



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **HARDMAN UH a.s.**
sídlem Dlouhá 688, Uherské Hradiště
zastoupený advokátem JUDr. Vitem Buršou
sídlem Růžová 1254, Uherské Hradiště

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2017, č. j. 200/17/5200-11434-706462

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno prvostupňové rozhodnutí, dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územního

pracoviště v Uherském Hradišti (dále jen „správce daně“), ze dne 23. 7. 2015, č. j. 1416491/15/3309-51523-703281. Tímto rozhodnutím správce daně doměřil žalobci na základě výsledků provedené daňové kontroly daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2012 - 31. 12. 2012 ve výši 30 400 Kč a sdělil mu zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 6 080 Kč.

2. Správce daně v průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce nevyloučil podle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), z daňově uznatelných nákladů režijní (nepřímé) náklady související s držbou obchodního podílu v dceřiné společnosti HARDMAN, spol. s r. o. ve výši 160 000 Kč (5 % z příjmů z podílu na zisku), kdy neprokázal, že by skutečná výše těchto daňově neúčinných nákladů byla nižší (žalobce uvedl jejich výši v částce 364,93 Kč). V důsledku toho správce daně zvýšil žalobci základ daně z příjmů a tuto daň doměřil. Žalovaný závěry správce daně v žalobou napadeném rozhodnutí v plném rozsahu potvrdil.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného správní žalobu, v níž předně popsal a citoval některé závěry žalovaného, které označil za nesprávné, zkreslené a vnitřně rozporné. Zdůraznil, že správce daně (potažmo žalovaný) tvrdí, že existence nákladů, včetně těch nepřímých, je doložena účetními doklady, avšak současně činí závěr, že žalobce jím vyčíslené režijní (nepřímé) náklady důkazními prostředky nedoložil. Žalobce měl za to, že všechny režijní náklady prokázal účetními doklady, jež nebyly správcem daně zpochybněny. Podle žalobce jsou v dané věci směřovány dvě otázky, a to na jedné straně prokázání nákladů důkazními prostředky a na straně druhé stanovení konkrétní výše režijních nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti.
4. Daňové orgány si též odporují, pokud se jedná o závěry o předloženém výpočtu skutečných režijních (nepřímých) nákladů ve výši 364,93 Kč. Správce daně tento výpočet nezpochybnil, pouze žádal jeho vysvětlení, jež mu bylo poskytnuto. Žalovaný na druhou stranu uvedl, že žalobce způsob výpočtu nijak nevysvětlil, přičemž ale současně sám konstatoval, že postup výpočtu lze dovodit a že je nesprávný. V této souvislosti žalobce také namítal, že pokud bylo správcem daně něco nejasného, měl konkrétně uvést, co považuje za nejasné či problematické. To však v rozporu se zásadou součinnosti podle § 6 odst. 2 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neučinil.
5. Daňové orgány si podle žalobce odporují také v závěrech ohledně výhrady, že žalobce nepředložil žádné racionální a logické vysvětlení a ekonomicky zdůvodnitelné kritérium výpočtu režijních nákladů. Správce daně žádné konkrétní námitky v tomto směru neuvedl a žalovanému je způsob výpočtu jasný – daňové orgány tak podle žalobce fakticky nezpochybňují racionální, logické ani ekonomické kritérium výpočtu. Žalovaný toliko polemizuje s tím,

co vše mělo být do výpočtu zahrnuto. Nesprávný výpočet či opomenutí zahrnutí některého z nákladů ovšem nelze ztotožňovat s ekonomicky zdůvodnitelným kritériem výpočtu. Tyto výhrady měly být žalobci konkrétně vysvětleny, případně měl správce daně provést vlastní výpočet se zahrnutím těch nákladů, které měly být případně do režijních nákladů zahrnuty.

6. Dále se žalobce konkrétně vyjádřil přímo k jím zvolenému způsobu výpočtu režijních nákladů. Vysvětlil, že jako ekonomické kritérium zvolil výpočet nákladů na jednu korunu vyplacené mzdy za účast na valné hromadě dceřiné společnosti celkem v rozsahu 4 hodin ve mzdové třídě 200 Kč za 1 hodinu (tj. 800 Kč.). Režijní náklady na jednu korunu mzdy stanovil na 0,46 Kč, což při celkových mzdových nákladech ve výši 800 Kč činí cca 365 Kč, které také žalobce uplatnil. Jestliže měly být do výpočtu zahrnuty i jiné režijní náklady (např. odvody na sociální a zdravotní pojištění, cestovné či odpisy), mohl tento nedostatek správce daně sám odstranit nebo v tomto směru žalobce vyzvat. I kdyby však správce daně započítal veškeré náklady, činila by výše režijních nákladů na 1 Kč mzdy cca 0,9 Kč, tzn. režijní náklady související s držbou podílu by se pohybovaly kolem 720 Kč. Na samotném principu výpočtu nepřímých režijních nákladů by se ovšem nic nezměnilo. Za této situace je tak stanovení režijních nákladů ve výši 160 000 Kč absurdní a v rozporu s § 2 odst. 1 daňového řádu, podle kterého je cílem správy daní správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady (pozn. soudu: zjevně myšlen § 1 odst. 2 téhož zákona, jak je patrné i z repliky žalobce).
7. Závěrem proto žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, a aby zároveň zrušil též jemu předcházející prvostupňový dodatečný platební výměr správce daně.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný v úvodu svého vyjádření shrnul průběh předcházejícího správního řízení a k jednotlivým žalobním námitkám uvedl následující.
9. Předně upozornil na právní úpravu obsaženou v ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou osvobozeny příjmy z dividend a jiných podílů na zisku vyplácené dceřinou společností mateřské společnosti. V souladu se zásadou „daňové souvztažnosti“ jsou pak náklady vynaložené na nezdaňované příjmy (náklady související s držbou obchodního podílu v dceřiné společnosti) také nedaňové, a to podle § 25 odst. 1 písm. zk) téhož zákona. Mateřská společnost tak stojí před úkolem rozklíčovat a rozdělit všechny související náklady na daňově uznatelné (související se zdanitelnými příjmy) a daňově neúčinné (související s osvobozenými příjmy z podílů na zisku). Přímé náklady spojené s držbou podílu v dceřiné společnosti jsou např. náklady vzniklé v souvislosti s konáním valné hromady dceřiné společnosti. Nepřímé (režijní) náklady pak souvisejí jednak s držbou podílu, jednak s ostatními činnostmi mateřské společnosti. Režijní náklady přitom pro účely určení daňově neúčinných nákladů zákon omezuje výší 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností. Lze přitom prokázat i nižší skutečnou výši režijních nákladů, nicméně důkazní břemeno v takovém případě nese žalobce jako mateřská společnost (§ 92 odst. 2 a § 86 odst. 3 daňového řádu).

10. Žalovaný dále zdůraznil, že žalobce při podání daňového přiznání nejprve uváděl, že mu žádné náklady spojené s držbou podílů v dceřiné společnosti nevznikly. V průběhu daňové kontroly pak uvedl, že nepřímé náklady spojené se správou podílu v dceřiné společnosti činily za rok 2012 částku 364,93 Kč, což doložil elektronicky zpracovanou tabulkou, z níž vyplynulo, že na činnosti spojené s držbou podílu vynaložil pouze 4 pracovní hodiny v hodně sazbě 200 Kč, z čehož poté vypočítal podíl režijních nákladů v uvedené výši.
11. Podle žalovaného postup správce daně vycházel z toho, že žalobce neprokázal, že by nepřímé náklady dosahovaly právě výše 364,93 Kč (z předložené tabulky vůbec nevyplynulo, na jakém ekonomicky zdůvodnitelném kritériu žalobce založil své tvrzení o nepřímých nákladech právě v této částce). Správce daně také vycházel ze zjištění, že se v účetnictví žalobce nacházejí náklady, jejichž poměrná část souvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti; tedy, že režijní (nepřímé) náklady spojené s držbou podílů skutečně žalobci vznikly a existují. Žalovaný se s tímto názorem správce daně ztotožnil. Nesouhlasil s tvrzením žalobce, že by jedinými náklady na držbu podílu v dceřiné společnosti mohla být pouze částka odpovídající jednomu pracovnímu dnu statutárního orgánu. Správce daně, potažmo žalovaný, proto předložený výpočet neakceptovali jako důkaz o výši vynaložených režijních nákladů, přičemž žalovaný shledal i nedostatky v samotném způsobu výpočtu (nezahrnutí nákladů na sociální a zdravotní pojištění, částky na účtu 518400, případně nákladů na cestovné a odpisy).
12. Žalovaný v této souvislosti odmítl, že by došlo k porušení zásady součinnosti, neboť bylo na žalobci, aby prokázal skutečnou výši režijních nákladů, k čemuž byl správcem daně vyzýván. Správce daně nemá povinnost provádět vlastní výpočet režijních nákladů žalobce, neboť důkazní břemeno v tomto ohledu tížilo žalobce. Žalovaný odmítl též namítané porušení § 1 odst. 2 daňového řádu. Z průběhu daňového řízení je naopak zřejmé, že správce daně se žalobcem spolupracoval a vyzýval jej k doložení jeho tvrzení. Cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně, nicméně i daňový subjekt plněním svých povinností zásadním způsobem ovlivňuje úspěšnost výkonu berního práva.
13. Pokud se jednalo o tvrzení žalobce stran ekonomického zdůvodnění výpočtu režijních nákladů, žalovaný shledal nedostatky nejen v samotném výpočtu, ale i v nezahrnutí některých nákladů mezi režijní náklady vynaložené za rok 2012 a také ve způsobu vyčíslení „poměrového koeficientu“. Vzhledem k tomu, že se v případě účasti na valné hromadě dceřiné společnosti jednalo o výkon činnosti pouze vůči této společnosti, neměla být částka koeficientem vůbec krácena. K údajnému rozporu, kdy podle žalobce žalovaný požadoval vysvětlení výpočtu, jemuž rozuměl, žalovaný uvedl, že správce daně i žalovaný sice dovodili, jak byla částka 364,93 Kč vypočtena, avšak bylo na žalobci, aby prokázal, že právě tato částka odpovídá skutečné výši vynaložených režijních nákladů.

IV. Replika žalobce

14. Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž upřesnil, že se vůbec nedovolával přenosu důkazního břemene na správce daně, pouze nesouhlasil s tím, že by skutečnou výši režijních nákladů neprokázal. Tvrzenou výši nákladů žalobce vypočítal na základě účetních dokladů, které měl správce daně k dispozici. Pokud správce daně tvrdil, že

z účetnictví bylo zjištěno, že režijní náklady vznikly a existují, muselo být také zjištěno, o jaké náklady a v jaké výši se jedná. Tyto náklady tak měl správce daně vyčíslit.

15. Tvrzení žalobce, že skutečnou výši režijních nákladů prokázal, potvrzuje také žalovaný tím, že zpochybnil správnost předloženého výpočtu. Nejde tedy o případ neprokázání nákladů, ale o nesouhlas se způsobem výpočtu. Samotný způsob výpočtu již ovšem není „důkazem“, ale myšlenkovým postupem, který může správce daně napravit sám.
16. Žalobce trval také na námitce porušení § 1 odst. 2 daňového řádu, kdy žalovaný až v napadeném rozhodnutí upřesnil pochybení ve výpočtu režijních nákladů. Kdyby tak učinil již v předchozím průběhu řízení, nebyl by problém režijní náklady přepočítat podle právního názoru správce daně. Správce daně tak podle žalobce nesledoval správné stanovení daně, ale stanovení vyšší daňové povinnosti.
17. Rovněž tvrzení žalovaného týkající se výpočtu režijních nákladů potvrzují dle žalobce, že správce daně měl podklady a důkazní prostředky pro správné stanovení režijních nákladů (žalobce režijní náklady jen správně neurčil, nikoli neprokázal). Pokud snad žalovaný zpochybňuje čas, který měl být věnován na správu podílu v dceřiné společnosti, měl by správce daně prokázat, že žalobce vynaložil vyšší náklady (více času), než by odpovídalo jednomu pracovnímu dni.

V. Posouzení věci krajským soudem

18. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
19. Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný vyjádřili svůj souhlas s projednáním věci bez nařízení jednání a vzhledem k tomu, že soud neshledal potřebu provádět dokazování, rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
20. Podstatu projednávané věci představuje nesouhlas žalobce s doměřením daně z příjmů právnických osob ve výši 30 400 Kč, které se odvíjelo od toho, že správce daně z nákladů, jež žalobce uplatnil v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2012 jako daňově uznatelné, vyloučil částku ve výši 160 000 Kč a tím zvýšil základ daně. Tento postup byl dán skutečností, že žalobce v roce 2012 obdržel příjmy ve výši 3 200 000 Kč, jakožto podíl na zisku své dceřiné společnosti Hardman spol. s r. o. Takové příjmy jsou podle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. zákona o daních z příjmů od daně osvobozeny, současně ovšem zákon vylučuje daňovou uplatnitelnost nákladů souvisejících s držbou podílů v dceřiných společnostech, tj. nákladů souvisejících s těmito osvobozenými příjmy. V § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů je v této souvislosti stanoveno, že jako náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze pro daňové účely uznat *výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Úroky z úvěrů a půjček přijatých v období šesti měsíců*

před nabytím tohoto podílu se považují za výdaj (náklad) přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti po dobu trvání této držby a po dobu, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěr nebo půjčku přijala, spojenou osobou, pokud poplatník neprokáže, že úvěr nebo půjčka s držbou tohoto podílu nesouvisí. Případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se pro účely tohoto ustanovení omezují výší 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplacených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno krajským soudem).

21. S výjimkou úroků z úvěrů a půjček zákon o daních z příjmů výdaje (náklady) spojené s držbou podílu v dceřiné společnosti blíže nedefinuje. Z citovaného ustanovení lze toliko dovodit, že je nutné rozlišovat přímé a nepřímé (režijní) náklady. Problematikou nákladů spojených s držbou podílu se podrobněji zabývá pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-6, č. j. 32320/11-31, který obsahuje demonstrativní výčet těchto nákladů i jejich rozdělení na náklady přímé a nepřímé. Této otázce se pak věnoval také Koordinační výbor Komory daňových poradců ČR v příspěvku č. 277/24.06.09 (dostupný z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/KVKDP24062009.pdf>).
22. Z těchto dokumentů je patrné, že se obecně jedná o náklady související s výkonem práv společníků či akcionářů v dceřiné společnosti. Za přímé náklady se považují náklady výlučně související s výkonem práva společníka, resp. akcionáře dceřiné společnosti, které jsou držbě konkrétního podílu přímo přiřaditelné. Nepřímými (režijními) náklady se pak rozumí poměrná část nákladů mateřské společnosti souvisejících s výkonem práv akcionářů nebo společníků, které souvisejí jednak s držbou podílu, jednak s ostatními činnostmi společnosti.
23. Pokyn č. D-6 v části týkající se § 25, v bodě 13., vypočítává, že zejména půjde o náklady na výkon působnosti valné hromady dceřiné společnosti mateřskou společností (má-li tato v dceřiné společnosti 100 % podíl), náklady spojené s účastí zaměstnance mateřské společnosti, který je současně orgánem nebo členem orgánů dceřiné společnosti, na jednání těchto orgánů nebo na valné hromadě dceřiné společnosti, náklady na účast osoby zmocněné k jednání za akcionáře na valné hromadě dceřiné společnosti, náklady související s nabídkou převzetí a jiné náklady na uplatnění akcionářských práv.
24. Za přímé náklady pak uvedený pokyn konkrétněji považuje především cestovní náklady, náklady na pracovní volno příslušných zaměstnanců, odměnu osoby zmocněné k jednání za akcionáře, a to pokud se vztahují pouze ke shora vyjmenovaným činnostem. Přímými náklady jsou dále správní poplatky za vedení majetkového účtu, poplatek za služby archivní, informační a obchodní, odměny organizátorovi regulovaného trhu s investičními nástroji, znalcům, obchodníkům s cennými papíry, inzerce, poplatky centrálnímu depozitáři, pokud tyto souvisejí s nabídkou převzetí.
25. Mezi nepřímé (režijní) náklady se řadí poměrná část cestovních nákladů, nákladů na pracovní volno příslušných zaměstnanců, mzdy, odměny osoby zmocněné k jednání za akcionáře,

a to v části připadající na shora vyjmenované činnosti (bod 23. tohoto rozsudku). Za režijní náklady pokyn dále považuje náklady na řídicí činnost mateřské společnosti vůči dceřiné společnosti, náklady na sběr a vyhodnocování informací o vývoji výsledků veškeré činnosti dceřiné společnosti a o stavu majetku dceřiné společnosti či náklady na telefonické nebo písemné spojení mezi příslušnou osobou a dceřinou společností.

26. Ze zákona ani z ostatních citovaných podkladů nevyplývá jednoznačné a úplné vymezení nákladů souvisejících s držbou podílů v dceřiné společnosti. Z výše uvedeného lze dovodit, že primárně půjde o náklady související s výkonem působnosti valné hromady, resp. účasti na valné hromadě, včetně nákladů na mzdy či odměny osob jednajících jménem mateřské společnosti. Zvláště v případě nepřímých (režijních) nákladů ovšem může jít i o náklady jiné, netýkající se jen výkonu působnosti valné hromady či účasti na ní, ale o náklady jinak související s držbou podílu v dceřiné společnosti (např. náklady související s řízením dceřiné společnosti, včetně poměrné části mezd vedoucích zaměstnanců mateřské společnosti). Jinak by ostatně nemělo smysl rozlišovat přímé a nepřímé náklady.
27. Pokud jde o vyčíslení nepřímých (režijních) nákladů, z poslední věty § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů je zřejmé, že v případě, kdy poplatník skutečné náklady neprokáže, platí, že za daňově neuznatelný náklad je považována částka ve výši 5% z podílů na zisku, o kterých bylo mateřskou společností v daném období v souladu s účetními předpisy účtováno ve výnosech; to platí i tehdy, pokud by výše skutečných režijních nákladů byla větší než 5 %.
28. V této souvislosti nelze pominout, že právní úprava zde vychází z úpravy unijní, konkrétně ze směrnice Rady 90/435/EHS, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, jejíž čl. 4 odst. 2 umožnil členským státům stanovit, že náklady vztahující se k držbě podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování jejich zisků nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti. Současně stanovil, že v případě, kdy jsou výdaje na řízení vztahující se k podílu pevně stanoveny paušální sazbou, nesmí stanovená částka přesáhnout právě 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností [citovaná směrnice byla nahrazena směrnicí Rady 2011/96/EU, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ta však tuto otázku upravuje v čl. 4 odst. 3 totožně].
29. Náklady, jež nelze odečíst od zdanitelných příjmů tak může zákonodárce stanovit paušální sazbou; ta vede ke snížení administrativní zátěže pro poplatníka a též ke zjednodušení správy daní. Nad rámec toho ovšem zákonodárce zároveň umožnil poplatníkům prokázat, že režijní náklady spojené s držbou podílu v dceřiné společnosti mohou být nižší než 5 % z podílu na zisku. V takovém případě ovšem z povahy věci důkazní břemeno plně tíží poplatníka, který se nižší výše těchto nákladů dovolává.
30. Jak v této souvislosti vyplynulo ze správního spisu, správce daně v průběhu daňové kontroly v účetnictví žalobce identifikoval možné režijní náklady, jejichž poměrná část souvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti, např. náklady související s účetním operacemi spojenými se zaúčtováním nároku na podíl na zisku, přijatých plateb podílu na zisku, zpracování

mezd zaměstnanců, poměrná část mezd zaměstnanců (pracovníci sekretariátu, odměny předsedy představenstva), amortizace majetku, spotřeba energií, náklady na sběr a vyhodnocování informací o vývoji výsledků činnosti dceřiné společnosti a o stavu dceřiné společnosti, náklady na řídicí činnost vůči dceřiné společnosti aj.

31. Správce daně proto žalobce vyzval, aby prokázal, že mu žádné režijní náklady nevznikly, jak tvrdil v souvislosti se svým daňovým přiznáním (srovnej k tomu výzvu ze dne 9. 4. 2014, č. j. 788321/14/3309-05401-709332). V odpovědi ze dne 18. 4. 2014 žalobce předložil správci daně tabulku, v níž určil režijní náklady ve výši 364,93 Kč. K této částce dospěl tak, že nejdříve vypočetl režii na 1 Kč mezd ve výši 0,46 Kč (vypočetl poměr režijních nákladů jako spotřeba energií, opravy a údržba budov a další – celkem ve výši 1 028 871,16 Kč – k nákladům na mzdy ve výši 2 255 511 Kč). Dále uvedl, že na správu podílu v roce 2012 vynaložil 4 pracovní hodiny (2 hodiny na organizační zajištění a 2 hodiny na práci účetní v hodinové sazbě 200 Kč), což dává ony režijní náklady ve výši 364,93 Kč (800 x 0,46).
32. V návaznosti na předloženou tabulku správce daně žalobce při ústním jednání dne 12. 12. 2014 vyzval, aby vysvětlil změnu svého tvrzení (když dříve tvrdil, že mu žádné náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti nevznikly), aby vysvětlil zvolený postup vyčíslení režijních nákladů a aby doložil, že na správu podílu byly v roce 2012 skutečně vynaloženy jen 4 pracovní hodiny. Žalobce k tomu nejprve uvedl, že se vyjádří písemně; následně v rámci místního šetření uskutečněného dne 30. 4. 2015 správci daně sdělil, že k této otázce již nic bližšího nemá.
33. Popsané skutečnosti správce daně shrnul ve výsledku kontrolních zjištění, s nímž žalobce seznámil při ústním jednání dne 11. 5. 2015. Správce daně uvedl, že svým tvrzením o režijních nákladech ve výši 364,93 Kč sám žalobce připustil, že mu nějaké režijní náklady vznikají, přičemž existence určitých režijních nákladů vyplývá přímo z účetnictví žalobce (viz výše). K tomu správce daně dále uvedl, že vynaložení režijních nákladů potvrzuje např. smlouva o vedení účetnictví ze dne 30. 12. 2011 mezi žalobcem a dceřinou společností Hardman spol. s r.o., kterou se za měsíční platbu ve výši 20 000 Kč dceřiná společnost zavázala vést účetnictví, včetně vedení personální a mzdové agendy. To potvrzuje vznik režijního nákladu pro žalobce, jehož poměrná část souvisí i s držbou podílu v dceřiné společnosti. Dále správce daně poukázal na pracovní smlouvu Ing. Ch. ze dne 1. 10. 2000, včetně dodatku, mzdové listy a evidence docházky za rok 2012, jež prokazují pracovní poměr Ing. Ch. k žalobci jako ředitele. Ing. Ch. současně vykonává funkci předsedy představenstva žalobce, jak se podává také ze zápisů z valných hromad dceřiné společnosti, beze sporu tak vykonává řídicí činnost vůči této společnosti (vznik mzdových nákladů, nákladů na řízení dceřiné společnosti). Obdobně pracovní poměr paní T. dokládá vznik nákladů částečně souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti, neboť jmenovaná vykonávala pozici sekretářky, a zajišťovala tak chod kanceláře ředitele a předsedy představenstva žalobce a tím také činnosti spojené s držbou podílu. Podle správce daně již samotná skutečnost 100 % majetkového podílu v dceřiné společnosti s jistou samozřejmostí zakládá zájem mateřské společnosti (žalobce)

ovlivňovat, řídit a kontrolovat finanční a operativní politiku své dcery, a tak dosahovat vlastního prospěchu. Správce daně proto dospěl k závěru, že žalobce sice uplatnil osvobození příjmů z dceřiné společnosti od daně, avšak již nepřistoupil k tomu, že by z nákladů daňově uznatelných vyloučil režijní náklady spojené s držbou podílu v této společnosti. Vzhledem k tomu, že žalobce neprokázal skutečnou výši těchto nákladů (tvrzení o nákladech ve výši 364,93 Kč nedoložil žádnými důkazními prostředky), měl být aplikován zákonem stanovený paušál ve výši 5 % z podílu na zisku (160 000 Kč) a tato částka jako daňově neúčinná měla být vyloučena.

34. Žalobce ve vyjádření ze dne 5. 6. 2015 uvedl, že dceřiná společnost Hardman spol. s r. o. má svůj management, který ji řídí a kontroluje – náklady s tím spojené jsou řádně vykázány v účetnictví dceřiné společnosti. Žalobce vůči dceřiné společnosti učinil v roce 2012 pouhé dva jednoduché administrativní úkony (rozhodnutí jediného společníka o rozdělení zisku) a dále zaúčtování těchto úkonů. Podle žalobce měl naopak správce daně prokázat, že údaje uvedené v předložené tabulce jsou nesprávné, a že tedy žalobce vynaložil více času na správu podílu v dceřiné společnosti.
35. Správce daně ovšem převzal závěry uvedené v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění i do zprávy o daňové kontrole (jež v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu představuje odůvodnění dodatečného platebního výměru) a zopakoval, že žalobce neprokázal skutečnou výši režijních nákladů a že neprokázal, na jakém ekonomicky zdůvodnitelném kritériu založil své tvrzení o výši režijních nákladů v částce 365 Kč. Proto z daňově uznatelných nákladů vyloučil částku ve výši 160 000 Kč. Žalovaný pak tyto závěry bezesbytku přejal a v odůvodnění napadeného rozhodnutí rovněž uvedl, že žalobce neprokázal skutečnou výši režijních nákladů. K námitce žalobce, že správce daně měl k dispozici účetnictví a další důkazní prostředky žalovaný na str. 12 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že tyto důkazy prokazují existenci režijních nákladů spojených s držbou podílu v dceřiné společnosti, neosvědčují však, že skutečná výše režijních nákladů byla 364,93 Kč. Zároveň doplnil, že z účetnictví žalobce není patrné přesné vyčíslení skutečných režijních nákladů ani to, že by tyto náklady byly jakkoli analyticky rozděleny. Proto bylo nezbytné žalobce vyzvat k jejich prokázání a vyčíslení. Nad rámec závěrů správce daně pak žalovaný k žalobcem předloženému výpočtu uvedl, že ten nelze akceptovat též proto, že do výpočtu nebyla zahrnuta částka sociálního a zdravotního pojištění, náklady na vedení účetnictví, náklady na cestovné a odpisy. I samotné násobení mzdových nákladů koeficientem 0,46 bylo nesprávné, neboť žalobcem uváděná činnost v rozsahu 4 hodin po 200 Kč na hodinu se týkala pouze dceřiné společnosti a neměla být nijak krácena.
36. Krajský soud má přitom za to, že shora předestřené závěry správce daně i žalovaného jsou srozumitelné a vnitřně konzistentní. Podle soudu není pochyb o tom, že jsou tyto postaveny a opírají se o neunesení důkazního břemene ze strany žalobce. Žalobní námitky uplatněné v tomto ohledu zřejmě vycházejí z nepochopení způsobu, kterým správce daně, potažmo žalovaný, věc uchopili. Daňové orgány sice upozornily na existenci režijních nákladů zachycených v účetnictví žalobce, z toho ovšem nelze dovodit, že výše těchto nákladů byla bezesbytku prokázána. Naopak, žalovaný výslovně uvedl, že účetnictví žalobce nedokládá náklady ve výši 364,93 Kč a že ani jinak z něj nejsou zřejmé příslušné (rozdělené) režijní náklady v konkrétní výši. Prokázání této konkrétní výše pak bylo v souladu s § 25 odst. 1

písm. zk) zákona o daních z příjmů na žalobci. Vzhledem k tomu, že žalobce nad rámec těchto obecných zjištění ničeho nedoložil, dospěly daňové orgány k závěru o neunesení důkazního břemene. Krajský soud v tomto neshledává žádné rozpory namítané žalobcem v podané žalobě.

37. V této souvislosti krajský soud podotýká, že popsany postup také přesně odpovídá principům rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu platí, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (srov. také § 86 odst. 3 daňového řádu). Není to správce daně, kdo by byl povinen prokazovat, jak se ten který účetní případ udál – správce daně tíží důkazní břemeno toliko ve vztahu k prokázání důvodnosti pochyb podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Obecně tak platí, že „(...) správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné“ (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, oba dostupné na www.nssoud.cz; pozn.: zvýraznění podtržením doplněno krajským soudem). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení, resp. průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval.
38. V nyní řešeném případě je pak důkazní břemeno žalobce dále zdůrazněno samotným zněním § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů, které dává žalobci možnost prokázat, že daňově neúčinné náklady jsou nižší než oněch paušálních 5 % z příjmů z podílu na zisku. Krajský soud si je samozřejmě vědom složitosti a mnohdy až nereálnosti přesného prokázání výše režijních nákladů, neboť to vyžaduje a klade vysoké nároky na daňové subjekty stran požadavku na pregnantní zdokladování a rozklíčování jednotlivých nákladů ve vztahu k mateřské a dceřiné společnosti. Nicméně právě z tohoto důvodu bylo do zákona vloženo pravidlo, že se tyto náklady stanoví 5 % paušálem, jehož výši lze jistě považovat za stále ještě rozumnou [nelze též ztrácet ze zřetele, že vyloučení nákladů na držbu podílů v dceřiné společnosti je spojeno s osvobozením vyplácených podílů na zisku takové společnosti od daně]. A pouze, pokud se sám daňový subjekt rozhodne, lze prokázat náklady nižší. To pak vyžaduje aktivitu daňového subjektu, přičemž není na správci daně, aby tuto aktivitu jakkoli suploval a za daňový subjekt v tomto ohledu cokoli dohledával.
39. Z pohledu správce daně a splnění jeho důkazní povinnosti proto bylo v této souvislosti zcela dostatečné, pokud poukázal na existenci režijních nákladů v účetnictví žalobce, které jsou (mohou) být spojeny s držbou podílu v dceřiné společnosti, čímž vznese pochybnosti ohledně původního tvrzení daňového subjektu, že mu žádné takové náklady nevznikly. Své pochybnosti správce daně v průběhu daňového řízení opakovaně žalobci konkretizoval

a vyzýval jej k prokázání a vysvětlení jeho tvrzení, čímž také naplnil požadavky § 6 odst. 2 a 3 daňového řádu, a tak postupoval v souladu se zásadou součinnosti. Tuto zásadu totiž nelze vykládat tím způsobem, že by snad správce daně měl aktivně nahrazovat činnost daňového subjektu. V tomto případě to ani nebylo možné, neboť by musel sám stanovovat poměrnou část režijních nákladů připadajících na držbu podílu v dceřiné společnosti. Jak již soud opakovaně uvedl, důkazní břemeno zde tížilo žalobce, který se měl s pochybnostmi správce daně náležitě vypořádat.

40. Je samozřejmě otázkou, v jaké míře jednotlivé režijní náklady (náklady na vedení účetnictví, na mzdy pracovníků sekretariátu či odměny předsedy představenstva, náklady na energie aj.) ve skutečnosti souvisejí s držbou podílu v dceřiné společnosti, nicméně současně nelze považovat za reálné, že by tyto náklady s držbou podílu vůbec nesouvisely (případně vznikly jen ve výši 364,93 Kč). Žalobce a společnost Hardman, spol. s r.o. nelze považovat za nezávislé entity, jež by byly spojeny pouhým majetkovým podílem žalobce ve druhé jmenované společnosti (a žalobce by tak neměl jiný zájem než odčerpávání zisků z této společnosti či jiné zhodnocování své investice). Např. dle výpisů z obchodního rejstříku obsažených ve správním spise jsou obě společnosti propojeny totožnou osobou v pozici statutárního orgánu – Ing. P. Ch. V jeho případě – zvláště když obě společnosti sídlí na téže adrese – je proto složité odlišit, kdy konkrétně se věnuje činnosti čistě pro mateřskou či dceřinou společnost a kdy dceřinou společnost řídí také z pozice předsedy představenstva a ředitele mateřské společnosti (žalobce). Minimálně určitá část nákladů na jeho mzdu, resp. odměnu Ing. P. Ch. jako ředitele a předsedy představenstva žalobce, tak mohla reálně souviset s řízením dceřiné společnosti (a tedy držbou podílu v ní). S uvedeným pak nepochybně souvisejí i náklady na příslušný podpůrný aparát (sekretariát) Ing. Ch. u žalobce. Ostatně i skutečnost, že žalobce následně existenci určitých nákladů připustil, do jisté míry přisvědčuje závěrům správce daně, dle kterých žalobci režijní náklady držbu podílu v dceřiné společnosti vznikají.
41. Žalobce totiž opustil své tvrzení, že mu žádné související náklady nevznikly, a tyto vyčíslil částkou 364,93 Kč s odůvodněním, že správě podílu v dceřiné společnosti v roce 2012 věnoval čtyři pracovní hodiny. Tento výpočet shodně zpochybnili jak správce daně, tak následně i žalovaný. Své pochybnosti opřeli o nevěrohodnost tvrzení žalobce stran vynaložení pouhých 4 pracovních hodin za celý rok 2012 a dále o skutečnost, že žalobce nijak blíže nevysvětlil, proč své režijní náklady vypočetl právě tímto způsobem. Ani v tomto případě krajský soud neshledal v závěrech správce daně a žalovaného žádné rozpory. Daňové orgány nikdy netvrdily, že výpočtu žalobce nerozumějí, pouze požadovaly racionálně a ekonomicky zdůvodnit, proč režijní náklady žalobce vypočetl právě tímto způsobem. Také krajský soud na tomto místě podotýká, že ani jemu není zcela zřejmá ekonomická podstata výpočtu podílu (koeficientu) režijních nákladů na 1 Kč mzdy ve výši 0,49 Kč, tj. proč žalobce počítal podíl celkových režijních nákladů (např. náklady na energie) k celkovým nákladům na mzdy (viz bod 31. tohoto rozsudku), když i mzdy mohou být režijním nákladem na držbu podílu v dceřiné společnosti. Dlužno v tomto ohledu dodat, že bližší vysvětlení k tomu nepředložil ani žalobce v podané žalobě.
42. Rozpory pak krajský soud neshledal ani v souvislosti s dalšími pochybnostmi, které k výpočtu předloženého žalobcem žalovaný uplatnil. Žalovaný navázal na závěry správce

daně a pouze nad rámec vznesl další konkrétní pochybnosti o neúplnosti tohoto výpočtu (podle žalovaného měly být zahrnuty např. odvody na sociální a zdravotní pojištění, cestovné či odpisy a výpočet vůbec neměl být krácen koeficientem 0,49 Kč, neboť vynaložené pracovní hodiny se vztahovaly výhradně ke správě dceřiné společnosti a nikoli i jiným činnostem). Žalovaný tak pouze podpořil správcem daně dříve vyslovený závěr, od něhož se nijak neodlišil. V žádném případě tak nelze mít za to, že by to znamenalo akceptaci způsobu (principu) výpočtu.

43. Současně je třeba odmítnout námitku žalobce, že v takovém případě měl žalovaný sám předložený výpočet napravit (dopočítat) a případně stanovit neuznatelné náklady za 4 pracovní hodiny v plné výši (800 Kč). Jak již v této souvislosti krajský soud uvedl výše, výčet konkrétních pochybností ohledně výpočtu předloženého žalobcem bez dalšího neznamena, že by snad daňové orgány akceptovaly princip tohoto výpočtu, či skutečnost, že žalobce vynaložil na správu podílu skutečně jen 4 pracovní hodiny. Jinak řečeno, pochybnosti ohledně výpočtu nákladů ve výši 364,93 Kč nepřekrývají pochybnosti o existenci dalších možných režijních nákladech vynaložených ve smyslu § 25 odst. písm. zk) zákona o daních z příjmů. Podle krajského soudu to pak platí tím spíše, že náklady ve výši 364,93 Kč svou povahou odpovídají nikoli nákladům režijním, ale přímým. Týkají se totiž čistě výkonu působnosti valné hromady dceřiné společnosti mateřskou společností (žalobcem), nikoli jiných činností žalobce (viz body 23. a 24. tohoto rozsudku). O režijních nákladech specifikovaných správcem daně tak ve skutečnosti výpočet žalobce ničeho nevypovídá.

VII. Shrnutí a závěr

44. Závěrem lze tedy shrnout, že daňové orgány nikdy netvrdily, že z účetnictví žalobce vyplývají konkrétní režijní náklady v konkrétní výši, pouze že jsou z účetnictví žalobce seznatelné režijní náklady, jejichž poměrnou část by bylo možno přiřadit ke správě podílu v dceřiné společnosti. Přesný podíl však nijak nedovozovaly, ten nebyl zřejmý a ani žalobce v tomto ohledu žádná tvrzení, natož podložená konkrétními důkazy, neuvedl. Následně žalobcem předložený výpočet režijních nákladů pak daňové orgány z konkrétních důvodů uvedených výše zpochybnilly a žádaly vysvětlení jeho ekonomické podstaty. Nic z uvedeného žalobce neučinil, a proto rozhodly tak, že žalobce jím tvrzenou částku (resp. částku nižší než 160 000 Kč) v řízení neprokázal.
45. S ohledem na vše výše uvedené proto krajský soud neshledal podanou žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VIII. Náklady řízení

46. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. března 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu