



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a JUDr. Jaromíra Klepše v právní věci

žalobce: **ORIFLAME SOFTWARE s.r.o.**, IČO: 26191725
sídlem Ladova 389/10, Olomouc

zastoupeného JUDr. Kristinou Škampovou, advokátkou
sídlem Pellicova 29/8, Brno

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2015, čj. 22574/15/5200-11434-703000

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 7. 2015, čj. 22574/15/5200-11434-703000, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Kristiny Škampové, advokátky.

Odůvodnění:

- I. Předmět řízení a vymezení sporu

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2015, čj. 22574/15/5200-11434-703000 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 4 (dále též „**správce daně**“) ze dne 24. 11. 2014, čj. 6602870/14/2004-52525-707801 (dále též „**Prvostupňové rozhodnutí**“).
2. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 vyšší o částku 425 410 Kč a vyměřil žalobci podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), penále ve výši 85 082 Kč.
3. Napadeným rozhodnutím, které bylo žalobci doručeno dne 30. 7. 2015, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti Prvostupňovému rozhodnutí a toto rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný na str. 1 – 3 Napadeného rozhodnutí stručně rekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení a závěry popsané ve zprávě o daňové kontrole projednané se žalobcem při ústním jednání dne 18. 11. 2014 protokolem čj. 6537048/14/2004-60561-104115 (dále jen „**Zpráva o daňové kontrole**“). Shrnul, že dle Zprávy o daňové kontrole byl základ daně za předmětné zdaňovací období upraven mj. o následující položky:
 - (i.) částka 118 420 Kč zaúčtovaná na MD 518099 - Ostatní běžné služby na základě faktur č. 201050435, 201050476, 201050515, 201050580, 201050675, 201050709, 201050822, 201050840, 201051190 a vyloučená správcem daně z daňově účinných nákladů s odkazem na § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZDP**“), neboť byla vynaložena za víza a letenky pro paní H. G., která byla zaměstnancem společnost ORIFLAME SLOVAKIA s.r.o., DIČ: SK2020319290 (dále jen „**ORIFLAME SLOVAKIA**“), neměla žádný pracovní právní vztah k žalobci a tyto náklady nebyly ani přefakturovány (část 1.2 Zprávy o daňové kontrole);
 - (ii.) částka 984 445,66 Kč, která je součtem částek 207 251,03 Kč (MD 513001 - Občerstvení), 629 143,27 Kč (MD 513002 - Občerstvení kancelář), 12 754,67 Kč (MD 513003 - Repré - kancelář), 135 296,69 Kč (MD 513005 - Občerstvení - ovoce) byla správcem daně vyloučena z daňově účinných nákladů, neboť byla vynaložena podle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, podle kterého nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary (část 1.3 Zprávy o daňové kontrole);
 - (iii.) částka 1 088 839,16 Kč, tj. 45% z celkové částky 2 419 642,57 Kč, kterou žalobce zaúčtoval na MD 528010 - Závodní stravování, a kterou vynaložil za závodní stravování svých zaměstnanců, a částka 59 517,59 Kč zaúčtovaná na MD 545001 - Ostatní pokuty a penále (část 1.4 Zprávy o daňové kontrole).
5. Na straně 3 – 5 Napadeného rozhodnutí pak žalovaný shrnul podstatu odvolacích námitek žalobce.
6. K námitkám brojícím proti závěrům v části 1.2 Zprávy o daňové kontrole žalovaný uvedl, že v dané věci je rozhodné posouzení otázky, zda žalobce splnil podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 ZDP a zda v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal, že je tvrzeným

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

způsobem vynaložil. Žalovaný poukázal na to, že správce daně při jednání, o kterém byl sepsán dne 4. 12. 2013 protokol čj. 5922647/13/2004-05401-104115, požadoval předložit veškeré písemnosti prokazující, že náklady zaúčtované na MD 518099 byly vynaloženy ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce podle žalovaného při jednání dne 2. 1. 2014, zachyceném v protokolu čj. 123421/14/2004-05401-104115, předložil faktury, které se týkaly letenek a víz pro paní H. G., a při dalším jednání dne 29. 1. 2014, zachyceném v protokolu čj. 427909/14/2004-05401-104115, vysvětlil, že se jedná o zaměstnance ORIFLAME SLOVAKIA. Správce daně podle žalovaného předmětné náklady vyloučil z daňově účinných nákladů s odkazem na § 24 odst. 1 ZDP, neboť paní G. není zaměstnancem žalobce a nebyly doloženy ani žádné důkazní prostředky o jejich přefakturaci. Žalovaný doplnil, že po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění dne 26. 6. 2014 dle protokolu čj. 4235640/14/2004-05401-104114 (dále též „**Výsledek kontrolního zjištění**“) žalobce přiložil k vyjádření ze dne 30. 7. 2014 (i.) smlouvu „IT SERVICE AGREEMENT“ ze dne 1. 1. 2009 se společností ORIFLAME SLOVAKIA v anglickém jazyce, (ii.) fakturu č. 51236 ze dne 16. 12. 2010 vystavenou společností ORIFLAME SLOVAKIA za poskytnuté počítačové služby v průběhu roku 2010, částka 4 057 683 Kč zaúčtována na MD 518450, a (iii.) e-mail ze dne 23. 5. 2014 zasláný finanční ředitelkou žalobci správci daně a týkající se přefakturace nákladů souvisejících se služebními cestami paní H. G. jejímu zaměstnavateli, s tím, že *„tyto náklady byly přefakturovány v rámci fakturačního modelu s 5% marží na subjekty ve skupině. Paní G. není zaměstnankyní společnosti ORIFLAME Software, naši společnost však zastupovala na konferencích v rámci skupiny“*.

7. Žalovaný uvedl, že pokud žalobce zúčtováním částky 118 420 Kč dle dodavatelských faktur č. 201050435, 201050476, 201050515, 201050580, 201050675, 201050709, 201050822, 201050840, 201051190 do daňově účinných nákladů, tedy s ovlivněním výše základu daně a daně, vstupuje do roviny práva veřejného a je povinen dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat daňovou účinnost předmětných nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP. Z uvedeného je dle žalovaného zřejmé, že ne každý zaúčtovaný náklad je automaticky daňově účinný. Přestože správce daně žalobci sdělil, že má pochybnosti o daňové účinnosti ověřovaných nákladů (čj. 5922647/13/2004-05401-104115), když náklady vynaložené za zaměstnance jiné společnosti uplatnil v daňově účinných nákladech, aniž by došlo k jejich přefakturaci, a tím přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce, žalobce k prokázání, že předmětné náklady vynaložil ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, nabídnul pouze své tvrzení, že její paní G. zastupovala na konferencích. Toto tvrzení však podle žalovaného neprokázal žádnými relevantními důkazními prostředky, neboť z předložených listinných důkazních prostředků, tedy ze smlouvy „IT SERVICE AGREEMENT“ ani z faktury č. 51236 tyto skutečnosti nevyplývají. Žalobce podle žalovaného ani neprokázal, že by byl povinen nést ověřované náklady, resp. že by měl zaměstnancům ORIFLAME SLOVAKIA přímo hradit cestovní náhrady, tato skutečnost nevyplývala ani z předložené IT smlouvy. Ani zasláný e-mail není dle žalovaného důkazem, neboť obsahuje pouze informaci žalobce o tom, že paní H. G. zastupovala zájmy žalobce, proto tyto cestovní náklady hradil. K e-mailu nebyl podle žalovaného předložen žádný důkazní prostředek nebo písemnost, na základě kterých měla paní H. G. zastupovat žalobce. Zmíněný náklad tedy nelze podle žalovaného uplatnit v daňově účinných nákladech ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, neboť se jedná o výdaje vynaložené za zaměstnance jiného daňového subjektu, ke kterým žalobce nebyl žádným způsobem zavázán.
8. K námitce žalobce, že v podstatě tyto náklady „přefakturoval“ ostatním subjektům ve skupině ORIFLAME, když tyto výdaje byly součástí fakturačního modelu, žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

uvádí, že se seznámil s fakturačním modelem a konstatuje, že zůstatek účtu 518099 (513xxx, 528010, 545001) byl sice jedním z těch zůstatků nákladových účtů, které tvořily základ pro výpočet 5% marže, společně pak náklady plus 5% marže tvořily fakturovanou cenu za poskytnuté služby, současně však podle žalovaného platí, že fakturované ceny za služby jsou specifické, neboť nejsou stanoveny trhem. Žalobce totiž poskytuje své služby výhradně ostatním podnikům ze skupiny ORIFLAME, nikoli jiným subjektům na trhu. Fakturovanou cenu tedy nelze podle žalovaného označit za objektivní, resp. je určitým způsobem deformovaná, když je s odběratelem služeb při uzavření smlouvy předem dohodnuto, jakým způsobem bude vypočtena fakturovaná cena za poskytované služby, tedy, které náklady budou do ceny služeb zahrnuty a jaká bude výše marže (resp. výše marže je dle žalobce daná rozhodnutím skupiny ORIFLAME). Fakturační model podle žalovaného sloužil pro stanovení ceny za poskytnuté služby (viz faktury vydané za: komunikační služby, fixní či variabilní poplatky, HUB-podporu, podporu HW a údržbu) a v žádném případě nelze říci, že díky tomuto způsobu stanovení ceny došlo k přeučtování nákladů (za letenky či víza konkrétního zaměstnance společnosti ORIFLAME SLOVAKIA) zahrnutých do fakturačního modelu. Žalobce podle žalovaného nedoložil žádné důkazní prostředky o přefakturaci nákladů za paní H. G., která nemá uzavřený žádný pracovní vztah s žalobcem.

9. Také tvrzení, že fakturace od společnosti ORIFLAME SLOVAKIA by byla vyšší, pokud by tato společnost hradila letenky sama, považoval žalovaný za zavádějící, neboť v daném případě nebylo podle něho ani prokázáno, že zaměstnanec společnosti ORIFLAME SLOVAKIA na souvisejících služebních cestách zastupoval žalobce na konferencích v rámci skupiny, že tedy tyto náklady byly vynaloženy v rámci spolupráce těchto společností, jak tvrdí žalobce.
10. K námitce levnějšího hromadného nákupu letenek žalovaný uvedl, že nelze nic namítat proti tomu, aby žalobce nakupoval hromadně letenky i pro ostatní zaměstnance podniků ve skupině ORIFLAME, pokud výdaje za letenky (nikoli za softwarové služby) přeučtuje zaměstnavateli příslušného zaměstnance, pro kterého letenky zajišťuje.
11. Namítal-li žalobce, že v rámci fakturačního modelu byly ověřované náklady přeučtovány ostatním podnikům ve skupině ORIFLAME ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, a proto se jedná o náklady daňově účinné, žalovaný zdůraznil, že § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP se vztahuje výhradně k nákladům daňově neuznatelným podle § 25 ZDP, které přímo souvisí s příjmy (výnosy) a ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném nebo předchozích zdaňovacích obdobích, nikoli k výdajům neprokázaným ve smyslu § 24 ZDP, které nemají přímou souvislost s příjmy, jak je tomu v daném případě. Shodný závěr podle žalovaného vyplývá z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2006, čj. 9 Ca 95/2004 - 35.
12. K námitkám brojícím proti závěrům v části 1.3 Zprávy o daňové kontrole žalovaný s poukazem na § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, § 24 odst. 2 ZDP a § 25 odst. 1 ZDP a ustanovení pokynu D-300 Ministerstva financí čj. 15/107 705/2006, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**pokyn D-300**“) k ustanovení § 24 odst. 2 ZDP rekapituloval závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2007, čj. 5 Afs 158/2005 - 227, ze dne 16. 7. 2015, čj. 9 Afs 213/2014 - 73 a ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 2/2007 - 99, publ. pod č. 2226/2011 Sb. NSS, dle nichž se v případě § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP neuplatní obecný princip, podle něž u výdajů podle § 24 odst. 2 ZDP není potřeba prokazovat jejich souvislost s příjmy.

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

Podmínka totiž nejen omezuje výši, do níž lze výdaje uplatnit, ale tuto výši odvozuje od příjmu, který musí být jednoznačně ztotožněn, a to v souvislosti s konkrétním výdajem.

13. Žalovaný uvedl, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP řeší daňovou uznatelnost nedaňových nákladů, pokud s nimi přímo souvisí výnos zdaněný ve stejném nebo minulém období („přefakturované“ nedaňové náklady – související výnosy ve stejném nebo minulém zdaňovacím období). Výdaje, které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, lze daňově uplatnit pouze v případě, jsou-li poplatníkem zcela nebo zčásti určeny k přeúčtování jiné osobě nebo je tato osoba povinná je uhradit na základě závazku nebo na základě jiného právního předpisu, a to jen do výše souvisejících příjmů (výnosů). Pro aplikaci tohoto ustanovení podle žalovaného postačí, pokud má poplatník na proplacení právo. Cílem předmětného ustanovení je aplikace na tzv. „přefakturace“. Řada daňových subjektů přitom podle žalovaného využívá uvedené ustanovení, pokud specifické nedaňové náklady efektivně nese jiný subjekt. Ustanovení totiž umožňuje za daňově uznatelné považovat náklady, které jsou podle § 25 ZDP obecně daňově neuznatelné. Tyto náklady se stávají daňovými do výše výnosů s nimi přímo souvisejících za předpokladu, že tyto výnosy ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.
14. Žalovaný shrnul, že umožňuje-li § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP zahrnout mezi výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP také některé nedaňové výdaje, je tomu tak pouze za splnění konkrétních podmínek. První z nich je, že je možné tyto výdaje uplatnit pouze do výše příjmů s nimi přímo souvisejících. Takto jednoznačně definovaná podmínka přitom podle žalovaného bezpochyby vylučuje možnou aplikaci obecného principu, podle něž u výdajů podle § 24 odst. 2 ZDP není třeba prokazovat jejich souvislost s příjmy. Podmínka totiž nejen omezuje výši, do níž lze výdaje uplatnit, ale tuto výši odvozuje od příjmu, který musí být jednoznačně ztotožněn, a to v přímé věcné souvislosti s konkrétním výdajem. Předmětné ustanovení má svoje omezení a nelze je dle žalovaného aplikovat na takové případy nedaňových nákladů, s nimiž prokazatelně přímo žádný přefakturovaný příjem nesouvisí, či na výdaje, vůči nimž vznikají výnosy z činnosti determinované zvolenou metodou cenotvorby a nikoliv úmyslem přeúčtovat spojené osobě konkrétní „nedaňové“ náklady.
15. Žalovaný shrnul, že v daném případě jsou předmětem sporu náklady:
 - (i.) výdaje na pohoštění, občerstvení a ovoce (MD 513xxx), které nejsou daňově účinným nákladem ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) ZDP (bod 1.3 Zprávy o daňové kontrole);
 - (ii.) výdaje nad zákonem stanovený limit [dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP], tedy nadlimitní výdaje na stravování zaměstnanců (MD 528010), které nejsou daňově účinným nákladem podle § 25 odst. 1 písm. j) ZDP [bod 1.4 a) Zprávy o daňové kontrole];
 - (iii.) výdaje na pokuty a penále (MD 545001), které nejsou daňově účinným nákladem podle § 25 odst. 1 písm. f) ZDP [bod 1.4 b) Zprávy o daňové kontrole].
16. Žalovaný přitom nesouhlasil s tím, že z faktur vydaných vyplývá přímá souvislost s těmito náklady, neboť jimi nebyly zmíněné nedaňové náklady přefakturovány, když došlo pouze k vyfakturování ceny za poskytnuté softwarové služby vyplývající z dané metody cenotvorby.

17. K námitce, že správce daně konstatováním, že účty 513 (528010, 545001) byly zahrnuty do fakturačního modelu, akceptoval stěžejní důkaz, že napadené náklady byly přímo kryty souvisejícími výnosy navíc zvýšenými o 5%, žalovaný podotknul, že s účinností ode dne 1. 1. 2015 došlo k novelizaci ZDP prostřednictvím zákona č. 267/2014 Sb., kterou došlo k upřesnění předmětného ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP s cílem realizovat původní záměr tohoto ustanovení, resp. zabránit tomu, aby předmětné ustanovení nedávalo prostor k individuální interpretaci, zejména pak v otázce existence „přímé souvislosti“ mezi vzniklými náklady a realizovanými výnosy, a zabránit tak spekulacím, zejména při účelové cenotvorbě. Žalovaný konstatoval, že ačkoliv novela zákona je účinná až od roku 2015, důvodová zpráva k tomuto ustanovení nezanechává pochyby o původním cíli aplikace daného ustanovení.
18. S poukazem na znění důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb. žalovaný zdůraznil, že žalobce ověřované náklady nepřefakturoval a nebyly mu tedy ani proplaceny náklady na reprezentaci, na stravování zaměstnanců, či za pokuty a penále, ale byly mu proplaceny poskytované softwarové služby, byť jejich cena se odvíjela od vynaložených nákladů, zvýšených o 5% marži, jak vyplývá z předložených smluv i z fakturačního modelu. Skutečnost, že ověřované náklady žalobce zahrnul do fakturačního modelu při tvorbě ceny za poskytované softwarové služby, podle žalovaného neznámá, že došlo k jejich přefakturaci ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Příjemci těchto faktur tedy podle žalovaného nenesly náklady vynaložené v souvislosti s činností žalobce na reprezentaci, stravování, pokuty či penále, ale nesly náklady za softwarové služby, které jim žalobce na základě uzavřených smluv poskytnul.
19. Žalovaný považoval za irelevantní námitky žalobce ohledně specifických podmínek jeho podnikatelské činnosti a porovnávání jeho způsobu stanovení ceny se „standardními“ softwarovými společnostmi, příp. k námitkám, že úhrada za licenci (služby) se odvíjí od skutečné výše vynaložených nákladů na tyto služby, či že částka výnosů přesně odpovídá 1,05 násobku zohledněných nákladů, s tím, že ověřované náklady žalobce řádně nepřefakturoval. Oba typy žalobcem namítaných softwarových společností (tedy žalobce a „standardní“ softwarová společnost) musí dle žalovaného při stanovení cen (dle fakturačního modelu, hodinových sazeb, či paušálních poplatků) vycházet ze svých nákladů, tedy stanovit cenu tak, aby pokryla jejich náklady. V žádném z těchto případů se však dle žalovaného nejedná o přefakturaci konkrétních nákladů, nýbrž o vyfakturování ceny za poskytnuté služby v rámci běžné činnosti poplatníka. Žalovaný uvedl, že pokud by přijal předestřené rozvolnění výkladu ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, znamenalo by to ve svém důsledku prakticky téměř neomezenou možnost využití ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a ve své podstatě by takový výklad vedl nerovnému postavení daňových subjektů a k negaci ust. § 25 ZDP i veškerých dalších ustanovení regulujících daňovou účinnost konkrétních druhů nákladů.
20. Žalovaný konstatoval, že náklady na reprezentaci, stravování zaměstnanců (nad zákonem stanovený limit), či na pokuty a penále, nebyly vynaloženy v přímé souvislosti s poskytováním softwarových služeb a v daném případě tedy neexistuje přímá, ani příčinná souvislost mezi ověřovanými náklady a příjmy. Mezi konkrétními výdaji a přímo souvisejícími příjmy, přitom musí podle žalovaného existovat příčinná souvislost, kterou v daňovém řízení prokazuje sám poplatník. Uvedený závěr podle žalovaného plyne z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 6. 2014, čj. 8 Af 63/2011 - 110. Žalovaný se zřetelem k tam vyjádřeným závěrům trval na tom, že v případě aplikace § 24 odst. 2 písm.

zc) ZDP mezi výdaji vynaloženými podle § 25 ZDP a souvisejícími příjmy musí existovat nejen přímá, ale také příčinná souvislost, a to vždy ve vztahu ke konkrétnímu nedaňovému nákladu. Žalovaný přisvědčil tvrzení žalobce, že „pokud vynaloží vyšší výdaje na reprezentaci, stravování zaměstnanců, či za pokuty a penále, projeví se to také v jeho vyšších výnosech, v čemž spatřuje přímou úměru“, s tím, že tomu tak je díky jeho interní směrnici, resp. nastavení jeho „fakturačního modelu“, ze kterého vychází fakturovaná cena za softwarové služby. Tyto náklady však podle žalovaného nebyly vynaloženy v příčinné souvislosti a v rámci fakturovaných činností. Mezi náklady vynaloženými podle § 25 ZDP a fakturovaným výnosy za softwarové služby lze tedy podle žalovaného spatřit přímou úměru, nikoliv však jejich přímou, ale ani příčinnou souvislost.

21. Žalobce se dle žalovaného mylně domnívá, že „přímou souvislostí dle § 24 odst 2 písm. zc) ZDP není myšlena přefakturace nedaňových nákladů, neboť v případech, kdy jde o náklady vynaložené za jiný subjekt se tyto případy zachytí rozvahově na účtech účtové skupiny 3“. Žalovaný konstatoval, že § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP se nevztahuje na přeúčtované výdaje vynaložené za jiného poplatníka, ale na výdaje (náklady), které nejsou výdaji (náklady) podle § 25 ZDP na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Rovněž účetní předpisy podle žalovaného striktně nenařizují využívat v těchto případech rozvahových účtů (viz Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy, bod 3.1.3.). Žalovaný měl s poukazem na důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb. za to, že v případě, kdy výdaje (náklady) vynaložené podle § 25 ZDP se při aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP mohou stát výdaji k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je zapotřebí tyto konkrétní výdaje přefakturovat.
22. K námitce žalobce, že „nikdy netvrdil, že přeúčtovává na jednotlivé společnosti konkrétní náklady na reprezentaci, které byly jejich jménem vynaloženy, protože k žádnému takovému vynaložení nedošlo“, žalovaný uvedl, že podmínkou aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP není vynaložení výdajů (nákladů) definovaných v § 25 ZDP jménem jiného poplatníka, ale podmínkou je náklady definované v § 25 ZDP přefakturovat a zdanit.
23. Namítal-li žalobce, že ze smluv je zcela zřejmé, že odběratelé hradí za poskytnuté služby daňovému subjektu veškeré přímé a nepřímé náklady spojené s poskytováním služeb, navýšené ještě o 5% marži, takže náklady na reprezentaci navýšené o 5 % jsou součástí vyfakturovaných výnosů, žalovaný se ztotožnil se stanoviskem správce daně, že v daném případě nebyla prokázána přímá, ale ani příčinná souvislost ověřovaných nákladů s vyfakturovanými příjmy. Domníval-li se žalobce, že přímá souvislost mezi ověřovanými náklady a fakturovanými výnosy vyplývá ze způsobu stanovení ceny, žalovaný konstatoval, že žalobce sice způsob stanovení ceny za poskytované služby uvedl ve smlouvě, a že fakturovaná cena za softwarové služby zahrnovala ověřované náklady, to však dle žalovaného nic nemění na skutečnosti, že ověřované náklady nevynaložil v přímé ani příčinné souvislosti s poskytovanými službami, ověřované náklady sloužily pouze ke stanovení fakturované ceny.
24. Argumentoval-li žalobce tím, že „základním důkazem je, že v souladu s uzavřenými smlouvami a fakturačním modelem byly celkové náklady vč. domnělých daňově neuznaných nákladů ve výši 287 046 194,42 Kč a celkové výnosy ve výši 301 409 909,99 Kč a zahrnovaly tedy veškeré náklady navýšené o 5 %“, žalovaný poznamenal, že přestože jsou ověřované náklady kryty vyfakturovanými výnosy za softwarové služby, nelze v daném případě aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, neboť předmětné náklady nebyly vynaloženy v přímé a ani v příčinné souvislosti s těmito výnosy.

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

25. Žalovaný dále nepřisvědčil námitkám stran doručování Prvostupňového rozhodnutí.
26. Uzavřel, že aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP není v dané věci případná a zakládala by nerovné postavení daňových subjektů, které by fakticky negovalo veškerá zákonná ustanovení regulující daňovou účinnost nákladů. Žalobce podle žalovaného o předmětné náklady neoprávněně snížil základ daně, neboť se jedná ve smyslu § 25 ZDP o výdaje (náklady), které nelze uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. V případě nákladů vynaložených za cestovní náhrady zaměstnance jiného zaměstnavatele pak nelze dle žalovaného tento náklad akceptovat v daňově účinných nákladech ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP a v daném případě nelze ani aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.

III. Žaloba

27. Žalobce v podané žalobě stručně rekapituloval skutkový stav a průběh daňového řízení. Přednesl, že předmětem sporu mezi účastníky je posouzení otázky výkladu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění rozhodném ke konci roku 2010, zejména míra „přímé souvislosti“ příjmů a nedaňových nákladů, když žalovaný trvá na tom, že definici ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP splňují pouze ty nedaňové náklady, které jsou přefakturovány.
28. Žalobce namítl, že z odůvodnění Napadeného rozhodnutí vyplývá přesvědčení žalovaného, že ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP lze aplikovat pouze na tzv. přefakturaci, přičemž z účetnictví žalobce se dle žalovaného nepodává, že by šlo o přefakturované náklady. Nesprávný výklad rozhodného ustanovení žalovaný podle žalobce dovozuje z novelizovaného znění ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP provedené zákonem 267/2014 Sb. s účinností k 1. 1. 2015 a především z důvodové zprávy k této novele. Žalovaný v tomto směru namítl, že důvodová zpráva nemá normativní povahu a není zdrojem oficiálního výkladu právních předpisů v České republice. Nereprezentuje vůli zákonodárce, ale vůli předkladatele novely, jímž je v konkrétním případě Ministerstvo financí, tedy nadřízený žalované. Ministerstvo financí se dle žalobce v důvodové zprávě snaží prosadit svůj výklad ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Je přitom zjevné, že předkladatel se zákonodárnou iniciativou snažil překonat nepříznivý vývoj judikatury Nejvyššího správního soudu, který jeho výklad ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP nesdílel a naopak dával za pravdu daňovým subjektům, jako např. v případě žalobce posléze uvedeném.
29. Dle žalobce je jisté, že pokud, by se již předchozí znění ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP vztahovalo pouze na případy přefakturace, pak by nebylo nutné toto zákonné ustanovení novelizovat. Pokud naopak toto ustanovení připouštělo odlišné výklady, jak ostatně vyplývá ze samotné důvodové zprávy a sporů správce daně s daňovými subjekty, pak tento stav nemůže jít k tíži žalobce. Naopak podle žalobce platí, že jestliže byly možné dva výklady daného ustanovení a jeden z nich byl pro daňový subjekt příznivější, pak je třeba z tohoto příznivějšího výkladu vycházet. Nedůslednost zákonodárce nemůže jít k tíži daňového subjektu. V tomto směru žalobce poukázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006 - 155.
30. Žalobce byl přesvědčen, že pokud by chtěl zákonodárce aplikovat uvedené ustanovení pouze na přefakturované náklady, pak by tuto skutečnost v ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP uvedl již ve znění účinném k 31. 12. 2010 a nebylo by třeba novely zákonem č. 267/2014 Sb. V tomto směru žalobce odkázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního

soudu ze dne 13. 6. 2007, čj. 2 Afs 61/2006 - 80, který dle žalobce řešil obdobný případ výkladového sporu ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, nicméně jeho závěry lze dle žalobce vztáhnout i na posuzovaný případ.

31. Žalobce uzavřel, že výklad ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ze strany žalovaného tak, že se toto ustanovení vztahuje pouze na případy přefakturace, je nesprávný, neboť odporuje znění daného ustanovení v rozhodném období a odporuje též judikatuře.
32. Žalobce namítl, že výklad předmětného ustanovení ve znění účinném k 31. 12. 2010 podal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 7. 2014, čj. 7 Afs 57/2013 - 96, kde označil dvě podmínky daňové uznatelnosti takových nákladů, přičemž mezi tyto podmínky dle žalobce nepatří žalovaným prosazovaná podmínka přefakturace nedaňových nákladů.
33. Žalobce v části IV. podané žaloby popsal specifický charakter své podnikatelské činnosti. Uvedl, že jeho společnost byla založena za účelem poskytování softwarových služeb pro ostatní společnosti ve skupině ORIFLAME po celém světě. Pouze pro společnosti ve skupině ORIFLAME tedy žalobce vyvíjí a servisuje specifický software. Tyto služby neposkytuje na volném trhu. Nejedná se tedy o „standardní“ softwarovou společnost, která poskytuje svoje služby za hodinovou sazbu, případně paušál bez přímé vazby na vynaložené náklady a vedle toho má případně sjednáno přeúčtování účelně vynaložených služeb. Tvorba cen žalobce tedy není založena na tržním prostředí, ale na vnitroskupinové dohodě. Aby bylo zajištěno financování provozu žalobce a zároveň byla řešena minimální cena služeb pro společnosti ve skupině, je fakturace služeb žalobce stanovena na principu veškerých přímých a nepřímých provozních nákladů (ať již daňových nebo nedaňových z pohledu české právní úpravy) vynaložených žalobcem v daném zdaňovacím období za společnost jako celek navýšených o marži 5%. Tyto celkové provozní náklady zvýšené o 5% marži jsou podle žalobce mezi jednotlivé společnosti ve skupině „prerozděleny“ dle přímé souvislosti a dalších kritérií tak, aby v souladu s rozhodnutím skupiny ORIFLAME, které je zakotveno v soustavě smluv podniků ve skupině, byly výnosy žalobce za každé účetní období vždy o 5% vyšší než veškeré jeho náklady. Tento fakturační model je dle žalobce třeba chápat jako interní předpis, který vznikl na základě uzavřených smluv s cílem dodržet přesně smluvní ujednání a správně vyúčtovat jednotlivým smluvním partnerům cenu za poskytnuté softwarové služby. Cílem tohoto modelu je dle žalobce prospěch celé skupiny ORIFLAME a nikoli zisk žalobce. Tento fakturační model pak dle žalobce jednoznačně prokazuje, že všechny náklady, ať již z pohledu ZDP daňové či nedaňové, jsou přímo kryty jeho zdanitelnými výnosy.
34. Naplnění první podmínky dle označeného rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 57/2013 - 96, tj. podmínky, že se jedná o náklad daňově neuznatelný ve smyslu ust. § 25 ZDP, vyplývá z odůvodnění Napadeného rozhodnutí.
35. Pokud jde o naplnění druhé podmínky, dle níž lze náklad uplatnit pouze do výše příjmů, se kterými přímo souvisí, za podmínky, že tyto příjmy ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném nebo předcházejících zdaňovacích obdobích, žalobce namítl, že ze smluv uzavřených mezi žalobcem a jednotlivými společnostmi ve skupině ORIFLAME vyplývá, že úhrada za licenci (služby) se odvíjí od skutečné výše vynaložených nákladů na tyto služby, a to nejen přímých, ale i nepřímých. Veškeré náklady vstupující do fakturačního modelu jsou střediskově sledovány a vstupují dle stanoveného klíče do fakturace na

jednotlivé subjekty v rámci skupiny. Stejně tak oproti situaci, kdy by náklady na reprezentaci nebyly součástí smluvních ujednání a tím i fakturačního modelu, tak by byly dle žalobce daňově neuznatelné a nebylo by možné využít ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, přičemž by současně nedošlo k navýšení základu daně o 5%.

36. Podle žalobce je zřejmé, že žalovaný nerozeznal specifičnost činnosti žalobce a smysl předmětných ustanovení smluv. Žalobce nikdy netvrdil, že přeučtovává na jednotlivé společnosti ve skupině konkrétní náklady na reprezentaci, které byly jejich jménem vynaloženy, protože k žádnému takovému vynaložení nedošlo a ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP svojí působnost na přefakturaci neomezuje. Z předložených smluv je dle žalobce naopak zcela zřejmé, že odběratelé hradí za poskytnuté služby veškeré přímé a nepřímé náklady spojené s poskytováním služeb, navýšených ještě o 5% marži. Vzhledem k tomu, že mezi tyto vynaložené náklady patří i náklady výslovně uvedené v ust. § 25 ZDP, je tato 5% přírážka podle žalobce počítána i z těchto nákladů. Jinými slovy, nedaňové náklady navýšené o 5% jsou součástí vyfakturovaných výnosů, jsou tedy „kryty“ s nimi přímo souvisejícími výnosy, které ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období, jak to stanoví ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.
37. Žalobce uzavřel, že náklady nesprávně vyloučené správcem daně jsou daňově uznatelným výdajem (nákladem) dle ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, neboť jsou v celé své výši kryté přímo souvisejícími výnosy. Základním důkazem je dle žalobce skutečnost, že za kontrolované zdaňovací období v souladu s uzavřenými smlouvami a fakturačním modelem byly celkové zohledněné náklady daňového subjektu včetně domnělých daňově neuznaných nákladů ve výši 287 046 194,42 Kč (po korekci o započtené výnosy), celkové výnosy dle fakturačního modelu ve výši 301 409 909,99 Kč, výnosy tedy zahrnovaly veškeré náklady navýšené o 5%.

IV. Vyjádření žalovaného

38. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 30. 11. 2015 odkázal na odůvodnění Napadeného rozhodnutí s tím, že žalobce uplatnil v žalobě v podstatě totožné námitky jako v odvolání
39. K otázce mezi účastníky sporné aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP žalovaný uvedl, že předmětné výdaje nebyly podle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, § 25 odst. 1 písm. j) ZDP a § 25 odst. 1 písm. f) ZDP daňově uznatelné. Žalovaný se neztotožnil s názorem žalobce, že v jeho případě byly naplněny podmínky pro daňovou uznatelnost těchto nákladů na základě aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Žalovaný s opětovným poukazem na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, sp. zn. 8 Afs 2/2007, konstatoval, že žalobce v daném případě souvislost jím uplatněných výdajů s dosaženými příjmy neprokázal.
40. V daném případě je dle žalovaného podstatné, že žalobcem uváděný „fakturační model“ sloužil ke stanovení cen za žalobcem poskytované služby. Žalobce vydával faktury zejména za poskytnutí komunikačních služeb, fixní či variabilní poplatky, HUB podporu, podporu HW a údržbu. Výše uvedené náklady na reprezentaci, na stravování zaměstnanců, či za pokuty a penále však žalobce svým odběratelům nepřefakturoval a nebyly mu proto proplaceny, nejednalo se ani o náklady přímo související se žalobcem poskytovanými službami. Žalobci byly proplaceny pouze faktury za jím poskytované služby. Odběratelé žalobce tudíž podle žalovaného nenesli výše uvedené náklady, ale nesli

toliko náklady za služby, které jim žalobce poskytoval v rámci své běžné činnosti. Skutečnost, že se cena těchto služeb od vynaložených nákladů navýšených o marži 5 %, je v daném případě pro posouzení přímé vazby mezi vynaloženými (nedaňovými) náklady a zdanitelnými příjmy podle žalovaného irelevantní. Ze samotné skutečnosti, že žalobcem uplatněné náklady sloužily ke kalkulaci výsledné ceny za jím poskytnuté služby, nelze dle žalovaného dovozovat naplnění podmínek aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, neboť zde není dána přímá souvislost těchto nákladů s dosahovanými příjmy. Žalobci nelze podle žalovaného přisvědčit v tom, že jeho podnikatelská činnost je natolik specifická, že veškeré jeho náklady (i ty nedaňové) jsou přímo kryty jeho příjmy, a to na základě „fakturačního modelu“ a rozhodnutí skupiny ORIFLAME, protože jsou vždy naplněny podmínky aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.

41. Žalovaný setrval na názoru, že v případě aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP musí mezi výdaji uplatněnými dle tohoto ustanovení a souvisejícími příjmy existovat nejen přímá, ale rovněž příčinná souvislost, a to vždy ke konkrétnímu nedaňovému nákladu. Mezi žalobcem uplatněnými náklady na reprezentaci, nadlimitní příspěvky na stravování zaměstnanců a úroky a penále a žalobcem fakturovanými výnosy za jím poskytované služby pak na základě výše uvedeného nelze podle žalovaného spatřovat přímou a příčinnou souvislost, ale pouze přímou úměru. Nelze se proto podle žalovaného ztotožnit s tvrzením žalobce, že odběratelé jeho služeb mu hradili veškeré přímé a nepřímé náklady spojené s poskytováním těchto služeb, resp. že tyto náklady jsou součástí žalobcem „vyfakturovaných výnosů“. V daném případě naopak nebyla podle žalovaného prokázána přímá ani příčinná souvislost mezi těmito náklady a žalobcem deklarovanými příjmy, ani skutečnost, že žalobce vynaložil tyto náklady v přímé souvislosti s jím poskytovanými službami.

V. Replika žalobce

42. Žalobce v podané replice ze dne 4. 2. 2016 nesouhlasil se závěrem žalovaného, podle něhož *„odběratelé žalobce tudíž nenesli výše uvedené náklady, ale nesli toliko náklady za služby (...) Ze samotné skutečnosti, že žalobcem uplatněné náklady sloužili ke kalkulaci výsledné ceny za jím poskytnuté služby, nelze dovozovat naplnění podmínek aplikace ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP“*. Uvedl, že na základě vnitroskupinového fakturačního modelu, který je zakotven ve smlouvách mezi žalobcem a jednotlivými společnostmi ve skupině, všichni odběratelé věděli, že se cena za služby skládá z veškerých nákladů žalobce navýšených o 5% marži. Faktura za služby žalobce sice neobsahovala detailní rozpis veškerých nákladů, na kterých se jednotliví odběratelé podíleli, ale již celkovou částku, ke které žalobce na základě fakturačního modelu dospěl. Žalovaným požadovaný postup, tedy výslovná přefakturace nákladů, jež by dle jeho názoru prokázala přímou souvislost s konkrétními příjmy, by měl podle žalobce pro odběratele stejný výsledný efekt, jako žalobcem používaný postup. Odběratelům žalobce byly „přefakturovány“ všechny náklady, neboť poměrně nesli všechny naše náklady, tedy i ty nedaňové. Tímto jsou tedy dle žalobce náklady konkrétně určeny a navázány na konkrétní příjmy.
43. Žalobce doplnil, že specifikum jeho podnikatelské činnosti je minimální podnikatelské riziko s ohledem na aplikovaný fakturační model, kterým jsou pokryty veškeré náklady jeho podnikatelské činnosti jeho odběrateli. Právě tím, že žalobce nenese žádné podnikatelské riziko, se dle svého přesvědčení odlišuje od běžných podnikatelských subjektů. Veškeré jeho výdaje tedy přímo souvisí se všemi jeho příjmy.

44. Setrval-li žalovaný na názoru, že v případě aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP musí mezi výdaji uplatněnými dle tohoto ustanovení a souvisejícími příjmy existovat nejen přímá ale též příčinná souvislost, a to vždy ke konkrétnímu nedaňovému nákladu, žalobce namítl, že požadavek příčinné souvislosti z textu zákona nevyplývá. Žalovaný patrně tento požadavek podle žalobce dovodil z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 57/2013, kde Nejvyšší správní soud dovoduje, že u nákladů uvedených v ust. § 24 odst. 2 ZDP není třeba prokazovat souvislosti s konkrétními příjmy, ale musí zde existovat příčinná souvislost mezi výdaji a podnikatelskou činností daňového subjektu. Výjimkou z tohoto pravidla je však právě ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, které má přísnější přímé souvislosti s příjmy. Přímou souvislost nákladů a výnosů pak žalobce dle jeho názoru prokázal aplikovaným fakturačním modelem.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

45. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci s takovým postupem souhlasili.
46. Předmětem nyní posuzované věci bylo posouzení aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2010 ve vztahu k nákladům specifikovaným v části 1.2, části 1.3 a části 1.4 Zprávy o daňové kontrole (viz bod 4 tohoto rozsudku).
47. Žalobce především namítl, že žalovaný trvá na tom, že definici ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP splňují pouze ty nedaňové náklady, které jsou přefakturovány. Z odůvodnění Napadeného rozhodnutí podle žalobce vyplývá přesvědčení žalovaného, že ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP lze aplikovat pouze na tzv. přefakturaci, o níž se v případě žalobce nejednalo. Žalobce přitom namítl, že nesprávný výklad rozhodného ustanovení žalovaný dovoduje z novelizovaného znění ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP provedené zákonem 267/2014 Sb. s účinností k 1. 1. 2015 a především z důvodové zprávy k této novele. Výklad ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ze strany žalovaného tak, že se toto ustanovení vztahuje pouze na případy přefakturace, považoval žalobce nesprávný, neboť odporuje znění daného ustanovení v rozhodném období a odporuje též judikatuře.
48. Městský soud v Praze připomíná, že dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2010 platilo, že výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jsou také „výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících. [...]“
49. Žalobce nadále trval na závěru zastávaném již v průběhu daňového řízení, že správcem daně ze základu daně vyloučené výdaje, které nebyly daňově účinným nákladem dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, § 25 odst. 1 písm. j) ZDP a § 25 odst. 1 písm. f) ZDP, mají přímou souvislost s příjmy žalobce v předmětném zdaňovacím období, a to v důsledku jím aplikovaného fakturačního modelu. Žalobce tak měl za to, že v jeho věci lze aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP v rozhodném znění.

50. Soud připomíná, že k výkladu předmětného ustanovení se správní soudy v minulosti opakovaně vyjádřily. K účelu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP v rozhodném znění Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že účelem § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je umožnit uplatnění výdajů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů i pro výdaje, na které by dané ustanovení nedopadalo, neboť je obecně za daňově účinné výdaje považovat nelze (srov. rozsudek ze dne 28. 3. 2007, čj. 5 Afs 95/2006 - 80, publ. pod č. 1225/2007 Sb. NSS; obdobně srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2015, čj. 9 Afs 74/2014 - 125). Nejvyšší správní soud v tomto směru v minulosti zdůraznil, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) bylo do ZDP vloženo s účinností od 1. 1. 1997 zákonem č. 316/1996 Sb. (šlo o znění, které položilo základ vykládané úpravy účinné od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2011, byť se v několika ohledech lišilo). Důvodová zpráva k zákonu č. 316/1996 Sb. se k danému ustanovení nevyjadřuje, jelikož šlo až o pozměňovací návrh rozpočtového výboru. Tuto důvodovou zprávu tak při hledání smyslu právní úpravy nebylo možno použít. Nejvyšší správní soud nicméně ve výše zmíněném rozsudku č. 1225/2007 Sb. NSS a v bodě [38] usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 9 Afs 74/2014 dovozoval shora specifikovaný smysl a účel § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ze zobecnění mechanismu fungování daného ustanovení.
51. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. 1225/2007 Sb. NSS, uzavřel, že *„při aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je třeba chronologicky postupovat tak, že nejprve je třeba posoudit, zda v souzené věci jde o výdaje, na které se uvedené ustanovení vztahuje, a teprve v případě kladného zodpovězení této otázky je třeba posuzovat, zda je dána souvislost s příjmy, vůči kterým jsou výdaje s poukazem na toto ustanovení uplatňovány. Předmětem, na který se vztahuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, jsou výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Smyslem tohoto ustanovení je, a v tom je třeba žalovanému přisvědčit, umožnit, aby za situace, kdy mezi konkrétními příjmy a výdaji, které by jinak uznatelné nebyly, existuje vzájemná souvislost a jsou součástí nákladů a výnosů ve stejném zdaňovacím období, bylo lze i tyto jinak neuznatelné výdaje (náklady) uplatnit“.*
52. Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi uzavřel, že v § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP jsou stanoveny čtyři podmínky, aby mohl být konkrétní výdaj (náklad) uznán za výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (srov. především rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, čj. 9 Afs 231/2016 - 50, publ. pod č. 3634/2017 Sb. NSS). Jde o tyto podmínky:
1. jde o výdaj (náklad), který není výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 25 zákona o daních z příjmů,
 2. příjmy (výnosy) s tímto výdajem musí přímo souviset,
 3. výdaj (náklad) je daňově uznatelný jen do výše přímo souvisejících příjmů (výnosů),
 4. tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.
53. Správní soudy přitom v minulosti opakovaně zdůraznily, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP v rozhodném znění nelze v žádném případě omezovat toliko na tzv. přefakturace. Nejvyšší správní soud ve shora označeném rozsudku č. 3634/2017 Sb. NSS konstatoval, že *„nesouhlasí s tím, že by se § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném k 1. 1. 2009) omezoval na tzv. přefakturace, jak uvádí stěžovatel, který má za*

to, že dané ustanovení má umožnit přenést nedaňový výdaj (náklad) na jiný subjekt, ale konečný výsledek musí být takový, že výdaj (náklad) zůstane nedaňovým, ať skončí jako účetní náklad u jakéhokoli subjektu. Oporu tohoto názoru stěžovatel hledá v důvodové zprávě k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým byl s účinností od 1. 1. 2015 novelizován § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů“. Zdůraznil, že „názoru, že by se § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném k 1. 1. 2009) omezoval jen na tzv. přefakturace, neodpovídá znění tohoto ustanovení, kde se vůbec nezmiňují přefakturace (či přeúčtování), jak je tomu u daného ustanovení ve znění účinném až od 1. 1. 2015 [od tohoto data se v § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů výslovně pojednává o výdajích či nákladech, které „jsou poplatníkem zcela nebo zčásti určeny k přeúčtování jiné osobě“].“

54. Nejvyšší správní soud se ve své rozhodovací praxi vypořádal rovněž s argumenty, o něž orgány Finanční správy ČR své závěry o omezení aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP v rozhodném znění toliko na případy tzv. přefakturací opíraly. V tomto směru Nejvyšší správní soud v rozsudku č. 3634/2017 Sb. NSS zdůraznil, že „stěžovatel svůj závěr, že § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném k 1. 1. 2009) má dopadat na tzv. přefakturace, dovozoval z důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým bylo s účinností od 1. 1. 2015 dané ustanovení zákona o daních z příjmů novelizováno. V této důvodové zprávě se skutečně pojednává o tom, že původním záměrem daného ustanovení byla jeho aplikace na tzv. přefakturace. Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že omezení dopadu daného ustanovení na přefakturace nelze z jeho textu žádným způsobem dovodit. Dále je problematické se v otázce smyslu zákonného ustanovení aplikovatelného v roce 2009 dovolávat důvodové zprávy k zákonu přijatému v roce 2014, která v roce 2009 nemohla být nikomu známa. Nejvyšší správní soud tak při výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů vychází z jeho znění a též z jeho smyslu, kterým je umožnit uplatnění výdajů (nákladů) jako daňově relevantních i pro náklady (výdaje), které by jinak za daňově účinné nebylo možno považovat“.
55. Z citovaných závěrů vyslovených v uvedeném rozhodnutí tedy jednoznačně plyne, že aplikaci předmětného ustanovení nelze omezovat toliko na případy tzv. přefakturace a postup podle něho podmiňovat tím, že konkrétní náklad bude přefakturován/přeúčtován jiné osobě, a to ani s přihlédnutím k důvodové zprávě k zákonu č. 267/2014 Sb.
56. Uvedený právní názor byl přitom opakovaně potvrzen v navazující rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu. Městský soud v Praze v této souvislosti odkazuje např. na závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2018, čj. 3 Afs 29/2017 - 53, či ze dne 6. 9. 2017, čj. 6 Afs 26/2017 - 45. Soud se s těmito závěry zcela ztotožňuje, pro větší stručnost na tomto místě na uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu odkazuje a podotýká, že neshledává důvodu se od nich v nyní posuzované věci jakkoli odchylovat.
57. Lze tedy uzavřít, že z ustálené rozhodovací praxe správních soudů vyplývá, že účelem § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP je umožnit uplatnění výdajů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů i pro výdaje, na které by dané ustanovení nedopadalo, neboť je obecně za daňově účinné výdaje považovat nelze, přičemž však aplikaci tohoto ustanovení nelze v žádném případě (nadto s poukazem na důvodovou zprávu k později přijaté novelizaci zákonem č. 267/2014 Sb.) omezovat na případy tzv. přefakturace, ale je třeba v konkrétním případě s přihlédnutím ke všem okolnostem jednotlivé věci důsledně

zkoumat naplnění Nejvyšším správním soudem identifikovaných podmínek aplikace předmětného ustanovení v konkrétním případě.

58. Soud je nucen žalobci přisvědčit, že žalovaný založil odůvodnění Napadeného rozhodnutí nepřipustně na závěru, že v případě vyloučených nákladů vynaložených žalobcem nelze dospět k závěru o jejich daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP v rozhodném znění, neboť žalobce tyto konkrétní náklady dále nepřefakturoval.
59. Z výše provedené rekapitulace závěrů formulovaných žalovaným v odůvodnění Napadeného rozhodnutí (srov. body 4 – 26 tohoto rozsudku) je zjevné, že žalovaný skutečně založil své meritorní posouzení právě na závěru o nedostatku předpokladu tzv. přefakturace, ačkoli ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP takovou podmínku ve světle závěrů vyplývajících z judikatury Nejvyššího správního soudu nepředpokládá.
60. Soud v tomto směru zdůrazňuje, že žalovaný na více místech odůvodnění Napadeného rozhodnutí explicitně uzavřel, že aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) Napadeného rozhodnutí vylučuje v případě žalobce okolnost, že jím vynaložené náklady nebyly dále přefakturovány. Žalovaný na str. 11 v prvním odstavci Napadeného rozhodnutí uvedl, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP řeší daňovou uznatelnost nedaňových nákladů, pokud s nimi přímo souvisí výnos zdaněný ve stejném nebo minulém období, přičemž v této souvislosti hovořil o „přefakturovaných nedaňových nákladech“ s tím, že výdaje, které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, lze daňově uplatnit pouze v případě, jsou-li poplatníkem zcela nebo zčásti určeny k přeúčtování jiné osobě nebo je tato osoba povinna je uhradit na základě závazku nebo na základě jiného právního předpisu. Na tomtéž místě výslovně uzavřel, že cílem předmětného ustanovení je aplikace na tzv. „přefakturace“.
61. Rovněž ve třetím odstavci na str. 11 Napadeného rozhodnutí žalovaný spojoval aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP s několika podmínkami, přičemž specificky zdůraznil, že předmětné ustanovení nelze aplikovat na takové případy nedaňových nákladů, s nimiž prokazatelně přímo žádný přefakturovaný příjem nesouvisí, či na výdaje, vůči nimž vznikají výnosy z činnosti determinované zvolenou metodou cenotvorby a nikoliv úmyslem přeúčtovat spojené osobě konkrétní „nedaňové“ náklady. I v tomto případě tedy žalovaný omezoval možnost aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP toliko na případy přeúčtování konkrétních nedaňových nákladů jiné osobě.
62. Obdobně na str. 11 v pátém odstavci Napadeného rozhodnutí žalovaný vyloučil přímou souvislost s nedaňovými náklady z toho důvodu, že fakturami nebyly zmíněné nedaňové náklady přefakturovány, když došlo pouze k vyfakturování ceny za poskytnuté softwarové služby vyplývající z dané metody cenotvorby. I v tomto případě tedy žalovaný explicitně založil své závěry o nemožnosti aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP na tom, že v posuzovaném případě nebyly vyloučené náklady žalobcem přefakturovány.
63. Žalovaný přitom své úvahy dle str. 12 druhého a třetího odstavce Napadeného rozhodnutí zřetelně založil na důvodové zprávě k novelizaci předmětného ustanovení provedené zákonem č. 267/2014 Sb., když zdůraznil, že předmětnou novelizací došlo k upřesnění ustanovení s cílem realizovat jeho původní záměr, přičemž i na tomto místě založil své meritorní závěry s poukazem na znění důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb. na zjištění, že žalobce ověřované náklady nepřefakturoval a předmětné náklady mu tak nebyly proplaceny. Zdůraznil přitom, že skutečnost, že ověřované náklady žalobce

zahrnul do fakturačního modelu při tvorbě ceny za poskytované softwarové služby, neznamená, že došlo k jejich přefakturaci ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.

64. Shodně i závěr vyslovený ve čtvrtém odstavci na straně 11 Napadeného rozhodnutí odmítající relevanci námitek ohledně specifických podmínek podnikatelské činnosti žalobce odmítl žalovaný s tím, že ověřované náklady žalobce řádně nepřefakturoval, a opakovaně zdůraznil, že se v žádném z případů nejedná o přefakturaci konkrétních nákladů.
65. Rovněž na str. 13 ve třetím odstavci Napadeného rozhodnutí žalovaný nepřisvědčil námitkám žalobce poukazujícím na to, že „*přímou souvislostí dle § 24 odst 2 písm. zc) ZDP není myšlena přefakturační nedaňových nákladů*“, přičemž s poukazem na důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb. explicitně uzavřel, že v případě, kdy se výdaje (náklady) vynaložené podle § 25 ZDP při aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP mohou stát výdaji k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je zapotřebí tyto konkrétní výdaje přefakturovat. Obdobně pak na str. 13 ve čtvrtém odstavci Napadeného rozhodnutí žalovaný výslovně podmínil aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP tím, že takové náklady je nutno přefakturovat.
66. Konečně pak i ve vztahu k nákladům vyloučeným ze základu daně dle části 1.2 Zprávy o daňové kontrole žalovaný na str. 9 ve druhém odstavci uzavřel, že žalobce nedoložil žádné důkazní prostředky o přefakturaci nákladů za paní H. G., která nemá uzavřený žádný pracovní vztah s žalobcem.
67. Soud se zřetelem k výše uvedenému nepochyboval o tom, že žalovaný v nyní posuzované věci založil své meritorní závěry odmítající aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP na tom, že podmínkou aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP je přefakturační předmětných nákladů, k níž v případě žalobce nedošlo.
68. Tento závěr přitom optikou shora rekapitulovaných judikatorních východisek nemůže obstát. Soud výše vyložil, že Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP v rozhodném znění nelze v žádném případě omezovat toliko na tzv. přefakturační (srov. výše označené rozsudky č. 3634/2017 Sb. NSS či čj. 3 Afs 29/2017 - 53 a čj. 6 Afs 26/2017 - 45). Žalovaný se přesto, jak je zjevné z výše uvedeného, ve svých závěrech odmítajících aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP v rozhodném znění zcela zjevně opřel právě o to, že žalobce v daném případě předmětné náklady nepřefakturoval.
69. Soud tedy musel žalobci přisvědčit v jeho klíčové námitce, že se žalovaný nedostál požadavku vyplývajícímu z relevantního judikatorní rámce, dle něhož byl povinen v konkrétním případě s přihlédnutím ke všem okolnostem jednotlivé věci důsledně zkoumat naplnění Nejvyšším správním soudem identifikovaných podmínek aplikace předmětného ustanovení, a namísto toho spojil závěr o nedostatku druhé podmínky, tj. o absenci přímé souvislosti mezi výdaji a příjmy s tím, že v posuzované věci nedošlo k přefakturaci předmětných výdajů.
70. Učinil-li tak žalovaný opakovaně s poukazem na důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb., soud k tomu ve světle výše vyložených východisek opakuje, že omezení dopadu daného ustanovení na přefakturační nelze z jeho textu žádným způsobem dovodit, přičemž nelze připustit, aby se orgány Finanční správy ČR v otázce smyslu zákonného ustanovení aplikovatelného v roce 2010 dovolávaly důvodové zprávy k zákonu přijatému v roce 2014, která v roce 2010 nemohla být nikomu známa.

Shodu s prvopisem potvrzuje SŠ.

71. Za situace, kdy mezi účastníky není spornou otázkou naplnění první podmínky aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP v rozhodném znění, soud uzavírá, že orgány Finanční správy prozatím nedostály požadavku zkoumání naplnění druhé podmínky, tedy podmínky přímé souvislosti mezi výdaji a příjmy, neboť se při závěru o jejím nedostatku omezily na nesprávný právní závěr spojující možnost aplikace uvedeného ustanovení toliko s případy přefakturace.
72. Soudu proto nezbylo, než na základě všech shora uvedených skutečností Napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 a 3 s. ř. s. zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.
73. V dalším řízení žalovaný zohlední závěry vyslovené výše v bodech 50 - 71 tohoto rozsudku a v souladu s výše uvedenými judikatorními mantinely důsledně vypořádá odvolací námitky žalobce. Přitom především znovu posoudí naplnění podmínky přímé souvislosti, přičemž vyjde z toho, že přímou souvislostí příjmů (výnosů) s výdaji (náklady) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP lze ve světle judikatorní praxe Nejvyššího správního soudu rozumět dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady), a pečlivě zhodnotí okolností posuzovaného případu s ohledem na povahu této vazby (srov. rozsudek č. 3634/2017 Sb. NSS). Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve shora označeném rozsudku č. 6 Afs 26/2017 - 45, o přímou souvislost se přitom nejedná toliko v případech příčinné souvislosti mezi výnosy a náklady při přeučtování nákladů jinému subjektu.
74. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
75. Výrok o nákladech řízení vychází ze skutečnosti, že žalobce byl v řízení plně úspěšný, a tak mu oproti žalovanému náleží náhrada nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Tu představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, náklady za zastoupení advokátem za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby a sepsání repliky) a 3 režijní paušály po 300 Kč, celkem tedy 10 200 Kč podle ust. § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Právní zástupce prokázal soudu, že je plátcem DPH, a proto se částka zvyšuje o hodnotu příslušné sazby. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci celkem 15 342 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních 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 nejblíže 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 Praze dne 20. května 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu