



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Karla Kosteckého a soudkyň Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Lucie Trejbalové v právní věci žalobce: **M.E.P.s.r.o., IČ xx**, se sídlem B. xx, J., zast. JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem Platněřská 2, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, 421 00 Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2011, č.j. 2997/11-1200-506035,

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 8. 4. 2011, č.j. 2997/11-1200-506035, s e z a m í t á.**
- II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Jilemnici (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 11. 2009, č.j. 36730/09/259970506582. Tímto dodatečným platebním výměrem byla žalobci snížena daňová ztráta na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2007 o celkovou částku 4 409 169 Kč a současně předsáno penále ve výši 220 458 Kč, poté, co byla zpochybněna daňová účinnost tzv. vedlejších koncernových nákladů ve výši 4 195 187,50 Kč.

Žalobce uvedl, že právním titulem pro výplatu vedlejších koncernových nákladů byla smlouva uzavřená mezi žalobcem a mateřskou společností M.O. GmbH, žalobce tedy doložil právní titul pro výplatu částek, doložil vnitřní strukturu těchto nákladů podrobným rozpisem jednotlivých složek a položek s tím, že zbývající hodnota je tvořena náklady mateřské společnosti spojenými s odměňováním jednatele společnosti pana K. (dále jen „jednatel“).

Žalobce upozornil na to, že z přehledu jednotlivých zahraničních služeb, k němuž se správce daně ani žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyjádřili, dle denní sazby odměny za činnost těchto služeb vychází hodnota nákladu mateřské společnosti v částce xx Kč, tato

hodnota významně sama o sobě překračuje částku zaúčtovanou na účtu jako vedlejší koncernové náklady.

Žalobce uváděl, že s mateřskou společností sjednal úplatu paušálem s tím, že takto budou hrazeny náklady na veškeré služby ze strany mateřské společnosti, proto neměl žalobce přehled o výši odměny jednatele. Žalobce sám neprováděl žádné platby ve prospěch jednatele, to byla otázka vztahu mezi mateřskou společností a jednatelem, s tím souvisela otázka soukromoprávní mlčenlivosti ohledně výše odměňování jednatele a stačilo provést jeho výsledek, jak žalobce v daňovém řízení navrhoval, ovšem tento důkaz správce daně a žalovaný odmítli provést.

Daňová uznatelnost, tedy vazba na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů je u odměny za obchodní vedení prováděné jednatelem zřejmá, u ostatních služeb je pak dána jejich vazbou na jednotlivé zakázky SAP, artikly a strojní zařízení. Žalobce namítal, že správce daně odmítl provést výsledek svědků - zaměstnanců, kteří tyto služby poskytovali, a tuto kalkulaci nezpochybnil, nicméně nijak nezohlednil toto při zjišťování skutkového stavu.

Žalobce nesouhlasil s tím, že závěry správce činil výlučně na základě požadavku, že je nutné doložit skladbu ceny sjednané paušálně a navržené důkazy výsledek svědků odmítal akceptovat s poukazem na skutečnost, že jde o vnitřní poměry daňového subjektu. Žalobce znovu zdůraznil, že neprovádí přímou výplatu jednatele za výkon jeho činnosti jednatele, ale v rámci smlouvy hradí náklady na jeho činnost, které prvotně hradí mateřská společnost. Příjem jednatele je zdaněn, daňové přiznání jednatele má správce daně k dispozici. Podle žalobce správce daně úplně nezjistil skutkový stav ve smyslu § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a porušil zásadu proporcionality dle § 5 odst. 5 daňového řádu. Podle žalobce vybudoval správce daně závěr o nutnosti výslovně specifikovat část odměny na rozlišení mezi daňovou uznatelností v případě odměny jednatele, a daňovou neuznatelností v případě, že je jednatele vyplácen podíl na zisku ve smyslu § 25 odst. 1 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Toto ustanovení však nelze na daný případ aplikovat, neboť jednatel nemůže být členem statutárního orgánu. Žalobce opět zdůraznil, že nikdy nehradil úplatu pro jednatele ve smyslu jeho mzdy, ale platil za služby, které byly poskytovány v jeho prospěch. Proto nemá ani mzdové listy, apod. tak, jak vyžadoval správce daně. Namítal, že služby obchodního vedení jsou na trhu standardně nabízeny a úplata za obchodní vedení společnosti je daňově uznatelným nákladem v případě odměny jednatele. Pokud měl tedy správce daně pochybnosti ohledně charakteru činnosti a odměňování jednatele, mohl provést výsledek jednatele či využít prohlášení mateřské společnosti, jak bylo správci daně navrhováno. K poskytování služeb docházelo, obchodní vedení realizované prostřednictvím jednatele nebylo ze strany správce nikdy zpochybněno. Žalobce nesouhlasil s tím, že správce daně učinil otázku určení odměny jednatele za rozhodující pro posouzení, zda veškeré náklady spojené se službami poskytnutými ve prospěch mateřské společnosti jsou daňově uznatelným nákladem.

Tím, že nevyhověl návrhu žalobce na výsledek jednatele, odňal správce daně žalobci možnost prokázat skutečnosti, které po něm prokázat požadoval. Podle žalobce nebyly splněny podmínky pro to, aby správce daně provedení výsledku jednatele neakceptoval.

Žalobce doplnil, že ceny ve vztahu k mateřské společnosti kalkuluje metodou plných nákladů a ziskové přírážky, tzv. metoda cost plus, na což v průběhu daňového řízení poukazoval. Pokud správce daně považoval náklady za jednatele za nedaňové, měl přihlídnout k § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, jež považuje náklady, které nejsou podle

§ 25 nákladem na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů, za daňové do výše příjmů s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto výnosy ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo obdobích předcházejících.

Z uvedených důvodů má žalobce napadené rozhodnutí žalovaného za nezákonné a navrhoval, aby je soud zrušil a žalobci přiznal proti žalovanému náhradu nákladů řízení.

V obsáhlém písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že částka vedlejších koncernových nákladů se sestávala ze dvou složek – úhrady za poradenské služby a z přefakturace mzdových nákladů jednatele. Žalovaný uvedl, že prověřil žalobcem navržený důkaz, a to daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob jednatele, ale tento důkazní prostředek neprokázal to, co žalobce zamýšlel prokázat, tedy zda a v jaké výši obdržel jednatel od žalobce odměnu za činnost. Důkazní prostředek čestným prohlášením jednatele nebyl proveden, neboť v tomto prohlášení je pouze obsaženo tvrzení jednatele žalobce. Žalobce tento důkaz ani nepředložil a navrhl svědeckou výpověď mateřské společnosti. Proč nebyl proveden tento důkaz, bylo odůvodněno v napadeném rozhodnutí. Žalobce učinil návrh na provedení výslechu jednatele pouze ve věci prokázání, že jednatel provádí obchodní vedení společnosti a společnost zastupuje jako statutární orgán, což ovšem správce daně a žalovaný nespороvali. Správce daně požadoval od žalobce prokázat, jak vysoká byla odměna a na základě jakého rozhodnutí valné hromady, smlouvy nebo jiného dokumentu byla vyplácena. V tomto směru žalobce svědeckou výpověď jednatele nenavrhнул. Správce daně neprovedl výslech jednatele jako svědka, neboť měl vypovídat o výši odměny sjednané za činnost pro žalobce, měl tedy vypovídat ohledně obchodně právního vztahu mezi jednatelem a žalobcem, jehož jménem vůči správci daně jedná. Správce daně však považoval za účelnější vyzvat přímo daňový subjekt, aby sdělil podrobnosti ohledně obchodně právního vztahu, jehož je účastníkem. Ani v této souvislosti žalobce nenavrhoval svědka vyslechnout. Žalovaný uvedl, že činnost jednatele nemůže být službou poskytnutou daňovému subjektu jinou právnickou osobou. Vztah mezi jednatelem a společností je upraven obchodním zákoníkem, jedná se o osobní závazek bez možnosti zprostředkování jinou osobou. Jednatel je pak odměňován odměnou jednatele nebo výplatou podílu na zisku. V účetnictví žalobce však nebylo zjištěno účtování o žádném ze dvou výše uvedených způsobů výplaty odměny. Proto správce daně po žalobci vyžadoval, aby mu sdělil výši vyplacené částky a titul, na základě kterého k její výplatě došlo. Pod služby poskytované mateřskou společností žalobci nelze podle názoru žalovaného zahrnout činnost jednatele jednajícím jménem žalobce. Činnost jednatele není službou poskytnutou ze strany mateřské společnosti, ač byl jednatel zřejmě jejím zaměstnancem. Protože žalobce neprokázal ani nesdělil výši složky, kterou označoval jako mzdové náklady jednatele, neumožnil správci daně zkoumat, zda částka úhrady za poradenské služby byla sjednána v ceně nejvýše obvyklé podle § 23 odst. 7 ZDP. Teprve v okamžiku, kdy by správce daně cenu za poradenské služby znal, mohl by přistoupit k takovému hodnocení. Důkazní prostředky předložené žalobcem k prokázání přiměřenosti ceny poradenských služeb proto nemohly být využity a nebylo účelné ani zkoumat, jaká část služebních cest pracovníků mateřské společnosti souvisela s plněním smlouvy a jaká část byla konána pro potřeby mateřské společnosti. Protože v daňovém řízení žalobce nepředložil žádné důkazy k tvrzení o přefakturaci mzdových nákladů jednatele a v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by byla jednatelem vyplácena odměna za činnost, případně přiznána či zúčtována a byly odvedeny příslušné platby, dospěl správce daně k závěru, že žalobce nepředložil důkazní prostředky ke svému tvrzení. Navrženými důkazními prostředky žalobce požadoval prokázat, jaké částky byly vypláceny jednatelem mateřskou společností. To, zda byla jednatelem vyplácena mzda mateřskou společností, ale podle žalovaného nemá vliv na posouzení daňové účinnosti koncernových nákladů. Pokud k výplatě mzdových nákladů docházelo, nemohlo to

být plnění vzniklé z právního vztahu mezi jednatelem a žalobcem, ale pravděpodobně k ní docházelo z titulu zaměstnaneckého poměru jednatele vůči mateřské zahraniční společnosti. Povinnost rozklíčovat jednotlivé služby, které žalobce nakupoval za paušální úplatu, vyplývá z povinnosti prokázat daňovou uznatelnost nákladu dle § 24 odst. 1 ZDP, tedy žalobce byl povinen prokázat, zda náklad fakturovaný jednou částkou, resp. jeho části, sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přičemž povinnost členit náklady v účetnictví vyplývá z § 46 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb..

Žalovaný dále uvedl, že některé námitky žalobce uplatnil až v žalobě, nemohl se k nim tedy vyjadřovat v daňovém řízení a žalovaný navrhoval, aby soud tyto námitky posoudil ve světle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

K námitce týkající se § 25 odst. 1 písm. d) ZDP žalovaný uvedl, že jeho citace byla použita pro zdůvodnění, že by byla jednatelem vyplácena odměna ve formě podílů na zisku společnosti, na citovaném ustanovení však závěr žalovaného a správce daně nestojí, toto ustanovení nebylo v dané věci aplikováno.

Podle žalovaného není možné, aby si žalobce pronajal práci jednatele od jiného podnikatelského subjektu a platil za tuto činnost jako za službu poskytovanou jinou právnickou osobou, protože závazek k výkonu funkce vyplývá z § 66 odst. 2 obchodního zákoníku a je osobní povahy. Z účetnictví žalobce bylo zřejmé, že odměna nebyla v souladu s tuzemskými zákony vyplácena, proto měl správce daně o charakteru tohoto nákladu pochybnosti. Vyzýval proto žalobce k vysvětlení a prokázání, že se jedná o odměnu jednatele, na základě čeho byla vyplácena, popř. přefakturována do SRN. Žalobce své tvrzení, že se jedná o mzdové náklady jednatele za jeho činnost pro žalobce, ničím neprokázal. Neprokázal výši, ani daňovou účinnost tohoto nákladu, proto nebylo možné považovat za prokázané vedlejší koncernové náklady jako celek, když nebyla prokázána daňová uznatelnost jednotlivých složek.

K námitce žalobce, že navrhoval výslech jednatele jako svědka ohledně jeho příjmů ze zdrojů na území ČR vyplácených od zaměstnavatele - německé mateřské společnosti, žalovaný uvedl, že žalobce ve věci zjištění odměny jednatele nenavrl výslech jednatele, ale jen čestné prohlášení, které ovšem nedodal. Pro daňové řízení nemělo žádný význam zjištění skutečnosti, jakou mzdu pobíral jednatel jako zaměstnanec německé mateřské společnosti. Protože jednatel prováděl pro žalobce činnost na základě obchodně právního vztahu mezi ním a žalobcem, měla být výše odměny přiznaná jednatelem žalobcem známa a není účelné zjišťovat ji prostřednictvím svědeckých výpovědí jiných osob. Žalovaný závěrem uvedl, že správce daně nijak nezpochybnil právo žalobce na smluvní volnost a zohlednění ekonomických úvah a kalkulací při sjednání cen, tedy sjednání paušální úhrady za poskytované služby, ovšem toto hledisko nelze zaměňovat s posouzením daňové účinnosti. Žalovaný uzavřel tím, že navrhuje žalobu zamítnout jako nedůvodnou.

V replice žalobce setrval na svém stanovisku, zdůraznil, že převážná část výdaje spočívala v předfakturaci personálních nákladů na jednatele, měl správce daně zjistit výši odměny v daňovém přiznání jednatele, což odmítl učinit, nadto neprovedl výslech jednatele jako svědka. Podle žalobce jím předložené důkazy o skutečném rozsahu poskytnutých služeb ze strany mateřské společnosti, včetně popisu činnosti a den provádění, vazba na zdanitelný příjem je zřejmá, není tak správný závěr o neunesení důkazního břemene.

Ze správního spisu předloženého žalovaným soud ověřil pro danou věc rozhodné skutečnosti:

Průběh daňového řízení před správcem daně a odvolacího daňového řízení vyplývá z podrobného vyličení uvedeného v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného, na které soud v tomto směru odkazuje. Ve zkratce uvádí, že dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 byl vydán na základě zjištění z daňové kontroly zahájené dne 11. 3. 2009. Výsledek daňové kontroly zachycený ve zprávě o daňové kontrole č.j. 36259/09/259930601048 byl projednán dne 25. 11. 2009 (protokol o ústním jednání č.j. 36297/09/259930602815). Na základě projednané zprávy vystavil správce daně dne 27. 11. 2009 dodatečný platební výměr č.j. 36730/09/259970506582, proti kterému se žalobce odvolal. Odvolání žalobce směřovalo proti bodu e) zprávy, na základě kterého vyloučil správce daně ze základu daně částku 4 195 187,50 Kč, tzv. vedlejší koncernové náklady. Daňová ztráta byla žalobci snížena o 4 409 169,00 Kč a současně byla sdělena povinnost uhradit penále v celkové výši 220 458,00 Kč.

Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 8. 4. 2011, č.j. 2997/11-1200-506035, žalovaný podané odvolání žalobce zamítl a dodatečným platební výměr potvrdil. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že vedlejší koncernové náklady hrazené mateřské společnosti MEP-OLBO GmbH se skládaly ze dvou složek, a to mzdových nákladů jednatele a úhrady služeb sjednaných na základě smlouvy ze dne 2. 1. 2007 a dodatečné dokumentace ke smlouvě, podle žalovaného tedy položek z pohledu ZDP rozdílných. Žalovaný dále rozebral, že jednatel společnosti s ručením omezeným může být odměňován dvěma způsoby, které se od sebe co do daňového posouzení odlišují. První možností je odměna jednatele za činnost pro společnost z titulu výkonu jednatelské funkce, která je daňově účinným nákladem společnosti, když se jedná o období mezd zaměstnanců, kdy výkon funkce jednatele bývá zpravidla řešen smlouvou o výkonu funkce nebo obdobnou smlouvou na bázi smlouvy mandátní dle § 66 odst. 2 obchodního zákoníku. Druhou možností odměňování jednatele jsou podíly na zisku společnosti, v tomto případě výplata jednatele není daňově uznatelným nákladem podle § 25 odst. 1 písm. d) ZDP. Žalovaný vycházel z tvrzení žalobce, že položkou, která je kalkulována ve službách, je významná část odměny jednatele. Mateřská společnost potvrdila, že v rámci fakturace na základě smlouvy byly uhrazeny mateřské společnosti náklady, které jí vznikly z titulu výplaty mezd jednatele v SRN. Protože tato informace nebyla pro daňové posouzení dostatečná, byl žalobce vyzván správcem daně ke sdělení výše položky a prokázání, jaké konkrétní mzdové náklady byly přefakturovány a z jakého titulu vznikl jednatele nárok na výplatu, podle čeho byla stanovována přefakturovaná částka, na základě jakých ujednání, dokladů a smluv byla prováděna. Žalovaný dovozoval, že pokud byla vyplácena odměna za činnost jednatele, je ZDP postavena na roveň závislé činnosti a žalobce by plnil povinnosti zaměstnavatele, zejména by vedl mzdový list, odváděl zálohy na daň z příjmů fyzických osob, atd. Z účetnictví žalobce vyplynulo,

že žádnou z těchto povinností ale neplnil. Žalobce nemůže své povinnosti spojené s poskytováním mzdy ani odměny za činnost jednatele přenášet na jiný subjekt na základě smlouvy. Potvrzení od mateřské společnosti o přefakturaci mzdových nákladů jednatele nepotvrzuje, že se jednalo o mzdu ve smyslu českých právních předpisů, která by byla daňově uznatelným nákladem v případě, že by byla sjednána s jednatelem nikoliv v pozici jednatele daňového subjektu v SRN. Smlouva, na jejímž základě byla v SRN vyplácena mzda, není takový doklad sám o sobě prokázáním daňové účinnosti přefakturovávaných nákladů. Pokud

jednatel z pozice zaměstnance poskytoval služby podle smlouvy, byla jeho mzda zakalkulována v ceně poskytnuté služby jako u ostatních zaměstnanců mateřské společnosti a nebyl důvod jí vyčleňovat. Žalovaný dále dovozoval, že není možné, aby žalobce neměl nástroje, jakými by mohl zjišťovat skutečné příjmy jednatele, které byly vypláceny prostřednictvím třetího subjektu, tj. mateřské společnosti. Odkazoval na příslušná ustanovení obchodního zákoníku, podle nichž vzniká vztah mezi společností a osobou, která je statutárním orgánem s tím, že působnost valné hromady, která jmenuje, odvolává jednatele a rozhoduje o odměňování jednatelů, je vykonávána společníkem. Z uvedeného žalovaný dovozoval, že mateřská společnost není při výkonu působnosti valné hromady, tedy i sjednání odměny jednatele, třetí osobou. Pokud tedy správce daně požadoval sdělit údaje, které vyplývají z právních vztahů mezi samotným žalobcem jako daňovým subjektem a jeho jednatelem, nepovažuje odvolací orgán za účelné provádět výslech svědka. Pokud valná hromada nepřiznala jednatele odměnu za výkon funkce, což není v rozporu s právními případy, nejedná se v případě položky nazvané přefakturace mzdy o náklad ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žádný důkazní prostředek, kterým by daňový subjekt prokázal, že jednatele byla přiznána odměna za výkon funkce, předložen nebyl a pokud by jediný společník, tj. mateřská společnost, v působnosti valné hromady takové rozhodnutí učinil, žalobce jako daňový subjekt by obsah právního úkonu znal a měl by k dispozici důkazní prostředky. Žalovaný odmítl návrh žalobce na provedení svědecké výpovědi mateřskou společností a jednatele jako nemožný, neboť jak bylo uvedeno, pokud mateřská společnost rozhodovala o odměně jednatele za výkon funkce, konala v působnosti valné hromady. Jednatel je pak osobou, která je statutárním orgánem, a proto nemůže být ve věci vyslechnut jako svědek. Podle žalovaného žalobce přenášel důkazní břemeno na správce daně svévolně, pokud se odvolával na mlčenlivost vůči zaměstnancům daňového subjektu. Správce daně jedná se žalobcem jako celkem a nemá právo ani povinnost rozlišovat, zda a které informace má ta která osoba oprávněná jednat za žalobce k dispozici. Je na daňovém subjektu, jak sám vyřeší utajování některých vnitřních záležitostí vůči osobám oprávněným jednat za daňový subjekt. Je věcí daňového subjektu, které osoby budou za ně jednat se správcem daně a jaké informace jim pro účely daňového řízení, týkající se vnitřních poměrů daňového subjektu, zpřístupní. Žalobce byl opakovaně vyzýván k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, byl vyzván, aby prokázal, jaká částka, kterou označuje jako mzdové prostředky, je skutečně mzdou ve smyslu právních předpisů a jakým způsobem souvisí s dosahováním, zajišťováním a udržením zdanitelných příjmů a prokázal její výši. Žalobce neprokázal daňovou uznatelnost položky přefakturace mzdy a jako takovou ji nelze považovat za náklad daňově uznatelný. Daňový subjekt opakovaně nesdělil výši položky, proto je třeba považovat za daňově neuznatelný náklad vedlejší koncernové náklady v plné výši. V průběhu řízení bylo dostatečně prokázáno, že k poskytování služeb docházelo, nebylo nutné, aby správce daně provedl navrhované svědecké výpovědi, které by tento fakt prokazovaly. Protože nebyla určena částka, která byla v paušálu hrazena za samotné provádění služeb, nebylo možné přejít k prokazování, zda je uváděná cena nižší než obvyklá. Další skutečností, kterou žalobce navrhoval prokázat výslechy svědků, je skutečnost, že jednatel provádí obchodní vedení společnosti v souladu s obchodním zákoníkem a zastupuje společnost navenek jako statutární orgán, což správcem daně nebylo zpochybněno. Výslechy svědků tak nebyly provedeny v souladu se zákonem, neboť skutečnosti, které žalobce těmito výslechy navrhoval prokázat, buď nebyly zpochybněny, nebo nebylo možné provést výslechy osob jako svědků z dříve uvedených důvodů, tedy že jednatel je statutárním orgánem společnosti a skutečnosti, o kterých má vypovídat mateřská společnost, měly být k dispozici samotnému žalobci. Žalovaný ukončil tím, že odvolací orgán postupoval při hodnocení důkazních prostředků v souladu s § 264 daňového řádu.

Soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s., v rozsahu a mezích žalobních námitek (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Podle § 24 odst. 1 ZDP výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Z cit. ustanovení vyplývá, že je na daňovém poplatníku, aby prokázal jednak výši výdaje, o který snížil základ daně, a jednak jeho skutečné vynaložení v jím deklarované výši, a to v souvislosti se zdanitelnými příjmy v daném zdaňovacím období.

Této povinnosti nebyl zbaven ani žalobce v důsledku toho, že mu byla částka 12 500 EUR fakturována měsíčně paušálně německou mateřskou společností MEP-OLBO GmbH. Bylo povinností žalobce deklarovanou výši uplatněného výdaje a faktické uskutečnění služeb, za něž mateřské společnosti platil, správci daně prokázat v souladu s § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), ve znění účinném do 31. 12. 2010, a § 92 odst. 3 daňového řádu účinného od 1. 1. 2011. Požadavek správce daně a žalovaného na prokázání výše odměny jednatele, která byla žalobci mateřskou společností MEP-OLBO GmbH fakturována v rámci sjednaného paušálu, považuje soud za legitimní. Tento požadavek vychází z tvrzení samotného žalobce v odpovědích správci daně ze dne 20. 5. 2009 a 23. 6. 2009, kdy žalobce uvedl, že součástí fakturované ceny je významná část odměny jednatele žalobce, jehož mzdové náklady placené mateřskou společností jsou žalobci přefakturovány, čímž dal najevo, že určitá část paušálně hrazené částky je hrazena nikoli za poradenské služby dle předložené smlouvy a jejího upřesnění, které byly dle tvrzení žalobce převážně výrobního charakteru, žalobce v tomto směru odkazoval na přehled poskytnutých služeb (viz. jeho odpověď správci daně ze dne 23. 8. 2010). Obecně soud uznává, že pokud byla činnost jednatele pro žalobce (která ve smyslu § 134 obchodního zákoníku zahrnuje obchodní vedení společnosti s ručením omezeným, včetně jednání jménem společnosti, tedy širší rozsah činností než byl vzhledem k osobě jednatele vymezen uzavřenou smlouvou s jejím upřesněním ze dne 2. 1. 2007) odměňována, výdaj žalobce na odměnu za práci jednatele je výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, a to i v situaci, kdy odměna není žalobcem vyplácena přímo jednatelem, ale jinému subjektu na základě přefakturace mzdových nákladů, které má tento jiný subjekt, byť se zcela zřejmě jedná o obcházení odměňování za výkon funkce jednatele, jež je předvídan obchodním zákoníkem, podle něhož je výkon funkce jednatelem odrazem závazkového vztahu mezi společností s ručením omezeným a jednatelem, jehož závazek vůči společnosti je osobní povahy (§ 66 odst. 2 obchodního zákoníku). Pokud žalobce přistoupil na tento způsob obchodního vedení a odměňování jednatele mateřskou společností, musel si být vědom úskalí, který tento způsob přináší, zejména právě v daňové oblasti. Pokud si chtěl žalobce částku placenou mateřské společnosti MEP-OLBO GmbH z titulu odměny za činnost jednatele pro žalobce uplatnit jako daňový výdaj podle § 24 odst. 1 ZDP, musel prokázat, že byl výdaj v deklarované výši skutečně z tohoto důvodu vynaložen. Jinými slovy bylo na žalobci, aby prokázal, že hradí určitou část mzdových nákladů vynakládaných mateřskou společností, která je jednatelem vyplácena za činnost, kterou vykonává pro žalobce, nikoli z důvodu jiného. Pokud není jednatel za činnost pro žalobce odměňován žalobcem a o jeho odměně nebylo rozhodováno způsobem předvídaným obchodním zákoníkem, tedy rozhodnutím mateřské společnosti jako jediného společníka žalobce v působnosti valné hromady dle § 125 odst. 1 písm. f) ve spojení s § 132 odst.1 obchodního zákoníku, ale jednatel je za činnost pro žalobce

odměňován mzdou vyplácenou přímo mateřskou společností MEP-OLBO GmbH, a žalobce, resp. přesněji řečeno osoby jednající za žalobce v daňovém řízení proto neměly povědomost o výši odměny za činnost jednatele pro žalobce, zcela logicky se žalobce dostal do důkazní nouze. Pokud z jednotlivých odpovědí žalobce na výzvy správce daně a jeho vyjádření, jakožto i z žaloby, vyplývá, že v daném případě byla dána přednost ochraně údaje o výši odměňování jednatele žalobce před žalobcem jako poplatníkem daně z příjmů právnických osob, a to i před osobami pověřenými žalobcem jednat jeho jménem v daňovém řízení, pak skutečně žalobce nemohl prokázat, že výdaj na mzdové náklady za jednatele, jež byly žalobci přefakturovány společně s vyúčtováním dalších poradenských služeb dle zmíněné smlouvy, je výdajem dle § 24 odst. 1 ZDP, a to právě z důvodu neprokázání jeho výše. Správce daně a žalovaný tak dospěli k správnému závěru, že žalobce k prokázání tohoto výdaje nedoložil žádný důkazní prostředek, který by daňovou uznatelnost prokazoval. Zůstalo jen u žalobcova tvrzení, že se jedná o mzdové náklady na jednatele. V daňovém řízení nebylo prokázáno, jaká byla vlastně jednatele vyplacena v daném zdaňovacím období odměna za jeho činnost, případně jak a jaká byla tato odměna vlastně přiznána.

Správce daně ani žalovaný nepochybili, pokud neprovedli dokazování žalobcem navrženými důkazními prostředky. Žalobce svou žalobu staví zejména na tom, že správce daně nepřipustil svědeckou výpověď samotného jednatele, kterou by mohla být výše jeho odměny za jednatelskou činnost pro žalobce prokázána, atím mu odňal možnost daňový výdaj prokázat. Tento důkazní návrh žalobce vznesl v průběhu daňového řízení, správce daně se s návrhem vypořádal, rovněž i žalovaný se s tímto návrhem vyrovnal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. S názorem správce daně a žalovaného se soud ztotožnil. Žalobce se neustále odvolává na svou situaci, kdy mu mateřskou společností a jejím zaměstnancem, který je zároveň jedním z jednatelů žalobce, nebyly zpřístupněny informace o odměňování jednatele právě mateřskou společností. Ovšem z pohledu orgánů daňové správy je žalobce samostatným subjektem práva, společností s ručením omezeným zapsanou v obchodním rejstříku, se sídlem na území ČR, tedy právnickou osobou, za kterou dle § 9 odst. 2 ZSDP, od 1. 1. 2011 dle § 24 odst. 2, odst. 3 daňového řádu jedná v daňovém řízení její statutární orgán nebo pověřený zaměstnanec, případně zástupce. Jednatel je v postavení statutárního orgánu žalobce, nikoli v postavení svědka, který je zásadně z pohledu ZSDP, později rovněž z pohledu daňového řádu osobou odlišnou od daňového subjektu, osobou třetí (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č.j. 7 Afs 15/2003-99, www.nssoud.cz). Jeho svědecká výpověď by tak v dané situaci nebyla ničím jiným než tvrzením samotného žalobce, k jehož podání mu bránily leda vnitřní poměry ve společnosti, na což žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí poukázal. V daňovém řízení žalobce navrhoval provést tento důkaz skutečně k prokázání toho, že jednatel provádí obchodní vedení společnosti v souladu s obchodním zákoníkem a zastupuje žalobce navenek (v odvolání návrh na provedení tohoto konkrétního důkazního prostředku neuvedl, ve svém vyjádření ze dne 8. 9. 2010 pak výslech navrhuje k prokázání provádění obchodního vedení), což žalovaný nezpochybnil a toto v napadeném rozhodnutí konstatoval a svůj odmítavý postoj k navrženému důkaznímu prostředku tím odůvodnil.

Žalovaný se také řádně vypořádal s návrhem žalobce na provedení důkazu čestným prohlášením jednatele žalobce. S ohledem na to, že čestné prohlášení jednatele nebylo žalobcem správcem daně předloženo, žalovaný nepochybil pokud jen poukázal na to, že dopředu správce daně takové čestné prohlášení neodmítl, ale jen žalobce upozornil na to, že čestné prohlášení (stejně jako svědecká výpověď jednatele, jak soud vyložil shora) není ničím jiným než vlastním tvrzením žalobce jako daňového subjektu.

Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí také řádně vypořádal s návrhem na svědeckou výpověď mateřské společnosti MEP-OLBO GmbH. Poukázal na to, že opět z pohledu odměňování jednatele se jedná o vnitřní poměry samotného žalobce, neboť mateřská společnost rozhoduje o odměňování jednatele jako jediný společník žalobce v působnosti valné hromady a žalobce má tak k takovému případnému úkonu ze strany mateřské společnosti přístup.

Žalovaný hodnotil žalobcem předložené prohlášení mateřské společnosti MEP-OLBO GmbH, v němž bylo uvedeno, že v rámci fakturace jsou žalobcem mateřské společnosti hrazeny náklady, které jí z titulu výplaty mezd jednatelem v SRN vznikly. Soud se zde ztotožňuje s hodnocením tohoto důkazního prostředku provedeným správcem daně a žalovaným. Ani tato listina neprokazuje výši odměny jednatele právě za jednatelskou činnost pro žalobce. Za situace, kdy jednatel je zároveň zaměstnancem mateřské společnosti MEP-OLBO GmbH (což žalobce nezpochybňuje a tato skutečnost vyplývá z toho, co v daňovém řízení uvedl), toto prohlášení skutečně neprokazuje výši odměny jednatele za jeho činnost pro žalobce, která by mohla být žalobcem uplatněna jako daňový výdaj. Z tohoto potvrzení nelze totiž dovodit, že by jednatelem, který je zároveň zaměstnancem mateřské společnosti a lze tedy předpokládat, že pro ni vykonává určitou práci, nebyla mzda vyplácena i z jiného důvodu. Výše mzdových nákladů, které by měli představovat odměnu jednatele, nebyla ani tímto potvrzením mateřské společnosti prokázána.

Žalobce namítal, že správce daně a žalovaný si výši odměny žalobce neobstarali na základě údajů uvedených v daňovém přiznání jednatele ze závislé činnosti, které jednatel za rok 2007 podával, při zachování povinnosti mlčenlivosti o poměrech jednatele jako daňového poplatníka. Tuto námitku soud také neshledal důvodnou. Žalobce pominul, že v průběhu odvolacího řízení správce daně postupoval tak, že si do neveřejné části spisu obstaral daňové přiznání jednatele k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007, avšak s ohledem na to, že z tohoto daňového přiznání neplyne výše odměny vyplácené mu mateřskou společností MEP-OLBO GmbH, nepovažoval výši odměny jednatele za prokázanou. Správce daně se svým hodnocením daňového přiznání jednatele žalobce seznámil ve výzvě ze dne 6. 8. 2010, kterou ho zároveň vyzval k prokázání jím uplatněného výdaje ve výši 4 195 187,50 Kč jiným způsobem. Za tohoto stavu nelze dospět k závěru, že by se správce daně údaj o odměně jednatele z žalobcem označeného důkazního prostředku nesnažil získat. Ani v tomto směru nejsou žalobcovy námitky důvodné.

Soud shodně se závěry žalovaného uvádí, že žalobce nesdělil a neprokázal výši složky vedlejších koncernových nákladů, kterou sám odlišil a označil jako mzdové náklady, případně odměnu jednatele, neumožnil tak správci daně zkoumat daňovou účinnost zbylé platby za poradenské služby poskytované na základě sjednané smlouvy, a tedy ani to, zda odměna za tyto poradenské služby byla sjednána v ceně nejvýše obvyklé ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Teprve v okamžiku, kdy by správce daně cenu za poradenské služby znal, a je věcí žalobce aby výdaj za služby správci daně uvedl a následně prokázal, mohl by přistoupit k hodnocení, zda byla sjednána v obvyklé výši. Nebylo tak důvod důkazní prostředky předložené žalobcem ve věci uskutečnění zahraničních pracovních cest zaměstnanců mateřské společnosti a poskytování poradenství dle smlouvy a přiměřenosti ceny poradenských služeb hodnotit. Správce daně a žalovaný tak dospěli k správnému závěru, že žalobce neunesl svoje důkazní břemeno a neprokázal daňovou účinnost výdaje ve výši 4 195 187,50 Kč, účtovaného jako vedlejší koncernové náklady. Lze dodat, že povinnosti prokázat daňovou účinnost výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP se žalobce nemůže zbavit poukazem na to, že placení za služby poskytované mateřskou společností paušální částkou

bylo pro něj ekonomicky výhodné, s tím, že správce daně si to může spočítat při uplatnění obvyklých cen za služby a rozsahu poskytnutých služeb. Žalobce pomíjí, že uvedl, že jen část uplatněného výdaje na vedlejší koncernové náklady, byla za poradenské služby mateřské společnosti dle smlouvy.

K námitce žalobce, že není možné na daný případ aplikovat ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) ZDP (podle něhož, není daňově uznatelným výdajem také odměna členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob, pojistné hrazené za člena statutárního orgánu a dalšího orgánu právnické osoby a za jednatele společnosti s ručením omezeným z titulu odpovědnosti za škodu způsobenou společností při výkonu funkce), protože se na případ odměny jednatele nevztahuje, lze uvést, že toto ustanovení nebylo správcem daně ani žalovaným aplikováno tak, že by část nákladů, kterou žalobce sám označil jako přefakturaci odměny jednatele mateřskou společností, nebyla uznána jako daňově uznatelný výdaj z důvodu, že by ji správce daně či žalovaný podřadili pod právě cit. ustanovení. Cit. ustanovení se skutečně na odměnu jednatele nevztahuje, uvedení ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) ZDP v souvislosti s výkladem o možnostech odměňování jednatele společnosti s ručením omezeným formou výplaty podílu na zisku společnosti bylo zavádějící. Pokud žalovaný uvedl, že druhou variantou odměňování jednatele za činnosti pro společnost je výplata podílu na zisku společnosti, bylo na místě odkázat na ustanovení § 25 odst. 1 písm. e) ZDP. Tuto nepřesnost soud neshledal natolik závažnou, aby způsobila nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalovaného. Soud považoval za rozhodné, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) ZDP bylo žalovaným uvedeno pouze pro odlišení možných způsobů odměny činnosti jednatele ze strany společnosti s ručením omezeným, když z odůvodnění rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že žalobcem uplatňovaná částka nebyla uznána jako daňově uznatelný výdaj z jiných důvodů.

Soud rovněž neshledal důvodnou žalobní námitku týkající se aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, podle něhož měl správce daně postupovat, pokud považoval náklady žalobce za daňově neúčinné. Podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP jsou daňově uznatelnými 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. Dle názoru soudu nelze na souzený případ toto ustanovení aplikovat, neboť správce daně a žalovaný žalobci neuznali částku 4 195 187,50 Kč účtovanou jako vedlejší koncernový náklad nikoli z důvodu, že by se podle nich nejednalo o výdaj pro nutnost jeho podřazení pod ustanovení § 25 ZDP, jež obsahuje demonstrativní výčet reálných výdajů, které zákonodárce označil jako daňově neúčinné. Jak již soud uvedl, správce daně a žalovaný žalobcem uplatněný náklad ve výši 4 195 187,50 Kč neuznali jako výdaj dle § 24 ZDP nikoli z důvodu jeho podřazení pod ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) ZDP, ale z důvodu jeho neprokázání co do výše.

Soud proto posoudil žalobu jako nedůvodnou a zamítl ji dle § 78 odst. 7 s. ř. s. Ve věci bylo rozhodováno bez nařízení ústního jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť oba účastníci řízení s takovým postupem soudu vyjádřili souhlas.

Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, ten však náhradu nákladů nepožadoval, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

P o u ě n í : 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 Liberci dne 15. února 2012.

Mgr. Karel Kostelecký, v.r.
předseda senátu