



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **F. a. s.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 10. 2005, č. j. 10 Ca 104/2005 - 83,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalovaný jako stěžovatel napadá označený rozsudek krajského soudu, jímž bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 3. 5. 2005, č. j. 1835/120/2005 a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Žalovaný tímto rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu ve Strakonících ze dne 16. 7. 2004, č. j. 51750/04/105910/6530, doměřující žalobci na dani z příjmu právnických osob za rok 2000 částku 16 635 530 Kč tak, že daň snížil na částku 5 729 110 Kč.

Krajský soud v napadeném rozsudku zaujal právní názor, že není vyloučeno, aby dceřinná společnost přijímala služby od společnosti mateřské a platila za ně odpovídající cenu. Taková činnost mateřské společnosti se totiž vymyká z povinností akcionáře podle § 178 a násl. obchodního zákoníku. Žalovaný v logickém rozporu současně provedení služeb připouští a současně vychází z výlučně formálního hlediska opřeneho o faktury. Odměna pro mateřskou společnost je pak přípustná, obdobně jako lze odměňovat jednatele a společníka společnosti za služby pro ní vykonané. Krajský soud proto vyloučil

jako nesprávný závěr žalovaného o nepřípustnosti poskytování služeb mateřskou společností společnosti dceřinné, ovšem s tím, že v první řadě je na daňovém subjektu, aby poskytnutí služeb prokázal a poté na správci daně, aby vážil personální a kapitálové propojení obou společností ve vztahu k výši vyplacené odměny. Krajský soud dále odmítl žalobní námitku o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, pouze se neztotožnil s předpoklady, z nichž rozhodnutí vycházelo, ani s jejich právním hodnocením. Rozhodnutí proto zrušil s poukazem na ust. § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen "daňový řád") a na ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nesprávné hodnocení právní otázky soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Zdůraznil, že správce daně sice poskytnutí služeb nezpochybnil, nicméně tvrdí, že daňový subjekt neprokázal, že se jedná o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a tedy že nesplnil své důkazní břemeno. Správce daně hodnotil důkazy při respektování ust. § 2 odst. 3 daňového řádu. Za klíčovou považuje stěžovatel otázku správné aplikace ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K tomu poukazuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003, č. 264/2004 Sb. NSS). Nestačí pouze na podporu tvrzení doložit doklad o zaplacení služeb, ale musí být prokázáno, že tento výdaj a daňovým subjektem zvolený postup primárně směřuje k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Zpráva o daňové kontrole, která je důkazním prostředkem, stejně tak jako odůvodnění odvolacího rozhodnutí, jednoznačně vykládá, proč nebylo možno výdaje uznat a v čem spočívalo porušení ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobci byla adresována výzva (ze dne 15. 1. 2004) podle § 31 odst. 9 daňového řádu, která jednoznačně formulovala požadavek na prokázání tvrzených skutečností. Žalobce k jejímu splnění předložil doklady o zaplacení předmětných služeb a přehled činností vykonávaných společností S. B. pro žalobce a přehled aktivit mateřské společnosti v letech 1999-2000 a jmenný seznam a profil jednotlivých členů představenstva, kteří se strategických jednání účastnili. Doplnil následně, že poskytnuté služby odpovídaly požadavku společnosti S.a. s. (právní předchůdce žalobce), a proto bylo vyplacení odměny důvodné. S kontrolním zjištěním byl žalobce seznámen, vyjádřil se k němu a správce daně toto vyjádření zhodnotil a s daňovým subjektem znovu projednal. V žádném případě se tedy správce daně neomezil na pouhé konstatování, že podle charakteru nákladů se jedná o běžnou činnost akcionáře. Při unesení důkazního břemene by správce daně vážil přiměřenost nákladů ve výši 4 293 522,85 Kč ve vztahu k § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Jestliže nebylo prokázáno, že jde o daňově uznatelné výdaje, nebyla úvaha o přiměřenosti odměny na místě. Stěžovatel souhlasí s názorem soudu, že mezi mateřskou a dceřinnou společností lze uzavřít smlouvu o poskytování služeb, to však automaticky nemůže znamenat daňovou uznatelnost výdajů. Mateřská společnost poskytovala služby z důvodů svého vlastnického zájmu a odměna souvisela se zvýšením základního kapitálu žalobce, o němž rozhodl jediný akcionář žalobce a zároveň jej provedl. Tímto akcionářem je mateřská společnost. V závěrech správce daně není logický rozpor, neboť rozporné údaje uváděl sám žalobce, předmět jeho fakturace se lišil od jeho tvrzení a dále neprokázal obsah těchto služeb. Logický rozpor stěžovatel shledává právě v závěru soudu, který zpochybnil závěry správce daně a současně připustil, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Srovnání odměny akcionáři s odměnou jednatele, příp. společníka pak bylo nad rámec žalobních námitek, navíc je třeba argumentaci odmítnout s tím, že odměna za jejich činnost podléhá zdanění. Navíc je třeba odlišit z hlediska nákladů společnosti odměny statutárních orgánů od odměn členů statutárních orgánů podle § 25 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Ve vztahu k odměnám poskytovaným mateřské společnosti je však třeba výslovně vycházet z podmínek § 24 odst. 1 daňového zákona a stěžovatel opakuje, že žalobce důkazní břemeno neunesl.

Své právní hodnocení považuje stěžovatel za správné a odpovídající skutkovým okolnostem. Proto navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že právě částka 4 293 522,85 Kč byla důvodem žaloby. Tato částka byla vyplacena mateřské společnosti za vynaložené služby na základě uzavřené smlouvy, m.j. se jednalo i o poradenství k požadavku daňového subjektu k navýšení základního jmění tak, aby mohl následně pořídit akcie vybraného investičního cíle, tj. společnosti T. a. s. Je pravdou, že mateřská společnost, která tyto služby poskytla, je zároveň jediným akcionářem společnosti dceřinné (žalobce). Soud však správně uvedl, že poskytované služby k běžné činnosti akcionáře nepatří. Jiné důvody pro vyloučení předmětné částky z oprávněných výdajů však žalovaný neuvedl. Není pravdou, že k výzvě nebyly doloženy důkazní prostředky. Žalobce navrhoval výslech svědků, jeho návrh byl však správcem daně odmítnut jako nadbytečný s tím, že správce daně provedení služeb nezpochybňuje. Důvody, pro které nebyly důkazy provedeny jsou v logickém rozporu s důvody, pro které výdaje nebyly uznány. Existence důkazního břemene daňového subjektu nezbavuje správce daně povinnosti řádného hodnocení důkazů. S povinností řádného zjištění skutečného stavu věci je spojena i povinnost vyvrátit důkazní prostředky daňového subjektu a odůvodnit jejich nerelevantnost. S ohledem na to, že se jednalo o služby konzultační, tj. služby nemateriální povahy, není je možné doložit jinak než zápisy z programu jednotlivých jednání a probíhající restrukturalizací investičního cíle. Podstata služeb by byla stejná, i kdyby je zajišťovala třetí strana podnikající v oboru investičního bankovníctví. Žalobce své důkazní povinnosti dostál, správce daně jeho důkazní prostředky nevyvrátil a neuvedl, v čem je považuje za nedostatečné. Hodnocení správce daně bylo jednostranně zaměřené k cíli doměřit daň. Správce daně podle vlastních kritérií prováděl předběžnou selekci důkazů a preferoval jen potvrzující jím zvolenou skutkovou verzi. V rozhodnutí žalovaného nejsou uvedeny konkrétní důvody, pouze odkaz na zprávu o kontrole, které však bližší závěry pro vyloučení daných nákladů neobsahuje. Jediným konkrétním důvodem tak zůstává tvrzení, že jde o běžnou činnost akcionáře. Žalobce proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a to nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Jedná se o daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2000. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je základem daně rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Mezi výdaje pak patří i ty, které jsou specifikovány v odst. 2 téhož ustanovení.

Pro možnost odečtení výdajů je stanovena podmínka jejich prokázání daňovým poplatníkem. Tomu odpovídá i jeho povinnost vyplývající z ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Správce daně oproti tomu daňový řád ukládá povinnost zjistit co nejúplněji rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daně (§ 31 odst. 2), důkazy řádně hodnotit, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti (§ 2 odst. 3), v odvolacím řízení pak povinnost přezkoumat rozhodnutí správce daně, odstranit jeho vady a v rozhodnutí se vypořádat se všemi odvolacími námitkami (§ 50 odst. 3, 7).

Při posouzení sporné právní otázky krajský soud vycházel z toho, že zprávou o kontrole nebylo nikterak zpochybněno vykonávání předmětné činnosti pro daňový subjekt. Nesouhlasil však s posouzením, že se jednalo o běžnou činnost vykonávanou akcionářem vycházejícím z toho, že mateřská společnost je jediným společníkem žalobce. Připustil možnost uzavření smlouvy mezi mateřskou a dceřinnou společností a možnost poskytování odměny s tím, že je však třeba v dalším řízení zkoumat hodnotu těchto služeb s ohledem na personální a ekonomické propojení. Stěžovatel kasační stížností nenapadá závěr krajského soudu o přípustnosti smluvního vztahu mezi mateřskou a dceřinnou společností, jehož předmětem je poskytování služeb, stejně tak jako souhlasí s tím, že nešlo o běžnou činnost akcionáře. Zdůrazňuje však, že soud přehlédl, že žalobce neprokázal daňovou uznatelnost výdajů a navíc poukazuje na vlastnický zájem mateřské společnosti při vykonávání této činnosti.

Ve zprávě o kontrole č. j. 45603/04/105930/5479 je k této otázce uvedeno (str. 30-32), že daňový subjekt k zaúčtovanému výdaji 4 293 522,85 Kč předložil fakturu společnosti S.B. ze dne 27. 12. 2000 a sdělil, že jde o fakturaci služeb poskytnutých na základě smlouvy o poskytování konzultačních a zprostředkovatelských služeb ze dne 3. 4. 1998, článku 1 bod a) až d), ve výši 4 % z hodnoty navýšení základního kapitálu F. a.s. o 50 mil. Kč (odměna 2 000 000 Kč) a o fakturaci služeb podle článku 1 bod e) a f) za rok 2000. K tomu daňový subjekt předložil přehled činností vykonávaných společností S.B. dle smlouvy, obsahující rozhodnutí této společnosti navýšit základní jmění o 50 000 akcií v nominální hodnotě 1000 Kč a dále přehled aktivit S. B. a zásadních jednání mezi společnostmi v letech 1999-2000 dle „Smlouvy“. Příloha obsahuje stručný profil jednotlivých členů představenstva, kteří se účastnili konzultačních služeb při pravidelných strategických jednáních. Z údajů uvedených na faktuře pak správce daně zjistil, že společnost S. B. fakturuje za manažerské a konzultační služby týkající se navýšení základního kapitálu částku 3 654 062 Kč + daň 17,5 %, tj. 639 460,85 Kč, což je v rozporu s jejím tvrzením o odměně ve výši 2 000 000 Kč. Odměna za poskytování konzultačních služeb by pak podle smluvního ujednání měla činit pravidelný roční poplatek 2 500 000 Kč, tedy částka smlouvě neodpovídá. Celá vyplacená částka se tak týkala jen navýšení základního jmění, které zahraniční mateřská společnost učinila ve své dceřinné společnosti. Dále zpráva konstatuje vyjádření daňového subjektu o tom, že navýšení základního jmění bylo nezbytné pro získání akcií společnosti T. a. s. a částka 2 500 000 Kč byla její součástí a že mateřská společnost poskytuje poradenství k výběru investičních cílů a následné realizaci. Správce daně zhodnotil, že se jedná pouze o realizaci vlastnických zájmů mateřské společnosti a lze je charakterizovat jako činnost akcionáře. Dále je ve zprávě uvedeno, že správce daně nijak nepochybnuje výkon činnosti mateřskou společností a konzultační činnost, což vylučuje potřebu provedení navržených svědeckých výpovědí. Uzavírá pak, že nebylo prokázáno, že šlo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, což je porušením ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Ze zprávy tak plyne, že není pravdivé tvrzení stěžovatele, že správce daně nepovažoval činnost mateřské společnosti za činnost akcionáře, za níž není možno účtovat odměnu. Správce daně jednak vycházel z této skutečnosti jednak z neprokázání daňové uznatelnosti výdaje - tu ovšem vztahoval právě k vlastnickému působení mateřské společnosti

a skutečný význam poskytovaných služeb z hlediska hospodářského cíle, k nimž měla tato činnost sloužit, nevzal v úvahu.

Změna dodatečného platebního výměru odvolacím rozhodnutím se netýkala daného problému. Ke sporné právní otázce žalovaný v odvolacím rozhodnutí (str. 6, 7) uvedl, že skutková zjištění správce daně vyvracejí odvolací námitky a byla dostatečně popsána ve zprávě o kontrole, a zejména zdůraznil, že zvýšení základního jmění provedl jediný akcionář S. B., a proto odměnu není možné posuzovat jako zdanitelný výdaj. Porušení ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů označil za doložené v důsledku neprokázání skutečností uložených výzvou správce daně.

Stěžovatel v odvolacím rozhodnutí se tedy v rozporu s ust. § 50 odst. 7 daňového řádu nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami. Neprovedl ani vlastní shrnutí a hodnocení důkazů, které by vyústilo v přesvědčivý závěr o vyloučení předmětného výdaje z oprávněných výdajů daňového subjektu. Za rozhodnou žalovaný označil zprávu o daňové kontrole. Je sice pravdou, že zpráva o daňové kontrole je důkazním prostředkem (§ 31 odst. 4 daňového řádu), podle § 16 odst. 8 d. ř. je však shrnutím kontrolního zjištění, které ústí v určitý závěr. Náležitosti rozhodnutí nelze pominout pouhým odkazem na jeden z důkazních prostředků, byť jej odvolací orgán považuje za správný. Zpráva o kontrole obsahuje přehled zjištění, v hodnotící části však vylučuje výdaj proto, že mateřská společnost pouze plnila povinnost akcionáře, dále že pouze sledovala svůj vlastnický zájem a současně, že daňový subjekt neprokázal vliv poskytnutých služeb na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Takový závěr je poněkud rozporný, nehledě k tomu, že správce daně dosah služeb do hospodářské sféry daňového subjektu (ač byl tvrzen) vůbec nehodnotil. Žalovaný se tak opřel o neúplné a rozporné hodnocení správce daně, aniž tuto rozpornost odstranil a z hlediska odvolacích námitek uvedl v rozhodnutí hodnocení vlastní. Tento nedostatek důvodů rozhodnutí nelze nahradit argumentací kasační stížnosti. Hodnocení a závěry, k nimž stěžovatel dospívá v kasační stížnosti totiž z velké části nebyly obsahem jeho rozhodnutí, které k žalobě zkoumal krajský soud.

Závěr krajského soudu není v žádném rozporu s ustálenou judikaturou vztahující se k doložení podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud netvrdí, že se jednalo o výdaje, které měly být na základě dokladů konstatovaných ve zprávě o kontrole (když fakticky je k dispozici neměl) uznány. Vychází z tohoto, že nesprávný byl závěr správce daně o poskytnutých službách jako součásti činnosti akcionáře k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že vztah mateřské a dceřinné společnosti z daňového hlediska neodpovídá vztahu jednatele a společníka a jeho společnosti. Krajský soud jej také použil pouze jako přírůbek na dokreslení argumentace a pro srovnání. Pokud však správce daně stavěl na tom, že poskytováním služeb ze strany mateřské společnosti šlo o plnění úkolů příslušejících akcionáři, je třeba přisvědčit soudu, že se o běžné povinnosti akcionáře nejedná (§ 178 a násl. obchodního zákoníku). V tom byl tedy závěr soudu správný, navíc jako důvod pro zrušení rozhodnutí přistupuje i ztotožnění důvodů rozhodnutí žalovaného se zprávou o kontrole, v této otázce nejednoznačnou. Krajský soud důvodně poukázal na porušení ust. § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 daňového řádu a na neprokázání, že výdaj neodpovídal podmínkám stanoveným v § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jeho závěr z tohoto hlediska není nijak rozporný. Tento rozpor nelze shledat jen v upozornění na postup podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť ten vycházel z tvrzení obsaženého ve zprávě o kontrole o tom, že služby byly provedeny. Jistě

je třeba vážit cíl těchto služeb a jejich promítnutí ve sféře dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového subjektu. V tom směru by bylo možno soudu spíše vytknout, že rozpornost zprávy nehodnotil. Pokud by tak učinil, nevedlo by to ovšem k jinému rozhodnutí.

Bude na žalovaném, aby se vypořádal s rozporností zprávy a na základě zjištěných skutečností znovu uvážil, zda daňový subjekt prokázal poskytnutí služeb podle smlouvy a jejich tvrzený význam pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V případě splnění důkazní povinnosti daňovým subjektem pak bude na místě, aby zvážil výši odměny ve vztahu k § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud neshledal pochybení v hodnocení právní otázky krajským soudem a tedy naplnění tvrzené kasační námitky. Proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalobce náhradu nákladů řízení neuplatnil.

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

V Brně dne 27. září 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu