

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 10. 11. 2005, č. j. 10 Ca 102/2005 - 95,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

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. 8066/120/2004, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Žalovaný tímto rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Strakonicích ze dne 16. 7. 2004, č. j. 51616/04/105910/6530, zrušujícímu daňovou ztrátu a doměřujícímu žalobci na dani z příjmu právnických osob za rok 1998 částku 10 128 300 Kč.

Krajský soud zaujal právní názor, že žalovaný nesprávně aplikoval ust. § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak, a nebo pokud nedochází ke zkrácení daně jiným způsobem.

Z toho soud dovodil, že krácení daně jiným způsobem je samostatným titulem pro následnou úpravu základu daně, kdy se zcela odhlíží od stavu vyplývajícího z účetnictví. Krácení daně soud označil za neurčitý právní pojem, při jehož interpretaci musí správní orgán vycházet z konkrétní skutkové podstaty a okolností případu, přičemž sám musí tento pojem

objasnit přinejmenším z toho hlediska, zda pod něj lze posuzovanou věc podřadit. Zákon o daních z příjmů tento neurčitý právní pojem užívá, aniž definuje jeho charakteristické a určující znaky. Krácení daně lze obecně chápat jako jakékoliv jednání daňového subjektu, v důsledku kterého je vyměřena nižší daň. Důvodnost právní úpravy lze spatřovat v zamezení daňovým únikům při transakcích, při nichž daňový subjekt např. záměrně činí úkony pro něj nevýhodné, úkony mezi kapitálově nebo personálně spojenými osobami, úkony realizované třetími osobami účelově zapojenými do obchodních řetězců apod. Správce daně pak má možnost takové jednání postihovat přesto, že z hlediska práva soukromého je přípustné. V souzené věci takto žalovaný podřadil náklady žalobce vynaložené v souvislosti s nákupem akcií společnosti F. a prodej těchto akcií mateřské společnosti S.., aniž do ceny byly náklady pořízení zahrnuty. Cena ovšem odpovídala ceně tržní, určené znaleckým posudkem, a proto z nezahrnutí nákladů na nákup nelze vyvozovat záměr krácení daně. K tomu krajský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004 - 73.

K další části žaloby týkající se nákladů ve výši 3 435 736,80 Kč vynaložených na konzultační a poradenské služby, zajišťované pro žalobce mateřskou společností, krajský soud uzavřel, že zprávou o kontrole nebylo nikterak zpochybněno vykonávání této činnosti. Závěr žalovaného o tom, že se jednalo o běžnou činnost vykonávanou akcionářem, neboť mateřská společnost je jediným společníkem žalobce, nepovažoval krajský soud za správný. Mateřská společnost má postavení akcionáře, jehož práva a povinnosti se řídí ust. § 178 a násl. obchodního zákoníku, a ostatní činnosti nad zákonný rámec již běžnou činností akcionáře nejsou. Proto lze mezi mateřskou a dceřinnou společností uzavřít smlouvu o poskytování služeb. Odměna proto akcionáři přísluší stejně tak jako přísluší odměna společníku prokazujícímu služby své společnosti. Hodnota těchto služeb je jinou otázkou, kterou je třeba s ohledem na personální a ekonomické propojení v dalším řízení vážit.

Krajský soud nakonec odmítl žalobní námitku o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, pouze se neztotožnil s předpoklady, z nichž rozhodnutí vycházelo, ani s jejich právním hodnocením.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nesprávné hodnocení právní otázky soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a to ve vztahu k oběma řešeným problémům.

Podle jeho názoru správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil skutečnosti nasvědčující krácení daně. Společnost S. a. s. (právní předchůdce žalobce) vznikla v r. 1997 a ke dni 23. 6. 1999 změnila obchodní jméno na F. Česká republika a ke dni 1. 9. 1999 na F. a. s. Společnost S. měla v r. 1997 sice zapsán předmět činnosti koupě zboží za účelem dalšího prodeje a prodej, ovšem žádnou činnost nevyvíjela, neměla žádné zaměstnance, majetek ani zásoby, ani závazky. Jejím majoritním vlastníkem byl p. C. M. N. (99%). Od dubna 1998 se stala jediným akcionářem společnosti S. a.s. zahraniční společnost S., se sídlem v Amsterodamu, zast. p. N.. Jeho rozhodnutím bylo zvýšeno základní jmění a byl rozšířen předmět podnikání (shodně s předmětem podnikání společnosti F., vlnařské závody a fezárny, a. s.) Později došlo k dalšímu zvýšení základního jmění na 100 626 000 Kč upsáním jediným akcionářem, který veškeré upsané akcie splatil formou zálohy. Dne 3. 4. 1998 uzavřela zahraniční společnost S. (zast. p. N.) s dceřinnou společností S. (zast. p. N. a p. V.) smlouvu o poskytování konzultačních a zprostředkovatelských služeb. Mateřská společnost smlouvou získala výhradní právo uzavírat a realizovat smlouvy jménem dceřinné společnosti, řídit ji a za to měla obdržet sjednanou odměnu. V dubnu 1998 žalobce nakoupil akcie F., vlnařské závody a fezárny, a. s. v celkovém počtu 339 212 ks akcií (cca 71 %).

Nákup byl financován úvěrem a realizován v době, kdy jediným vlastníkem žalobce byla zahraniční společnost S. Ručitelem úvěru byla společnost S., stejně jako u současně poskytnutých dalších úvěrů. V průběhu r. 1999 žalobce nakoupil další akcie společnosti F. a dne 18. 5. 1999 prodal 358 449 ks akcií mateřské společnost S. za prodejní cenu 225 822 879 Kč (při ceně jedné akcie 630 Kč) a poté dalších 76 031 ks akcií s navýšením celkové kupní ceny na částku 290 475 117,74 Kč. Mateřská společnost S. tak prostřednictvím dceřinné společnosti S. a. s. (žalobce) získala majoritní podíl ve společnosti F. Mateřská společnost pak na valné hromadě dne 28. 5. 1999 rozhodla, že jako majoritní vlastník prodá díl výrobní části podniku dceřinné společnosti S. a. s. Dne 5. 8. 1999 pak mateřská společnost rozhodla o snížení základního jmění a výplatě peněžitého podílu ve výši 732 Kč za jednu akcii, čímž získala částku 318 mil. Kč. Na základě tohoto rozhodnutí pak žalobce odkoupil výrobně obchodní divizi (zahrnující závody P. h. a A.). Cílem mateřské zahraniční společnosti bylo získání majority ve společnosti F. prostřednictvím dceřinné společnosti, kterou plně vlastnila. Žalobce tím dosáhl značně vysoké ztráty projevující se v hospodářském výsledku. Podle stěžovatele na daný případ beze zbytku dopadá ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Jestliže dceřinná společnost předmětné akcie převedla mateřské společnosti pouze za jejich pořizovací cenu a sama nesla všechny ostatní náklady související s jejich nákupem, z čehož dosáhla značnou ztrátu, nejde o postup běžný, který by byl sjednán mezi nezávislými osobami, neboť se jedná o úkon značně nevýhodný. Na tom nic nemůže změnit ani skutečnost, že akcie byly prodány za cenu vyšší, než znalecky zjištěnou. Pokud by akcie nakupovala mateřská společnost přímo, nesla by i veškeré náklady s nákupem spojené (odměna obchodníka s cennými papíry, úroky z půjček, jakož i cenu dalších souvisejících služeb). Nejde totiž o případ, kdy poplatník sám a z vlastní vůle investuje do nákupu akcií a poté nezávisle rozhodne o jejich prodeji, ale o případ, kdy tak poplatník konal pro mateřskou společnost pod jejím vlivem. V daném případě mateřská společnost založila dceřinnou společnost k nákupu určených akcií a nesení nákladů s tím spojených, když tyto související náklady přesáhly částku 21 mil. Kč a zatížily výhradně společnost dceřinnou, kdežto sama tím získala 318 mil. Kč a dále ovládala výrobní podnik. Ačkoliv jde o postup z hlediska soukromého práva přípustný, nelze jej akceptovat v právu daňovém. Správce daně současně akceptoval judikát, na který poukazuje krajský soud.

Pokud jde o náklady vynaložené na konzultační a poradenskou činnost zajišťovanou mateřskou společností, správce daně jejich poskytnutí nezpochybnil, nicméně vycházel z toho, že žalobce neprokázal, že se jednalo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tento závěr krajským soudem zpochybněn nebyl. 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). Prokázat podmínky citovaného ustanovení pak musí daňový subjekt. K tomu nestačí pouze doložení dokladu o zaplacení služeb a smlouvy o poskytování konzultačních a zprostředkovatelských služeb, ale je nezbytné prokázat motivaci výdaje k účelu dosažení, zajištění a udržení příjmů. V případě výdaje 3 435 736,80 Kč tomu tak nebylo.

Důvody neuznání výdajů jsou jednoznačné ze zprávy o kontrole (která je důkazním prostředkem) i z protokolu ze dne 9. 3. 2004. Žalobce byl řádně výzvou ze dne 26. 2. 2003, č. j. 14278/03/105930/5479, vyzván k prokázání rozhodných skutečností ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen "daňový řád"). Správce daně zjištěné skutečnosti obsáhle popsal, reagoval na písemné vyjádření žalobce a výsledky kontroly se žalobcem řádně projednal. Neomezil se na pouhé konstatování, že se jedná o běžnou činnost akcionáře. Pokud by se žalobci podařilo prokázat splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, uznal by tyto výdaje a aplikoval by ust. § 23

odst. 7 cit. zákona. To však neprokázal a ze všech okolností vyplývá, že mateřská společnost poskytovala „služby“ dceřinné společnosti z důvodu vlastnického zájmu a nikoliv proto, že by je dceřinná společnost vyžadovala. Stěžovatel souhlasí se soudem, že mezi mateřskou a dceřinnou společností lze uzavřít smlouvu o poskytování služeb, ovšem to automaticky nemůže znamenat daňovou uznatelnost s tím spojeným výdajů. Srovnání s postavením jednatele a společníka, který pobírá za činnost pro svou společnost odměnu, považuje stěžovatel za nepřípadné, neboť zákon odlišuje náklady na odměny statutárních orgánů a na odměny členů statutárních orgánů. Z hlediska odměn vyplacených dceřinnou společností společnosti mateřské se o takový vztah nejedná a takový výdaj je třeba hodnotit z hlediska § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z tohoto pohledu 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 neuznání nákladů na nákup akcií ve výši 23 921 851,45 Kč a za služby poskytované mateřskou organizací ve výši 3 435 736,80 Kč správcem daně bylo neoprávněné. Ke kasační stížnosti upozorňuje, že stěžovatelem provedená rekapitulace neodpovídá skutečnosti. Není pravdou, že na základě smluv měla mateřská společnost výhradní právo uzavírat a realizovat smlouvy jménem dceřinné společnosti - to z uzavřené smlouvy nevyplývá a ani ve skutečnosti k ničemu takovému nedocházelo. Stejně tak tvrzení o dalších úvěrech poskytnutých v souvislosti s úvěrem na nákup akcií není správné; tyto další úvěry byly poskytnuty společnosti F. S., a. s. (dále také „investiční cíl“). Není pravdou, že snížením základního jmění dosáhl žalobce značné ztráty, neboť se nejednalo o snížení jeho základního jmění, ale základního jmění F. S., které nemohlo ovlivnit hospodářský výsledek žalobce. Závěr žalovaného vycházející z nesprávného skutkového stavu byl žalobcem v řízení jednoznačně vyvrácen. V dané době se totiž i pro žalobce jednalo o transakci výhodnou. Vynaložené náklady souvisely s jeho podnikatelským záměrem, který byl podpořen finančním, právním a daňovým rozborem. V souvislosti s úvěrem a na požadavek E. B. bylo zvýšeno základní jmění společnosti o částku 99 626 000 Kč a úvěr byl zajištěn jednak ručitelstvím mateřské společnosti, jednak akciemi investičního cíle. Banka nepovažovala z dlouhodobého hlediska takové zajištění za dostatečné a nejvhodnější se jevilo dozajištění majetkem úvěrovaného subjektu. Na základě toho byl poskytnut úvěr ve výši 150 000 000 Kč. Bylo zvažováno zajištění různými způsoby, které měly své klady a zápory. Na přelomu r. 1998/1999 byl způsob a dopady sloučení projednáván ve spolupráci s právní kanceláří B. & M. v.o.s. Z právního posouzení ust. § 161 a § 161f obchodního zákoníku se možnost podílení společnosti představující investiční cíl na koupi svých akcií jevila jako nevýhodná. Proto byla zvolena varianta koupě části podniku. I tato možnost byla právně posuzována a vyšlo najevo, že by žalobce podle § 186c obchodního zákoníku nemohl vykonávat hlasovací právo ve věci předmětného prodeje, s ohledem na to, že byl akcionářem prodávané společnosti; pravděpodobnost odsouhlasení restrukturalizace minoritními akcionáři se jevila nereálná. Řešením byl odprodej akcií zahraniční mateřské společnosti S., k němuž došlo a což umožnilo odsouhlasit prodej podniku. Nejednalo se tedy o nijak neobvyklou a nevýhodnou obchodní transakci. Žalobce tím naopak získal zamýšlenou investici a doložil vynaložení nákladů směřujících k účelu vymezenému v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. I žalobce poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 151/2004 - 79 zdůrazňující, že vymezení rozsahu a obsahu podmínek pro stanovení daně lze definovat jen zákonem a přitom je třeba zachovat požadavek přesnosti právní normy, právní jistoty a předvídatelnosti aktů veřejné moci. Žalobce postupoval v souladu s právními předpisy a současně řádně doložil skutkový a právní stav věci, proto nelze po právu předvídat

vyvolání negativních důsledků, navíc když žalovaný vycházel z nesprávného skutkového stavu.

Pokud jde o částku 3 435 736,80 Kč (faktury na částku 1 500 000 Kč a na 1 935 736,80 Kč) za služby poskytnuté na základě smlouvy o poskytování konzultačních a zprostředkovatelských služeb uzavřené žalobcem dne 3. 4. 1998 se S., pak poskytované služby nepatří v žádném případě mezi běžné služby poskytované akcionářem a žádné jiné důvody pro vyloučení těchto nákladů žalovaný neuvedl. Není pravdou, že žalobce k výzvě nedokládal uznatelnost předmětných nákladů, jeho návrhy výpověďmi účastníků byly odmítnuty s odůvodněním, že existenci konzultací žalovaný nezpochybňuje. Obě smluvní strany potvrdily poskytnutí služeb týkajících se zvažovaných transakcí a jejich dopadů a jiné prokázání než doložení zápisy není možné. Žalobce je názoru, že své důkazní povinnosti dostál a žalovaný jeho důkazní prostředky nevyvrátil. Hodnocení žalovaného bylo obecné a zcela jednostranné s cílem doměřit daň. Přitom neoprávněně preferoval jen důkazy podporující jím zvolenou verzi. V rozhodnutí žalovaného je hodnocení provedeno poukazem na zprávu o kontrole, která však bližší přezkoumatelné závěry neobsahuje. Z toho vycházel i soud a 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, a to ve vztahu k oběma rozhodným právním otázkám.

Jedná se o daňovou povinnost za zdaňovací období roku 1998. 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 § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daně jiným způsobem.

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 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.

Žalobce tvrdí, že se v obou sporných případech jedná o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a že to v řízení řádně prokázal. Oproti tomu žalovaný tvrdí, že v daném případě docházelo ke krácení daně jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů - v tom případě je důkazní břemeno na něm. Z dikce uvedeného ustanovení vyplývá, že krácení daně jiným způsobem je samostatným titulem pro následnou úpravu základu daně, kdy se zcela odhlíží od stavu vyplývajícího z účetnictví daňového subjektu. K takové úpravě může tedy správce daně přistoupit i v případě, kdy účetnictví je v souladu s účetními předpisy, ale správce daně dospěje k závěru, že daňový subjekt postupoval účelově tak, aby daňovou povinnost krátil.

Krajský soud vycházel při posouzení prvé sporné právní otázky z neurčitosti právního pojmu „krácení daně jiným způsobem“, jemuž žalovaný ve svém rozhodnutí nedal žádný konkrétní obsah, z něhož by bylo zřejmé, že pod něj lze dané skutkové okolnosti podřadit. Lze přisvědčit adekvátnosti odkazu na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004 - 73 (zveřejněného pod č. 701/2005 Sb. NSS), řešícího právě problematiku krácení daně podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, podle něhož p*ři interpretaci neurčitého právního pojmu se správní orgán musí zabývat konkrétní skutkovou podstatou, jakož i ostatními okolnostmi případu, přičemž sám musí alespoň rámcově obsah a význam užitého neurčitého pojmu objasnit. Veřejný zájem na výběru daní nelze v obecné rovině spatřovat pouze v zájmu státu, ale rovněž v potřebě spravedlivě vymezit práva a povinnosti osob, které daňová povinnost stíhá. Rozsah a obsah podmínek pro stanovení daní je přitom možno definovat jen zákonem, přičemž je třeba zachovat požadavek právní jistoty a předvídatelnosti aktů veřejné moci.*

Stěžovatel v odvolacím rozhodnutí konstatoval, že daňový subjekt neprokázal svá tvrzení a správce daně proto na základě dostatečně zjištěného skutečného stavu věci dospěl k závěru o neoprávněném snížení základu daně. K tomu odkázal na zprávu o daňové kontrole č. j. 45603/04/105930/5479, projednanou s daňovým subjektem dne 1. 7. 2004 a obsahující veškeré zjištěné skutečnosti i důkazní prostředky, které vedly k závěru o porušení ust. § 23 odst. 10 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na skutečnosti, že nákupem akcií a jejich následným prodejem vznikla několikamilionová ztráta z důvodů nezohlednění nákladů nákupu v ceně akcií, nemohla nic změnit ani písemná vysvětlení ani skutečnost, že akcie byly prodány za cenu vyšší než určenou znaleckým posudkem. Nestandardně vysokou ztrátu vzniklou nákupem a prodejem akcií správce daně správně hodnotil podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Za nezohlednitelné žalovaný označil tvrzení daňového subjektu o investičním cíli, jehož takto bylo dosaženo, neboť prostřednictvím daňového subjektu zahraniční společnost získala za nestandardně výhodných podmínek majoritní podíl na základním jmění společnosti F., vlnařské závody a fezárny, a. s. I z toho je zřejmé, že náklady vynaložené na nákup akcií podmínkám ust. § 24 odst. 1 daňového zákona neodpovídají. Za nerozhodné označil žalovaný navrhované důkazní prostředky (právní a ekonomické rozbory), neboť v nich nespatřoval žádnou souvislost s výnosy dosaženými z prodeje akcií v r. 1998, kladné hospodářské výsledky v letech 2001-2003 pak označil za následek převzetí výrobní činnosti společnosti F., vlnařské závody a fezárny, a. s. a ziskovosti vyplývající z výroby autotextilií. Závěrem k této otázce žalovaný v odvolacím rozhodnutí shrnul, že uplatněním nákladů na nákup akcií došlo k porušení § 23 odst. 10 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Stojí-li v této části zrušující rozsudek krajského soudu na tom, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevymezil, co je třeba rozumět „krácením daně jiným způsobem“, a nehodnotil skutečnosti, kterými měl být tento pojem naplněn, je třeba mu přisvědčit. Stěžovatel se v odvolacím rozhodnutí v rozporu s ust. § 50 odst. 7 daňového řádu nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami, které vůči takovému posouzení mířily. Neprovedl ani vlastní shrnutí a hodnocení důkazů, které by vyústilo v přesvědčivý závěr o naplnění podmínek § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. 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 daňového řádu 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. Lze přisvědčit krajskému soudu v tom, že vlastní hodnocení v rozhodnutí správního orgánu není dostatečné.

Při posouzení druhé 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.

Pokud jde o odvolací rozhodnutí žalovaného, tak to k této otázce pouze vyslovilo souhlas s vyloučením mj. částky 3 435 736,80 Kč z oprávněných nákladů, a to s odkazem na str. 13-15 a na str. 15-21 zprávy o daňové kontrole a na ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Konkrétně jsou však uváděny důvody pouze k vyloučení částky 7 158 835 Kč za služby uhrazené společnosti 1. B. p., s. r. o., neboť ta existovala pouze formálně a p. N., který za ni smlouvu uzavřel, řídil současně i společnost žalobce. Tato jeho oboustranná zainteresovanost podle žalovaného vyloučila možnost uznání výdaje, a proto byla nerozhodná i námitka, že šlo o výdaj zčásti se týkající r. 1997. K ostatním neuznaným nákladům žalovaný pouze zmínil skutečnost, že uznatelným výdajem nemohou být výdaje za služby poskytované jedním z akcionářů. Zpráva o kontrole k výdaji v částce 3 435 736,80 Kč uvedla přehled některých tvrzených úkonů, v nichž měly spočívat poskytnuté služby, se závěrem o nemožnosti jejich uznání proto, že byly vykonávány mateřskou společností. Blíže je pak opět rozveden jen případ výdaje ve výši 7 158 835 Kč. Žalovaný však vyšel z toho, že zpráva je dostatečným dokladem pro vyloučení výdaje 3 435 736,80 Kč a že podmínky pro uznání nákladů splněny nebyly. Pokud jde o význam zprávy jako důkazního prostředku a náležitostí odvolacího rozhodnutí, lze odkázat na to, co bylo uvedeno k první sporné otázce, zde navíc přistupuje skutečnost, že ani tato zpráva neobsahuje ve vztahu k vyloučení této částky dostatek důvodů, na něž žalovaný ve svém rozhodnutí odkazuje. Nedostatek hodnocení v rozhodnutí žalovaného pak nelze překlenout obsahem kasační stížnosti..

Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že vztah mateřské a dceřinné společnosti z daňového hlediska neodpovídá vztahu jednatele a společníka a jeho společnosti. Pokud však (zčásti) 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 však pouze konstatační. Bude na žalovaném, aby v dalším řízení na základě zjištěných skutečností znovu uvážil, zda daňový subjekt prokázal poskytnutí služeb podle smlouvy, a v případě splnění důkazní povinnosti daňovým subjektem zvážil dále 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.

č. j. 2 Afs 19/2006 - 142

V Brně dne 28. listopadu 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu