hodinové mzdy zaměstnanců společnosti MTG, včetně přímo přiřaditelných nákladů (cestovné, náklady třetích stran apod.) a doby, kterou při plnění úkolů pro žalobce strávili. Tento způsob výpočtu ceny jednotlivých služeb byl totiž obsažen ve smlouvě mezi žalobcem (tehdy vystupujícím pod firmou FEZKO THIERY, a. s.) a společností MTG.
60. Nelze ovšem přehlédnout, že uvedená smlouva byla uzavřena až 30. 6. 2009, ačkoli předmětem řízení v nyní projednávané věci je daň z příjmu za 2. pololetí roku 2008. Přestože smlouva obsahovala prohlášení smluvních stran, že obdobné služby již jsou poskytovány od 1. 7. 2008, a to za stejných podmínek, Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku čj. 2 Afs 8/2014-174, uvedl, že **„zpětné tvrzení, že takto [pozn.: dle této smlouvy] bylo postupováno i v rozhodném zdaňovacím období, jako základ pro uplatnění konkrétních výdajů neobstojí. Ostatně samotná existence smlouvy jako podkladu pro poskytování služeb bez doložení konkrétních výdajů spojených s konkrétním poskytnutím služeb obvykle nestačí. Takovým dokladem není ani existence faktur, ani samotné tvrzení daňového subjektu o poskytnutých poradenských službách; to vše totiž musí být provázáno s doklady či jinými důkazy prokazujícími přijetí konkrétních služeb“** (důraz doplněn). Nejvyšší správní soud dále dodal, že **„[b]ylo součástí důkazní povinnosti daňového subjektu, aby předložil důkazní prostředky konkrétně prokazující vynaložení nákladů na poradenské služby. Řádným doložením nákladů je třeba rozumět např. ve vztahu k tvrzenému školení uvedení termínu školení, jeho obsahu, okruhu účastníků nebo prezenční listiny, k tomu navázaných dokladů prokazujících odměnu konkrétního lektora včetně způsobu jejího určení, a nákladů spojených s jeho pobytem; pak by přicházelo v úvahu vyhodnocení jeho účelnosti ve vztahu k činnosti daňového subjektu.“**
61. Základem pro hodnocení daňové uznatelnosti konkrétního výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), je tedy jednoznačná konkretizace vynaloženého výdaje na straně jedné a jeho spojení s přesně specifikovaným poskytnutím služby na straně druhé.
62. Žalobce v průběhu daňové kontroly předložil celkem 9 faktur od mateřské společnosti MTG v celkové hodnotě 17 265 131 Kč. Z těchto faktur však nebylo pro jejich obecnost možné

zjistit, jaké služby, kdy, kým a kde byly poskytnuty. Nebylo proto možno přiřadit konkrétní výdaj (cenu služby) ke konkrétní poskytnuté službě a v důsledku toho ani posoudit jeho pořaditelnost pod § 24 odst. 1 zákona o daních příjmů.

63. K odpovědi na výzvu správce daně ze dne 18. 3. 2015 dále žalobce v této souvislosti předložil přehled měsíčních mzdových nákladů zaměstnanců společnosti MTG (příloha č. 48), kteří se měli na poskytování služeb žalobci podílet. Žalovaný tento důkazní prostředek (obsahově shodný s přílohou č. 1 k žalobě) hodnotil na straně 27 a 28 napadeného rozhodnutí. Žalovaný poukázal na skutečnost, že v předložené kalkulaci byla hodinová mzda navýšena o ostatní náklady, které se pohybovaly kolem 62 %. Fakturovaná odměna tudíž neodpovídá poskytnutým službám ve vazbě na předložené důkazní prostředky. U některých zaměstnanců, jejichž odměna je v přehledu zahrnuta přitom žalovaný ani nedoložil žádné konkrétní plnění (službu) poskytnuté žalobci; ačkoli z předložené kalkulace vyplývá, že pro žalobce pracovalo celkem 21 zaměstnanců společnosti MTG, důkazní prostředky tuto skutečnost neprokazují. V neposlední řadě žalovaný poukázal též na početní nesrovnalosti mezi vykázaným počtem odpracovaných hodin, hodinovou mzdou a výslednou měsíční odměnou v případě některých zaměstnanců společnosti MTG. Pro uvedené dospěl žalovaný k závěru, dle něhož se lze „domnívat, že předložená kalkulace byla vypracována daňovým subjektem [žalobcem] zpětně v dokazovacím řízení, proto předložená kalkulace nemohla být podkladem pro částky fakturované MTG daňovému subjektu.“ Jinými slovy žalovaný posoudil předložený důkazní prostředek jako nevěrohodný a proto také nezpůsobilý prokázat v něm uvedené skutečnosti.
64. Z uvedeného plyne, že není pravda, že by se žalovaný k důkaznímu prostředku obsaženému v příloze č. 48 nevylíkal; tím méně lze za důvodnou považovat námitku žalobce, že žalovaný tento důkazní prostředek odmítl pro tvrzené nepřesnosti v kalkulacích odměn u pana S. a pana B.
65. Se shora popsaným hodnocením uvedeného důkazního prostředku se krajský soud ztotožnil. Z nastíněných úvah v žádném případě neplyne, že by odmítnutí tohoto důkazního prostředku bylo jakýmsi „záměrem“ žalovaného či dokonce projevem jeho svévole, jak žalobce implicitně naznačuje. Závěru žalovaného nasvědčuje navíc i skutečnost, že žalobce důkazní prostředek obsažený v příloze č. 48 předložil až v reakci na výzvu správce daně ze dne 18. 3. 2015 a nikoli již v původním daňovém řízení, a to i přesto, že mu pochybnosti správce daně, resp. žalovaného ve vztahu k neurčitosti předložených faktur byly nepochybně známy. Nadto příloha č. 48 – spočívající v prosté tabulce vyčíslovaných údajů o měsíčních odměnách jednotlivých zaměstnanců společnosti MTG – představuje dokument, z něhož není zřejmé ani to, kým a kdy byl vyhotoven, natož jakým způsobem byly údaje v něm uvedené získány.
66. Neobstojí přitom námitka, dle níž jsou početní nesrovnalosti v uvedené příloze způsobeny prostým zobrazením zaokrouhlených údajů v aplikaci Excel, přičemž pro samotný výpočet byly použity údaje nezaokrouhlené, tj. včetně desetinných míst. Žalovaný měl k dispozici pouze žalobcem předloženou tištěnou verzi tohoto důkazního prostředku, z něhož vskutku nelze uvedené žalobcovo (ničí nedoložené) tvrzení nikterak dovodit.
67. Za situace, kdy byl vyloučen samotný základ pro stanovení výše výdajů za služby poskytnuté žalobci společností MTG v druhém pololetí roku 2008, tj. smlouva mezi nimi uzavřená dne 30. 6. 2009, přičemž příloha č. 48, která je fakticky jediným dokumentem směřujícím k prokázání konkrétní výše nákladů (ceny) za jednotlivé přijaté služby, nepředstavuje věrohodný důkazní prostředek, je tudíž patrné, že žalobcem navržené výsledky svědků, jež směřují především k prokázání rozsahu jednotlivých služeb, nemohou cenu těchto služeb navázanou právě na uvedené vyloučené dokumenty relevantním způsobem prokázat.
68. Jako vytrženou z kontextu rozhodnutí žalovaného považuje krajský soud reakci žalobce v replice k vyjádření žalovaného, pokud jde o nedostatečnou identifikaci svědků. Hlavním

důvodem pro odmítnutí žalobcem navržených výsledků svědků, nebyla jejich nedostatečná identifikace, ale jejich neprůkaznost z hlediska žalobcem prokazovaných skutečností, jak je podrobně zdůvodněno výše. Z rozhodnutí žalovaného (viz str. 34 odstavec 49) je patrné, že žalovaný sice vytknul žalobci bližší identifikaci navrhovaných svědků, nicméně rovněž z dalších pasáží rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že s návrhem na provedení svědků pracoval a tento odmítl z věcných důvodů (např. odstavec 50, 79 žalovaného rozhodnutí).

69. S ohledem na výše uvedené nemůže obstát ani tvrzení žalobce o porušení zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu) či dokonce § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť postup správce daně a žalovaného v této věci svědčí o opaku.
70. Žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 51/2004-75 je v dané souvislosti nepřipadný. Dle právní věty k tomuto rozsudku platí, že „[j]e vadou řízení, odůvodnil-li správce daně závěr o vyloučení výdaje na zhotovení propagačního materiálu z daňově uznatelných výdajů tím, že daňový subjekt neprokázal existenci reklamních předmětů, a přitom neprovedl dokazování výsledkem svědků, jež daňový subjekt navrhl; to platí tím spíše v případě, že výslech těchto svědků byl jediným důkazním prostředkem, jímž bylo možno existenci reklamních předmětů prokázat.“ Tento závěr je však aplikovatelný pouze za situace, kdy lze výslech svědka považovat *a priori* za způsobit k prokázání určité skutečnosti; tak tomu ovšem – jak bylo shora uvedeno – v nyní projednávané věci není. Není navíc možné bez dalšího konstatovat, že by v nynějším případě byl výslech svědků jediným možným důkazním prostředkem k prokázání ceny poskytnutých služeb. Krajský soud znovu připomíná, že je pouze na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení předloží.
71. Stejně nepřipadný je též žalobcův odkaz na rozsudek čj. 1 Afs 103/2015-39, neboť v tehdy projednávané věci Nejvyšší správní soud vytkl žalovanému to, že daňový subjekt nevyzval k dodatečnému předložení dalších důkazních prostředků k prokázání jeho tvrzení; nikoli tedy neprovedení již navržených výsledků svědků. To ostatně vyplývá mimo jiné i z pasáže tohoto rozsudku citované v žalobě. V nyní projednávané věci byl žalobce k dalšímu dokazování, resp. odstranění pochybností vyzván opakovaně, a to již v průběhu původního řízení.
72. Krajský soud proto uzavírá, že žalovaný nepochybil, pokud výsledky svědků vztahující se ke shora uvedeným důkazním prostředkům neprovedl, přičemž žalobce v této souvislosti své důkazní břemeno neunesl. Ostatně zákonnost postupu správce daně, resp. žalovaného, a správnost závěrů krajského soudu v této otázce aproboval ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009 a 2010 Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 6. 2018, čj. 8 Afs 216/2017-75. Zdůraznil přitom, že „čím obtížnější je pro správce daně ověřit, že tvrzené náklady byly skutečně vynaloženy, tím větší důraz je kladen na to, aby daňový subjekt jejich skutečné vynaložení prokázal.“
73. Absence přesně vyčíslených nákladů vztahujících se ke konkrétním službám přitom znemožňuje adekvátně posoudit pořaditelnost takových výdajů pod výdaje definované v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to například z pohledu přiměřenosti vynaložených nákladů ve vztahu k dosažení, zajištění a udržení příjmů, která je v dané souvislosti jedním z podstatných kritérií (srov. například usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS).

IV.B K námitkám týkajícím se stanovení daně pomocí pomůcek

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

75. Žalobce v této souvislosti s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 78/2007 zdůraznil, že pomůcky nemají mít charakter sankce. Krajský soud považuje za pochopitelné, že žalobce nesouhlasí se stanovením daňové povinnosti, která nemusí přesně odpovídat skutečné daňové realitě. V tom však nelze bez dalšího spatřovat, že by daň byla stanovena v nesprávné výši či že by se dokonce jednalo o penalizaci žalobce. Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozhodnutí ze dne 6. 1. 2015, čj. 8 Afs 30/2014-75, „[s]tanovení daně za použití pomůcek je postupem „náhradním“, který nastupuje, pokud daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech [...]. Jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem.“
76. Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám týkajícím se údajně nesprávného stanovení použitých pomůcek, a to konkrétně pomůcky spočívající ve výpočtu průměrných nákladů na poradenské služby poskytované mateřskou společností MTG na základě výběru srovnatelných daňových subjektů.
77. Krajský soud v této souvislosti připomíná, že správce daně, resp. žalovaný mají při výběru pomůcek zákonem omezenou míru volné úvahy. Nejvyšší správní soud k tomu například v rozsudku ze dne 13. 11. 2014, čj. 9 Afs 77/2013-67, či v žalobcem citovaném rozsudku z téhož dne čj. 9 Afs 80/2013-58 shodně konstatoval, že „[d]aňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně však není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku, existuje zde tak určitá míra správní úvahy správce daně. Lze však konstatovat, že daňový řád klade požadavek na výsledné stanovení daně dle pomůcek tak, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (viz [...] § 98 odst. 4 daňového řádu).“
78. V posledně citovaných rozsudcích Nejvyšší správní soud dále dovodil, že „[d]aňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje autoservis). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci“ (důraz doplněn).
79. Případný kasační zásah ze strany správního soudu tudíž v dané souvislosti přichází v úvahu pouze v případě hrubého vybočení z mezí správního uvážení, tedy jednoznačného excesu ze strany správního orgánu. Není tedy úkolem správních soudů korigovat volbu zvolených pomůcek například jen proto, že by snad pro stanovení daně mohly existovat pomůcky vhodnější nebo přesnější.
80. Žalovaný stanovil žalobcem rozporovanou pomůcku na základě výběru srovnatelných daňových subjektů, resp. jejich mateřských společností dle databáze AMADEUS. Výběr srovnatelných mateřských korporací omezil následujícími kritérii:
- Status obchodní korporace: aktivní;
 - Region: Evropská unie;
 - Základní kód odvětví NACE Rev. 2: 13 (textilní výroba);
 - Výše obrátu: minimálně 1 000 000 000 Kč za 4 poslední roky, které jsou k dispozici;

- Dceřiná obchodní korporace v České republice s obratem minimálně 1 000 000 000 Kč je mateřskou společností vlastněna alespoň z 51 %.
81. Ačkoli lze žalobci přisvědčit v tom, že jeho činnost by hypoteticky mohla být zařazena též do kategorie automobilového průmyslu, neboť jím vyráběné produkty slouží k výrobě interiérů automobilů, stále platí, že jde o produkty textilní. Textilní výroba označená kódem odvětví 13 klasifikace Eurostatu NACE Rev. 2 (dostupné na: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5902521/KS-RA-07-015-EN.PDF>) tedy zcela jistě nepředstavuje kategorii, z níž by bylo možno žalobce jednoduše a bez dalšího vyloučit, a to ani s přihlédnutím k žalobcem tvrzeným specifickým nárokům na jeho výrobky či povaze činnosti jeho odběratelů. Jde totiž o kategorii velmi širokou zahrnující například i výrobu netkaných textilií (kód 13.95) či ostatních technických a průmyslových tkanin (kód 13.96), popřípadě dalších tkanin, které nejsou jinde klasifikovány (kód 13.99). Na tuto klasifikaci nemá vliv ani to, že žalobce splňuje požadavky na ISO certifikaci pro specifickou oblast automobilového průmyslu či tvrzené převažující zaměření zákazníků žalobce. Nelze proto ze samotného zařazení činnosti žalobce do této kategorie dovozovat, že žalovaný nemá představu o žalobcově skutečné činnosti ve smyslu shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 20/2015-49. Nadto v tehdy posuzované věci správní orgány, ačkoli měly indicie o tom, že daňový subjekt provozoval mimo jiné též penzion, vyšly z předpokladu, že daňový subjekt penzion neprovozuje; jednalo se tedy o kvalitativně zcela odlišný případ než v nyní projednávané věci, v níž o tom, že žalobce je výrobcem textilií, není žádných pochyb.
 82. Neobstojí ani žalobcova námitka, dle níž požadavek obratu mateřské společnosti (sídlicí v Evropské unii s majetkovým podílem v dceřiné společnosti nejméně 51 %) ve výši minimálně 1 000 000 000 Kč odporuje převládající (holdingové) struktuře v oblasti automobilového průmyslu v Evropské unii. Smyslem stanovených pomůcek je totiž co možná nejvěrněji reflektovat povahu daňového subjektu, jemuž je daň vyměřována. Klíčovým kritériem je tedy především povaha žalobce a společnosti MTG, resp. jejich vzájemný vztah; nikoli tedy povaha a vztahy jiných subjektů, jež žalobce považuje za relevantní. Žalobce přitom ani nezpochybnil, že by takto nastavené kritérium skutečné povaze žalobce samotného a společnosti MTG a jejich vzájemnému poměru odporovalo. Kritérium výše obratu lze navíc považovat za relevantní především proto, že jeho smyslem je omezení srovnání na subjekty obdobné velikosti a hospodářské síly a tedy opět co možná nejvěrnější reflektování žalobcovy situace.
 83. Žalobci lze přisvědčit potud, že výsledný vzorek subjektů odpovídajících zvoleným kritériím čítající dva subjekty je poměrně malý. Nelze pak samozřejmě zcela vyloučit, že takový vzorek může hypoteticky obsahovat i extrémní hodnoty ovlivňující výsledné posouzení věci. Žalovaný však tuto skutečnost dostatečně zohlednil tím, že při stanovení daně vycházel z údajů, které byly pro žalobce, viděno optikou srovnatelnosti subjektů, nejvýhodnější, tj. údajů společnosti IDEAL AUTOMOTIVE Bor, s. r. o., u níž byla hodnota poměrového ukazatele nákladů fakturovaných od mateřské společnosti oproti celkovému obratu 0,004. Týž ukazatel měl u druhého subjektu, tedy společnosti BORGERS CS, spol. s r. o., hodnotu pouze 0,0009 (hodnota uplatněná žalobcem pak činila 0,0243). Pokud by tedy onu hypotetickou „extrémní“ hodnotu představovala pouze hodnota poměrového ukazatele u společnosti IDEAL AUTOMOTIVE Bor, s.r.o. (muselo by se tedy zjevně jednat o hodnotu extrémně vysokou), působila by taková skutečnost jedinečně v žalobcův prospěch. Pokud by tato hodnota byla extrémní naopak jen u společnosti BORGERS CS, spol. s r.o. (tedy extrémně nízká), žalobce by se to nikterak nedotklo, neboť z této hodnoty žalovaný při stanovení daně nevycházel. Lze jen obtížně předpokládat, že by snad obě hodnoty poměrových ukazatelů měly být u obou vybraných subjektů „extrémně“ vychýleny v neprospěch žalobce, neboť hodnota poměrového ukazatele u společnosti IDEAL AUTOMOTIVE Bor, s.r.o. je pouze

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

šestkrát nižší než hodnota uplatněná žalobcem; nejedná se tedy o odchylku nikterak dramatickou či na první pohled vyvolávající pochybnosti o správnosti použitých údajů. Nadto ani žalobce sám k tomu kromě obecně formulované obavy o možném zahrnutí extrémních hodnot a kusých charakteristik o srovnávaných subjektech a jejich činnosti nic konkrétního neuvádí. Námitka údajně nedostatečně reprezentativního vzorku vybraných srovnávaných subjektů je proto lichá.

84. Z uvedeného plyne, že úvaha žalovaného vedoucí ke stanovení žalobcem rozporované pomůcky je vystavěna na racionálním základu a netrpí jakýmkoli logickými deficity, natož deficity takové povahy, jež by bez dalšího vedly k nutnosti kasačního zásahu krajského soudu. O relevanci žalovaným zvolených kritérií pro výběr srovnatelných subjektů svědčí ostatně i skutečnost, že na jejich základě byl v databázi AMADEUS vybrán i sám žalobce spolu se společností MTG. Krajský soud proto neshledal, že by postup žalovaného představoval hrubé vybočení z mezí správního uvážení ve smyslu shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu. Ve shodě s tímto závěrem krajského soudu je rovněž Nejvyšší správní soud v již citovaném rozhodnutí čj. 8 Afs 216/2017-75.

V. Závěr a náklady řízení

85. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
86. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Českých Budějovicích 28. 2. 2019

JUDr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu