



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **JOHNSON CONTROLS FABRICS STRAKONICE, s. r. o.**, se sídlem Heydukova 1111, Strakonice, zastoupeného JUDr. Pavlem Dejem, LL.M., Ph.D., advokátem, se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 26. 9. 2012, č. j. 4450/12-1200, č. j. 4451/12-1200 a č. j. 5699/12-1200, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 12. 2013, č. j. 10 Af 595/2012 - 123,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 12. 2013, č. j. 10 Af 595/2012 - 123, **se zrušuje v části**, v níž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 26. 9. 2012, č. j. 4450/12-1200.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích Králové ze dne 26. 9. 2012, č. j. 4450/12-1200, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Ve zbytku **se** kasační stížnost **zamítá**.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení ve výši 30 264 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Pavla Dejla, LL.M., Ph.D.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

1. Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce (v době podání žaloby JOHNSON CONTROLS FABRICS STRAKONICE, a.s.) jako stěžovatel napadá shora označený rozsudek krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále též „finanční ředitelství“ nebo „odvolací orgán“) ze dne 26. 9. 2012, č. j. 4450/12-1200, č. j. 4451/12-1200, a č. j. 5699/12-1200, zamítající jeho odvolání podaná proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem ve Strakoniciích (dále též „správce daně“) dne 1. 2. 2012, č. j. 7269/12/105910305772, a dne 16. 8. 2012, č. j. 101392/12/105910305772, a č. j. 101391/12/105910305772.
2. Dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 2. 2012, č. j. 7269/12/105910305772, byla stěžovateli (dále též „daňový subjekt“) doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008 ve výši 18 773 966 Kč a současně sděleno penále z této částky ve výši 938 699 Kč.
3. Dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 8. 2012, č. j. 101392/12/105910305772, byla stěžovateli doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 ve výši 195 840 Kč a současně sděleno penále z této částky ve výši 39 168 Kč.
4. Dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 8. 2012, č. j. 101391/12/105910305772, byla stěžovateli doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 30. 6. 2008 ve výši 86 310 Kč a současně sděleno penále z této částky ve výši 17 262 Kč.
5. V důvodech všechny dodatečné platební výměry odkázaly na zprávy o daňové kontrole (§ 147 odst. 4 daňového řádu č. 280/2009 Sb.).

I.1. důvody odvolacích rozhodnutí

6. Rozhodnutí finančního ředitelství zamítající stěžovatelova odvolání a potvrzující uvedené dodatečné platební výměry vycházejí ze shodného skutkového a právního stavu. Poukazují na skutečnost, že daňový subjekt má od roku 2003 v Německu (dále jen „SRN“) stálou provozovnu pečující o jeho stávající zákazníky a získávající od nich nové zakázky, případně získávající nové zákazníky. Na stálou provozovnu finanční ředitelství nahlíželo v rámci Smlouvy mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku ze dne 9. 12. 1983 (dále jen „smlouva o zamezení dvojího zdanění“), přičemž akceptovalo, že účetnictví je vedeno za celek, tedy za českou část podniku i za stálou provozovnu v SRN. Podle čl. 7 odst. 1, 2 uvedené smlouvy je zdanění vyhrazeno SRN v míře odpovídající přičitatelnosti příjmů této stálé provozovně, tedy v míře, jež by provozovna dosáhla, pokud by byla samostatným podnikem. Způsob výpočtu přiřaditelných výnosů prostřednictvím nepřímé metody alokace (přiřazení) zisku s kritériem výnosnosti měřeným poměrem výnosů k nákladům, včetně zprůměrování hodnot dosažených v několika obdobích, označil odvolací orgán za nesprávný. Správně

podle jeho názoru postupoval správce daně, který stanovil poměr výnosů a nákladů v hodnotách po jejich transformaci z hospodářského výsledku na základ daně. Ve vztahu k odvolacím námitkám finanční ředitelství odmítlo námitky procesního rázu jako nekonkrétní či nedůvodné a dále uzavřelo, že v průběhu daňového řízení nedošlo ze strany správce daně k žádnému pochybení, a to ani při zjišťování skutečného stavu, ani při právním hodnocení zjištěných skutečností. Ve vztahu ke způsobu výpočtu odvolací orgán zdůraznil, že rozdíl nevyplynul z odlišných metod užitých daňovým subjektem a správcem daně, ale z rozdílných vstupních hodnot, přičemž za správný označil postup správce daně. K argumentaci daňového subjektu akceptací základu daně daňovým orgánem SRN odvolací orgán konstatoval, že ten vycházel pouze z podaných daňových přiznání, aniž by je prověřoval a aniž by vážil správnost metody výpočtu; navíc český správce daně není vázán výší vyměřeného daňového základu daně stále provozovny v SRN. Z požadavku čl. 7 odst. 6 smlouvy o zamezení dvojího zdanění na stálost metody stanovení zisků přičitatelných stále provozovně nelze dovodit, že by se výsledky každoročních výpočtů měly kumulovat, jak učinil daňový subjekt. Přitom teprve k vyjádření ze dne 17. 10. 2011 daňový subjekt předložil přílohy s vysvětlením způsobu výpočtu, který mohl být podkladem pro analyzování. Předmětem hodnocení nebyla výhodnost či nevýhodnost stanovení základu daně ve vztahu k výběru daní v České republice a v SRN; základ daně byl stanoven na základě zákonných podmínek. Správce daně také nepožadoval změnu výpočtu v jednotlivých zdaňovacích obdobích, ale vycházel ze shodného způsobu, který ovšem od počátku musí být nastaven zákonným způsobem. Správce daně v průběhu daňové kontroly neosvědčil způsob výpočtu daňového subjektu za správný a odpovídající čl. 7 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, neboť tomu odpovídá postup vycházející z hodnot hospodaření tak jako u celého podniku. Rozhodné tak jsou výnosy a náklady související s daným zdaňovacím obdobím, nikoli jejich kumulace z předchozích období, vyjma možnosti rozložení ztráty. Nesprávnost postupu daňového subjektu je zřejmá i z markantního rozdílu základu daně celého podniku a stále provozovny. Ke spornosti užití Směrnice OECD (Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, zveřejněná ve Finančním zpravodaji č. 10/1997 - dále jen „Směrnice“) odvolací orgán uvedl, že prvotně vycházel ze znění Smlouvy, přičemž pozdější Směrnice s ní není v rozporu. Odvolací orgán v napadených rozhodnutích připustil, že po doměření daně v rozhodných zdaňovacích obdobích a po jejím zaplacení bude část daně zaplacená dvakrát; je to však v její velmi malé části odpovídající neoprávněnému snížení základu daně daňovým subjektem. K odvolacím námitkám brojícím proti postupu správce daně odvolací orgán uzavřel, že správce daně v průběhu daňového řízení úzce spolupracoval s odvolatelem, jasně vyjádřil své pochybnosti a řádně vyzval k jejich odstranění a celý svůj postup popsal a vyhodnotil ve zprávě o kontrole.

7. V rozhodnutí č. j. 4450/12-1200 (str. 14 – 26) odvolací orgán navíc oproti ostatním rozhodnutím dále hodnotil důvodnost odvolacích námitek směřujících proti neuznání nákladů spojených s poskytnutím služeb francouzským dodavatelem MICHEL THIERRY GROUP SA (dále jen „MTG“) ve výši 17 265 131 Kč. Vycházel z toho, že mimo smlouvy uzavřené 30. 6. 2009 (jejíž platnost byla upravena i na období 2. pololetí r. 2008) a faktur daňový subjekt k výzvě správce daně předložil pouze všeobecný přehled služeb v oblasti řízení jakosti a komunikace se zákazníky. K faktuře č. 100002020 ze dne 16. 2. 2009 vystavené francouzskou advokátní kanceláří August &

Debouzy za poskytování právních služeb, jež měly směřovat k přípravě úvěrových smluv, bylo správcem daně zjištěno, že ty byly uzavřeny s podporou společnosti Weinhold Legal, v.o.s., Praha; toto zjištění pak vedlo odvolatele ke změně tvrzení o účelu poskytnutých právních služeb. Doklady k dalším osmi fakturám za cestovní výdaje a náhrady dodavatele byly předloženy až 1,5 roku po zahájení daňové kontroly, přičemž doložené účtenky vykazují rozpory co do osobního a místního přiřazení. I v těchto případech bylo tvrzení o účelu výdajů velmi obecné; správce daně je proto nepovažoval za věrohodné, což odůvodnil. Ke spolupráci se společností MTG daňový subjekt předložil 400 dokladů – organizační strukturu MTG, e-maily z r. 2007 v angličtině, prázdné formuláře, devadesátistránkový vývojový standard společnosti Nissan z července 2005, tabulky a výpočty úroků z přijatých úvěrů; přínos řady z nich ovšem nebyl zjištěnitelný, stejně tak jako časová náročnost jejich vypracování. Tyto nedostatky se nepodařilo odstranit ani výsledkem svědků; ty naopak přispěly k jejich zpochybnění. Odvolací orgán rovněž označil za zavádějící tvrzení o nemožnosti předkládat důkazní prostředky po podepisování zprávy o kontrole, v níž správce daně konstatoval nové pochybnosti; stěžovatel měl dostatek možností jak k vyjádření, tak k předkládání důkazních prostředků. Tyto pochybnosti ovšem byly vyjádřeny již výzvou ze dne 21. 12. 2012, daňová kontrola trvala dva roky. Zpráva o kontrole shrnula veškerá zjištění a v souladu se zákonem je vyhodnotila. Odvolací orgán dále konstatoval, že nebyly prokázány ani praktické dopady poradenských služeb, které měly tyto náklady daňovému subjektu přinést. Přitom akceptoval obtížnost prokazování, která však jde k tíži daňového subjektu, který náklady uplatňuje; zde poukázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008, č. j. 9 Afs 136/2007 - 65, zabývající se problematikou nákladů vynaložených na řízení společnosti materskou společností.

I.2. důvody rozsudku krajského soudu

8. Krajský soud v napadeném rozsudku označil způsob výpočtu výnosů přiřaditelných stálé provozovně užitý stěžovatelem za nesprávný. Podle jeho názoru nelze kumulovat výnosy a náklady vykázané v účetnictví za všechna předchozí zdaňovací období, neboť to je v rozporu se zásadou věcné a časové souvislosti. Základ daně je tak nutno určit v souladu s čl. 7 smlouvy o zamezení dvojího zdanění tak, aby vycházel z hodnot hospodaření celého podniku v konkrétním zdaňovacím období. Vynaložené výdaje se podle § 24 odst. 1 zákona o daních příjmů č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále též zákon o daních z příjmů), nemusí vždy projevit v příjmech daňového poplatníka; smyslem tohoto ustanovení však je, aby k tomuto cíli směřovaly; tedy musí mezi nimi být bezprostřední vztah, jinak by byl zákon přinejmenším obcházen.
9. Ke službám poskytnutým společností MTG ve zdaňovacím období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008 krajský soud argumentoval rovněž ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a poukázal na právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 2 Afs 44/2003 - 73 a na povinnost daňového subjektu prokázat uplatněné výdaje. Pochybnosti, které ve vztahu k těmto výdajům vznikly správci daně, se daňovému subjektu nepodařilo vyvrátit. Zpochybněny byly předložené faktury za právní služby francouzské advokátní kanceláře a daňový subjekt ani měnícím se vyjádřením tyto pochybnosti nevyvrátil. Zůstaly tak pochybnými jak tvrzené cestovní

pokračování

výdaje, tak i poskytnuté služby prokazované počtem hodin a hodinovou sazbou. Z výpovědí vyslechnutých svědků vyplynulo, že daňový subjekt se společností MTG spolupracoval, což bylo logické, neboť byl její dceřinou společností. Stejně tak je logické, že společnost MTG měla zájem na chodu společnosti daňového subjektu a ingerovala do jeho činnosti.

10. Daňové řízení pak krajský soud označil za vedené v souladu s daňovým řádem a odmítl i žalobní tvrzení o nedostatečném zjištění skutečného stavu věci a o zkrácení žalobcových práv postupem správce daně. Napadená rozhodnutí finančního úřadu rovněž shledal dostatečně přezkoumatelnými.

II. Kasační stížnost

II.1. souhrnné důvody

11. Stěžovatel v kasační stížnosti proti tomuto rozsudku krajského soudu uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1, písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.). Tvrdí totiž, že rozsudek soudu je nepřezkoumatelný, neboť se řádně nevypořádal se všemi argumenty uvedenými v žalobě a nekriticky přejímá závěry odvolacího orgánu, že skutková podstata, z níž vycházely správní orgány, nemá oporu ve spise, resp. je s nimi v rozporu, přičemž rozhodnutí odvolacího orgánu jsou navíc nepřezkoumatelná, a že rozsudek stojí na nesprávném posouzení právních otázek včetně rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, a to jak v otázce způsobu určení části příjmů stále provozovny, tak ve vztahu k uznatelnosti nákladů vynaložených za služby poskytnuté stěžovateli mateřskou společností. V tomto postupu stěžovatel spatřuje porušení práva na spravedlivý proces podle čl. 36 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a dále ustanovení čl. 2 odst. 2, 3 a čl. 4 odst. 1, 4 Ústavy.
12. Kasační stížnost stěžovatel uvozuje tvrzením, že v řízení prokázal, že v rámci své podnikatelské činnosti působí na zahraničních trzích, mj. má od roku 2002 stálou provozovnu na území SRN, jejímž úkolem je odborná péče o dodávky stávajícím zákazníkům a získávání nových zákazníků. S její činností jsou spojeny náklady spočívající ve mzdách místních zaměstnanců, cestovních náhradách, nájmu kancelářských prostor, odpisech majetku apod. Na druhé straně s provozem stále provozovny nejsou spojeny žádné vlastní příjmy. Činnost stále provozovny tak je součástí hlavní podnikatelské činnosti stěžovatele, přispívá k dosažení jeho příjmů, aniž by vedla vlastní účetnictví. Stěžovatel tak pro účely zdanění podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění vycházel z přisouzení části celkových výnosů této provozovně, a to metodou průměrné rentability, což bylo akceptováno německým správcem daně. Za tohoto stavu byl podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění a § 38f zákona o daních z příjmů oprávněn vyjmout příjmy a výdaje stále provozovny ze základu daně vykazovaného v České republice.

13. Ke službám poskytovaným společností MTG poukazuje na doložení obchodní spolupráce, která započala v roce 2008 na základě smlouvy účinné od 1. 7. 2008. Společnost MTG zastřešuje jednotlivé společnosti ze skupiny Michel Thierry a všem poskytuje poradenské služby v oblasti obchodní, výrobní, technické, personální, finanční, IT, logistické apod. Služby poskytované stěžovateli mu byly fakturovány a jím uhrazeny. Přínosem poskytovaných služeb bylo zvýšení tržeb a snižování nákladů.
14. Stěžovatel v průběhu daňových kontrol spolupracoval se správcem daně a opakovaně mu poskytl vyjádření a vysvětlení, stejně tak jako navrhoval řadu důkazů k prokázání těchto tvrzení.
15. Ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu stěžovatel v první řadě namítá jeho nepřezkoumatelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Zdůrazňuje, že k oběma stěžejním právním otázkám formuloval obsáhlé žalobní argumenty, s nimiž se soud dostatečně nevypořádal. K posouzení přezkoumatelnosti a k nezbytnosti řádného odůvodnění rozhodnutí poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, a ze dne 24. 1. 2007, č. j. 3 As 60/2006 - 46. V daném případě krajský soud zcela přešel žalobní námitky o tom, že se odvolací orgán nevypořádal s tvrzeními uplatněnými v průběhu řízení, a o nerespektování důkazů a skutkových okolností projevivším se nesouladem správních rozhodnutí se skutkovým stavem. Krajský soud pak zcela nekriticky převzal názory žalovaného a dokonce citoval jeho mylné vyjádření o zdaňovacím období, jehož se týkaly neuznané výdaje za poradenské služby. Zejména v případě této právní otázky jsou závěry žalovaného a soudu prakticky totožné, a to bez ohledu na žalobní námitky a přílohu žaloby č. 9 rekapitulující, co vše bylo správcem daně doloženo. Tyto důkazy krajský soud pouze obecně a nepřesvědčivě komentuje; konkrétně se vyjadřuje jen k faktuře č. 100002020 na částku 411 989 Kč, přičemž celkové neuznané výdaje činily 17 265 131 Kč. Stejně tak není pravdou, že stěžovatel změnil důkazní tvrzení ohledně služeb francouzské advokátní kanceláře - pouze je upřesnil. Neprovedení tvrzení a dokladů se rovněž projevila pouze v jednom případě u cestovních náhrad pana Simona; ostatně i ta byla vysvětlitelná. Podstatná část nákladů byla tvořena poradenskými službami, které stěžovatel řádně konkretizoval.
16. Ve vztahu k právní otázce nákladů stále provozovny krajský soud pouze nepřesvědčivě konstatoval, že způsob výpočtu stěžovatele není správný, přičemž odkázal zejména na nedostatek časové souvislosti se zdaňovacím obdobím. Stěžovatel popírá nedostatek této souvislosti a dále namítá, že se soud nijak nezabýval jím užitou metodou výpočtu. Stejně tak krajský soud pominul námitku dvojího zdanění.
17. Ze všech těchto důvodů považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, a tím i porušující jeho právo na spravedlivý proces. Stejně tak považuje za nepřezkoumatelná rozhodnutí finančního ředitelství, čímž se krajský soud nezabýval. Naopak uvedl, že se odvolací orgán vypořádal se všemi důkazy přesto, že v rozhodnutí č. j. 4450/12-1200 se nevyjádřil k tak zásadním důkazům, jako bylo devět předložených faktur.

pokračování

18. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. spatřuje v tom, že soud akceptoval způsob prezentace daňové kontroly a zjištěného skutkového stavu žalovaným v odvolacích rozhodnutích. Stěžovatel v pozici daňového subjektu doložil vše, co po něm správce daně požadoval, a je dotčen závěrem, že se měl zdráhat předložit důkazní prostředky v podobě konkrétního základu daně stálé provozovny. Neprokázání použité ziskové přírážky bylo stěžovateli poprvé vytknuto až ve zprávě o kontrole, na což vzápětí reagoval. Stejně tak není pravdou, že nedoložil výdaje spojené s poradenskou činností či její přínos pro podnikatelskou činnost. Naopak to byl správce daně, který nedostal své povinnosti vyvrátit jejich věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost. Odvolací orgán tento postup aproboval a soud nekriticky převzal jeho hodnocení navzdory žalobním námitkám. Zde stěžovatel poukazuje na závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 130, a ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64.

II.2. kasační důvod nesprávného posouzení právní otázky způsobu určení zisku přisuzovaného stálé provozovně

19. Stěžovatel vycházel z doporučení německé daňové a účetní kanceláře a takto určený zisk byl zdaněn v SRN, což opravňovalo k vynětí přisouzených příjmů a výdajů ze základu daně v ČR; jinak by došlo ke dvojímu zdanění. Správce daně jiným způsobem výpočtu zvýšil stěžovatelovu daňovou povinnost v ČR. Krajský soud stěžovatelův způsob výpočtu spočívající v aplikaci koeficientu (%) určeného jako kumulovaný aritmetický průměr za všechna období od vzniku stálé provozovny na celkové příjmy odmítl jako odporující podmínce věčné a časové souvislosti. Tento názor ovšem nemá oporu ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění, nad jejíž znění nelze stavět podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů. Způsob výpočtu užitý stěžovatelem vykazuje vyšší míru objektivnosti a eliminuje výkyvy v rentabilitě podniku stěžovatele, jejichž důvod s chodem stálé provozovny nesouvisí. Prvek zprůměrnování za všechna zdaňovací období se navíc týkal pouze koeficientu (procentní hodnoty) a v příslušném období byl aplikován pouze na příjmy stěžovatele a ve vztahu k nákladům stěžovatele za dané jedno zdaňovací období. Alokace části příjmů stěžovatele ve vztahu ke stálé provozovně byla vždy činěna z příjmů, kterých bylo stěžovatelem dosaženo v příslušném jednom zdaňovacím období, což zajišťovalo věcnou a časovou souvislost. Stěžovatel užíval stejnou metodu ve všech zdaňovacích obdobích od vzniku stálé provozovny; jeho postup byl tedy konzistentní a transparentní.
20. Postup správních orgánů aprobovaný soudem je v rozporu s účelem smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jímž je zamezení dvojího zdanění téhož příjmu. Správné právní posouzení může tak představovat pouze výklad garantující, že nedojde ke dvojímu zdanění.

II.3. kasační důvod nesprávného posouzení právní otázky daňové uznatelnosti nákladů vynaložených na služby poskytované společností MTG

21. Správce daně prokazované náklady odmítl jako celek a krajský soud se přiklonil k jeho závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Způsob, jakým správní orgány i soud

aplikovaly § 24 zákona o daních z příjmů, stěžovatel považuje za chybný a rozporný s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Správní orgány od počátku řízení z principu odmítaly uznat za náklady výdaje spojené s poradenskou činností, což je zřejmé z toho, že poradenskou činnost mezi mateřskou a dceřinou společností označovaly za samozřejmou a bezplatnou. Tento názor je však v rozporu jak s obchodněprávními principy korporátního práva obchodních společností, tak s judikaturou správních soudů. Mateřská (ovládající) společnost nevykonává u dceřiné společnosti obchodní vedení, ale může pouze poskytovat poradenskou činnost, s níž jsou spojeny náklady. To plyne i z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2006, č. j. 2 Afs 219/2005 - 130, či ze dne 23. 7. 2009, č. j. 2 Afs 98/2008 - 137. Není dále pravdou, že by stěžovatel v daňovém řízení neprokázal vliv poradenských služeb na své ekonomické výsledky; k tomu poukazuje na přílohy 9-12 správní žaloby a na podání učiněná v průběhu daňového řízení, nehledě na to, že není podstatný konkrétní nárůst příjmů, ale postačí vliv na existující podnikatelský záměr. V daném případě bylo cílem zefektivnění a zkvalitnění podnikatelské činnosti stěžovatele poté, kdy se v r. 2008 začlenil do nadnárodní podnikatelské skupiny. Krajský soud dále pochybil akceptováním postupu, při němž byly jako celek odmítnuty veškeré doklady přesto, že zpochybněn byl pouze jeden z nich na dílčí částku uplatněných výdajů. Přitom z důkazů (např. výslech svědkyně V.) vyplynulo, že se konaly schůzky pracovních skupin za účasti společnosti MTG. I tento postup odporuje judikatuře Nejvyššího správního soudu, zde rozsudku ze dne 26. 9. 2012, č. j. 2 Afs 19/2012 - 33.

22. Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení kasační stížnosti napadeného rozsudku včetně zrušení rozhodnutí žalovaného, event. zrušení rozsudku a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

23. Odvolací finanční ředitelství Brno ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zejména zdůrazňuje, že kasační důvody fakticky kopírují žalobní i odvolací námitky; proto poukazuje na obsah svého vyjádření k žalobě i na obsah rozhodnutí finančního ředitelství. K právní otázce způsobu určení částí příjmů přisuzovaných stále provozovně zdůrazňuje, že správce daně i odvolací orgán správně aplikovali čl. 7 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, podle jehož odst. 1 je zdanění příjmů stále provozovny vyhrazeno SRN v rozsahu této provozovně přičitatelném, přičemž náklady stěžovatel mohl odečítat podle odst. 3 a 4 téhož ustanovení. Stěžovatel pro výpočet nákladů užil nepřímou metodu alokace (přiřazení zisku) a jako kritérium použil ukazatel výnosnosti měřený poměrem výnosů k nákladům, resp. rentabilitu měřenou k nákladům. Za každé zdaňovací období vydělil celkové výnosy evidované v účetnictví celkovými náklady evidovanými v účetnictví, činil tak v každém zdaňovacím období od r. 2002, kdy stála provozovna dokonce ani neexistovala. Důsledkem jeho způsobu výpočtu bylo, že ve zdaňovacím období r. 2007 se promítla výnosnost všech předcházejících zdaňovacích období. Žalovaný považuje za vadné jak užití nesprávných hodnot, tak zprůměrnování hodnot za několik zdaňovacích období. Správce daně oproti tomu vycházel z hospodářského výsledku, tedy z výnosu a nákladů v účetních hodnotách, a to ve všech předmětných zdaňovacích obdobích. Tvrdí-li

pokračování

stěžovatel, že některá část příjmů byla zdaněna dvakrát, je to jen ta část, o kterou sám neoprávněně snížil základ daně. Žalovaný proto považuje závěry krajského soudu za správné.

24. Stejně tak v části týkající se nákladů na poradenské služby společnosti MTG považuje žalovaný odvolací rozhodnutí i rozsudek krajského soudu za správný. Stěžovatel k výzvě správce daně sice předkládal tvrzení a doklady, ovšem jednalo se o tvrzení značně obecná. Z předložených devíti faktur byla zpochybněna faktura z 16. 2. 2009 na částku 411 989,68 Kč, neboť z ní plynoucí právní služby byly poskytnuty jiným subjektem. Ostatní faktury se týkaly cestovních výdajů a náhrad, které však nebyly provázány s konkrétní poskytovanou činností. Ze svědeckých výpovědí pak bylo zjištěné jen to, že stěžovatel se společností MTG spolupracoval, ovšem nebylo doloženo nic, z čeho by bylo zřejmé, že se tato spolupráce vymykala z běžných vztahů mezi mateřskou a dceřinou společností. Dalších cca 400 dokumentů opět nebylo propojeno s konkrétními činnostmi a nebylo možné je spojit s přínosem či využitelností pro daňový subjekt.
25. Žalovaný zcela odmítá osočení z principiálně negativního postoje správce daně ke stěžovateli a za nepřipadný považuje poukaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 219/2005 - 130, neboť v daném případě je neunesení důkazního břemene jednoznačné.
26. Žalovaný rovněž nesouhlasí s tím, že by odvolací rozhodnutí nemělo dostatek opory ve spise; ve věci proběhlo obsáhlé dokazování a veškeré důkazní prostředky byly správcem daně posouzeny v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
27. Za nedůvodnou považuje žalovaný i kasační námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu; jeho závěry jsou správné a přezkoumatelné.
28. Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Replika stěžovatele

29. Stěžovatel replikoval, že žalovaný ve vyjádření nepřináší argumentaci reagující na kasační námitky, což znamená, že je nezpochybňuje. Rozsudek krajského soudu je obecným a zcela nepřesvědčivým komentářem bez jakékoliv opory v důkazech, a to ve vztahu k oběma sporným právním otázkám. Pokud jde o stálou provozovnu, zdůrazňuje, že smlouva o zamezení dvojího zdanění nestanoví způsob výpočtu koeficientu přiřazení příjmů a nákladů, což krajský soud nevzal v úvahu, stejně jako nezohlednil, že došlo k dvojímu zdanění. Žalovaný popsal svůj způsob výpočtu, aniž by zdůvodnil, proč je tento postup správný i v případě, že stálá provozovna není na území České republiky. Žalovaný zcela pomíjí skutečnost, že prvek zprůměrnování byl použit pouze pro určení koeficientu. Alokace části příjmů byla činěna vždy z příjmů, kterých bylo dosaženo v příslušném jednom zdaňovacím období, tj. v souladu s požadavkem na věcnou a časovou souvislost. Ve vztahu k nákladům za poradenské služby poskytované společností MTG žalovaný pouze opakuje výhrady k jedné

z faktur a zcela odmítá akceptovat důkazy, jimiž byly výdaje prokázány, eventuálně se nezabývá tím, zda by obstála alespoň část prokázaných výdajů. Ve vztahu k postupu správce daně opět obecně tvrdí, že postupoval v souladu se zákonem, aniž se vyjadřuje k jednotlivým kasačním námitkám.

V. Splnění podmínek projednání kasační stížnosti

30. Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, je podána proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, vymezuje kasační důvody a stěžovatel je zastoupen advokátem. V daném případě je tak kasační stížnost přípustná.
31. Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

VI. Vypořádání kasačních důvodů

VI.1. námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku a správních rozhodnutí

32. Stěžovatel poukázal na více kasačních důvodů. Z nich je třeba v první řadě hodnotit kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, neboť nepřezkoumatelnost zpravidla brání posouzení dalších kasačních námitek. Stěžovatel ji shledává v tom, že se krajský soud nevypořádal se všemi argumenty uvedenými v žalobě a že nekriticky přejal závěry odvolacího orgánu.
33. K otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů se zdejší soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS (všechna citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), v němž uvedl, že „[n]edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kde není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny“. Obdobně se Nejvyšší správní soud vyslovil i v rozsudcích ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130 (publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS), či ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003 - 78 (publ. pod č. 523/2005 Sb. NSS). Stejně tak z rozhodnutí ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, na které poukazuje stěžovatel, plyne, že „(n)ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

pokračování

zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“.

34. Nepřezkoumatelným judikatura shledává i rozhodnutí, v němž se soud opomněl vypořádat s některou ze žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74).
35. Dosavadní rozhodovací činnost zdejšího soudu tedy jednoznačně stojí na názoru, že přezkoumatelnost rozsudku je podmíněna vypořádáním všech žalobních námitek, a to vypořádáním řádným; to je současně i předpokladem přesvědčivosti rozsudku. Tato pravidla ovšem mají i své výjimky. Ve světle právního názoru vysloveného krajským soudem totiž mohou být některé žalobní námitky vyvrácené právě tím, že jsou se zaujatým právním názorem zcela neslučitelné případně, že jej nemohou nijak ovlivnit. Jejich odmítnutí bez bližšího rozboru pak nemůže být na újmu srozumitelnosti rozsudku ani na újmu jeho řádného odůvodnění. Stejně tak nemusí být nutně vadou, pokud se krajský soud v rozsudku ztotožní se závěry správního rozhodnutí. Pokud správní orgán posoudil předmět řízení v souladu se zákonem, na základě řádného procesního postupu, a své rozhodnutí dostatečně zdůvodnil, lze akceptovat, pokud krajský soud po zhodnocení všech těchto podmínek vysloví názor shodný, aniž argumentaci nutně musí rozhojnit.
36. Podstatné tedy je, zda odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku ob stojí z daných hledisek, přičemž je třeba vážit, že žalobní námitky lze podobně jako kasační námitky rozdělit do tří skupin:
 - posouzení přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (zde tři správních rozhodnutí),
 - posouzení správnosti závěrů ve vztahu k určení výše příjmů stálé provozovny v SRN,
 - posouzení správnosti závěrů ve vztahu k uznatelnosti nákladů vynaložených na poradenskou činnost.
37. Žalobní námitka nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí spočívala v tvrzení o nedostatečném vypořádání odvolacích námitek a v tvrzení o jejich vnitřní rozpornosti, přičemž konkrétní výhrady se prolínají s ostatními žalobními námitkami, zejména však týkajícími se problému uznatelnosti výdajů za poradenské služby. Potvrzení nebo vyvrácení správnosti závěru krajského soudu o přezkoumatelnosti odvolacích rozhodnutí vyžaduje, aby ji posoudil i Nejvyšší správní soud.
38. K tomu plyne ze správního spisu, že dodatečné platební výměry správce daně vydané dne 1. 2. 2012 (č. j. 7269/12/105910305772) a dne 16. 8. 2012 (č. j. 101392/12/105910305772 a č. j. 101391/12/105910305772) byly napadeny odvoláními, a to obsahově shodnými v částech napadajících závěry správce daně ve vztahu k posouzení podílu stálé provozovny na zisku. Zde jsou odvolací důvody rozčleněny na věcné, obhajující správnost či alespoň přípustnost metody výpočtu užitě daňovým subjektem, a na procesní, soustřeďující se na splnění důkazního břemene daňovým subjektem, ovšem nerespektované a nevyvrácené správcem daně.

39. Všechna odvolací rozhodnutí, jejichž podstatný obsah byl v úvodu tohoto rozsudku zmíněn (část I.1.), o důvodnosti těchto uplatněných odvolacích námitek pojednávají. Nelze jim tedy vytknout opomenutí odvolacích námitek, přičemž jejich věcné posouzení je otázkou zákonnosti správních rozhodnutí, nikoliv jejich přezkoumatelnosti. Stejně tak nepřesvědčivost, kterou stěžovatel namítá v žalobě, zjevně plyne z nesouhlasu s právním posouzením.
40. Odvolání podané proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 1. 2. 2012, č. j. 7269/12/105910305772, navíc brojí proti neuznání nákladů spojených s poradenskou činností společnosti MTG ve zdaňovacím období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008. Zde odvolatel zpochybňuje konkrétnost výzev k prokázání výdajů a namítá nepřezkoumatelnost platebních výměrů, kterou spojuje s nereagováním zprávy o kontrole na předložené důkazní prostředky či se způsobem, jakým byly důkazní prostředky vyhodnoceny. Odvolací rozhodnutí č. j. 4450/12-1200 bylo rovněž popsáno výše a i zde lze konstatovat, že odvolací námitky byly posouzeny. Nejvyšší správní soud nepovažuje za vadu odvolacího rozhodnutí, pokud odvolací orgán výslovně neposoudil stovky předložených dokladů a vyjádřil se pouze k těm, z nichž dovozoval nějaký závěr, přičemž uvedl, z jakého důvodu nepovažoval ostatní za rozhodné. Je tak akceptovatelné, pokud např. z devíti faktur, jimiž měly být prokázány výdaje ve výši 17 265 131 Kč, podrobně rozebral dvě z nich, u nichž konkretizoval důvody jejich nevěrohodnosti, a k ostatním souhrnně uvedl, že korespondují pouze s obecným vyjádřením daňového subjektu o nezbytnosti těchto nákladů a o jejich souvislosti s jeho činností, přičemž příkladmo a konkrétně zmínil doklady vzájemně se vylučující. V odvolacím rozhodnutí jsou rovněž vyhodnoceny výsledky svědků, možnost předkládání důkazních prostředků, je posouzena zpráva o kontrole i možnost daňového subjektu se k ní vyjádřit. Ani v této části není uvedené odvolací rozhodnutí nepřezkoumatelné.
41. Krajský soud tedy nepochybil, pokud žalobou napadená odvolací rozhodnutí nezrušil pro jejich nepřezkoumatelnost.
42. Stěžovatel ovšem namítá, že se krajský soud v napadeném rozsudku řádně či vůbec nevypořádal ani s žalobními námitkami brojícími proti věcnému posouzení obou sporných právních otázek a nekriticky převzal nesprávná právní hodnocení zjištěného skutkového stavu, včetně ztotožnění se s nesprávnými právními závěry finančního ředitelství.
43. Ve vztahu k právní otázce přisuzování zisku stále provozovně stála žaloba na popření správnosti názoru správce daně. Krajský soud se s touto námitkou vypořádal, přičemž závěr správce daně i finančního úřadu označil za souladný se smlouvou o zamezení dvojího zdanění; rozhodný pro soud byl vztah ke zdaňovacímu období, který neshledal ve výpočtu daňového subjektu akcentujícím delší časové období, než bylo období zdaňovací. Tento názor byl krajským soudem, byť stručně, zdůvodněn. Námitka tedy nebyla pominuta, a pokud jde o právní názor krajského soudu, jde opět o otázku zákonnosti nikoliv přezkoumatelnosti rozsudku.

pokračování

44. Stěžovatel ve vztahu k této otázce dále poukazuje na skutečnost, že se krajský soud nezabýval tím, že při akceptaci rozhodnutí finančního ředitelství dojde ke dvojímu zdanění. Tuto námitku žaloba obsahuje, byť nikoliv samostatně, ale jako důsledek právního názoru daňových orgánů a jako hledisko, které má být uplatněno při aplikaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Je pravdou, že krajský soud se touto námitkou výslovně nezabýval. Nejvyšší správní soud je ovšem názoru, že skutečnost dvojího zdanění je otázkou dopadu vydaných rozhodnutí, a za situace, kdy by byly platební výměry vydány v souladu se zákonem, šlo by o argumentaci nerozhodnou. Smlouva o zamezení dvojího zdanění má být jistě aplikována tak, aby ke dvojímu zdanění nedošlo, ovšem pro její užití by nemohlo být rozhodné, že daň už byla dříve zaplacená v SRN, pokud se tak stalo v rozporu s ní. Vycházel-li krajský soud z právního názoru o správnosti dodatečných platebních výměrů, byla pro něj tato žalobní námitka nepodstatná. Za této situace kasační soud nepovažuje nevypořádání této dílčí námitky za vadu způsobující nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu.
45. Další důvody nepřezkoumatelnosti tohoto rozsudku stěžovatel vidí i v tom, že krajský soud převzal argumentaci finančního ředitelství i s chybou ve vymezení zdaňovacího období, v němž nebyly uznány náklady za služby společnosti MTG. Kasační soud konstatuje, že tímto obdobím bylo 1. 7. 2008 - 31. 12. 2008. V rozhodnutích správce daně a odvolacího orgánu je toto zdaňovací období vymezeno správně. Krajský soud v rekapitulaci žaloby uvádí, že žalobce zdaňovací období vymezil daty 1. 1. 2007 - 31. 7. 2007 přesto, že správné období je 1. 7. 2008 - 1. 12. 2008, a v rozsudku toto tvrzení opakuje navzdory tomu, že v žalobě se taková chyba nevyskytuje; soud tedy zjevně vycházel z nesprávného konstatování žalovaného v jeho vyjádření k žalobě. Jde o pochybení soudu, které je, spíše než „ztotožněním se ve všem“ se žalovaným, důsledkem problematického přehledu ve spise, kde správní rozhodnutí, žaloba, vyjádření a replika čítají desítky stran. Kasační soud, aniž by toto pochybení omlouval, vážil jeho důsledky. Je jistě pochopitelné, že se žalobce cítí dotčen, je-li mu přiřítán nedostatek přehledu o obsahu správních rozhodnutí. Na druhé straně toto pochybení soudu nemělo za následek problém s identifikací rozhodnutí, která byla předmětem soudního přezkumu, ani problém s tím, co je jejich obsahem. Toto pochybení tedy nelze považovat za důvod nepřezkoumatelnosti rozsudku.
46. Stěžovatel dále namítá, že právě ve vztahu k tomuto rozhodnutí předložil soudu se žalobou mj. přehled důkazů prokazujících existenci a oprávněnost výdajů spojených se společností MTG.
47. Ze soudního spisu krajského soudu plyne, že žaloba byla podána jednak faxem dne 26. 11. 2012, jednak poštou dne 27. 11. 2012. Obě podání jsou shodná a obsahují přehled příloh, v němž je pod bodem 9 uveden „přehled skutečností a důkazů předložených žalobcem v daňovém řízení k otázce daňové uznatelnosti nákladů na služby společnosti MTG“. Přehled příloh obsahuje 12 položek, z nichž ovšem jsou ve spise fakticky založena pouze rozhodnutí finančního ředitelství. Z porozsudkového pokynu soudce je zřejmé, že žalobci byla nějaká příloha vrácena. Kasační soud tedy nemůže přímo posoudit obsah a význam zmíněné přílohy a nemůže ji ani znovu vyžádat, neboť nelze ověřit shodu případně předložených dokladů s přílohami poskytnutými krajskému soudu. Je ovšem další otázkou, zda je znalost obsahu přílohy

pro kasační řízení nezbytná. Z vymezení příloh žaloby i z kasační stížnosti je zřejmé, že se mělo jednat o doklady předkládané daňovým subjektem v průběhu daňového řízení správci daně, tedy ve spise zachycené. Krajský soud také ve věci konal jednání, při němž zástupce stěžovatele nepožadoval citaci z příloh žaloby, a po sdělení obsahu rozhodnutí a referátu ze správních spisů provedených soudem nepožadoval, a to ani po dotazu soudu, žádné doplnění dokazování. Stejně tak je zřejmé z rozsudku, že tyto přílohy, ať už na základě správních spisů či na základě připojení k žalobě, vážil. Konkrétně vyhodnotil fakturu ze dne 16. 2. 2009, č. 100002020, a faktury na cestovní výdaje, přehled odpracovaných hodin a výsledky svědků, zmínil nerozhodnost ostatních důkazních prostředků a vyjádřil svůj právní názor na splnění podmínek pro uznání výdajů. Přesvědčivost odůvodnění je tedy opět otázkou akceptace výsledku sporu stěžovatelem. Skutečnost, zda je hodnocení soudu správné a zda popření hodnověrnosti některých důkazních prostředků má mít za následek neuznání celé částky uplatněných výdajů, či pouze jejich části, je rovněž otázkou posouzení zákonnosti rozhodnutí, nikoliv jeho přezkoumatelnosti.

48. Ze všech těchto uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a to ani z důvodů namítaných stěžovatelem, ani z důvodů jiných, k nimž by musel přihlídnout nad rámec kasační stížnosti podle § 109 odst. 4 s. ř. s.
49. Stěžovatel spatřuje pochybení krajského soudu dále v tom, že v rozporu se zákonem akceptoval, že správní rozhodnutí nemají oporu ve spise, resp. jsou s nimi v rozporu; namítá tedy kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Naplnění tohoto kasačního důvodu předpokládá existenci vad řízení „*spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*“. Stěžovatel se jednak ohrazuje proti vyjádření finančního ředitelství v rozhodnutích, podle něhož se měl zdráhat předkládat důkazy; podle jeho názoru toto tvrzení odporuje skutečnosti. Podobné vyjádření odvolacího orgánu je ovšem pouze subjektivním hodnocením přístupu daňového subjektu odvolacím orgánem, aniž by se promítlo v rozsahu podkladů pro rozhodnutí či se mohlo dotknout zákonnosti vydaných rozhodnutí. Stěžovatel, ač namítá tento kasační důvod, současně tvrdí, že veškeré požadované a pro rozhodnutí nezbytné podklady správci daně předložil; ve skutečnosti tedy opět brojí proti způsobu, jakým správce daně a následně odvolací orgán důkazní prostředky vyhodnotil. Poukazuje-li stěžovatel na právní názory vyjádřené v rozsudku tohoto soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 1 Afs 54/2004 - 130, či ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 18/2006 - 64, plyne z nich, že daňový subjekt lze vyzvat pouze ke skutečnostem podstatným pro rozhodnutí, a pokud jsou důkazní prostředky předloženy, musí je správce daně řádně vyhodnotit, a pokud je neakceptuje, musí zdůvodnit, proč nejsou s to obstát. Krajský soud vyhodnotil předložené důkazní prostředky a označil je za dostatečné pro závěr, který byl správcem daně přijat; zda je tento závěr správný, lze posoudit pouze ve vztahu k jednotlivým věcným námitkám, což bude učiněno dále. Ve vztahu ke kasační námitce

pokračování

podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tak lze na tomto místě učinit pouze dílčí závěr, že správní rozhodnutí nebyla stížena nesrozumitelností, neboť mezi výroky a odůvodněními nebyl zjevný logický rozpor a rozhodnutí se jeví jako odpovídající rozsahu zjištěného skutkového stavu. Ostatně ve všech třech případech s nimi stěžovatel jak v žalobě, tak v kasační stížnosti věcně polemizuje a z jeho vyjádření je zřejmé, že neměl žádný problém s porozuměním - nemohl se pouze ztotožnit s výsledkem, a tedy ani s důvody rozhodnutí.

VI.2. posouzení právní otázky způsobu určení zisku přisuzovaného stále provozovně

50. Finanční úřad v Českých Budějovicích, který na základě pověření prováděl daňovou kontrolu, zmínil problém zdanění stále provozovny v SRN ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 20. 4. 2011, přičemž daňovému subjektu byl tento předeslán v rámci projednání výsledků daňové kontroly dne 21. 4. 2011. Daňový subjekt reagoval vyjádřením ze dne 13. 5. 2011, v němž popsal existenci a činnost stále provozovny v SRN od r. 2003 včetně nákladů s ní spojených a při zanedbatelných příjmech plynoucích z úročení účtu či z pojistného plnění. S poukazem na smlouvu o zamezení dvojího zdanění označil za rozhodující pro zjištění provozovně přiřítelných zisků metodu průměrné rentability odrážející stav za několik předchozích zdaňovacích období; tuto metodu označil za odpovídající skutečnosti, že stálá provozovna nevede účetnictví, a nelze tedy přesně zjistit její skutečné příjmy a výdaje. Tím také mohla stálá provozovna pro potřeby zdanění v SRN vykazovat zisky i v obdobích, kdy byl daňový subjekt v Česku ve ztrátě. Vynětím výnosů zdaněných v SRN tak bylo zabráněno jejich dvojímu zdanění. Současně připojil kopie daňových přiznání podaných v rozhodných obdobích v SRN a kopie tamních platebních výměrů dokládajících úhradu daně. Finanční úřad poté dne 11. 7. 2011 vyzval daňový subjekt k odstranění pochybností o správnosti užití metody „cost plus“ spočívající v připočtení ziskové přírážky ke skutečným nákladům; přičemž tato zisková přírážka měla být odvozena z průměru rentabilit minulých let. Daňový subjekt popřel užití metody „cost plus“, která by ani nepřicházela v úvahu při stanovení daňového základu stále provozovny, která je součástí daňového subjektu. Daňový subjekt při alokaci zisku stále provozovny považoval za nezbytné vycházet z průměrné rentability, neboť jen tak bylo možno eliminovat meziroční výkyvy v ziskovosti, jejichž důvody se stálou provozovnou nijak nesouvisely. Ve vyjádření k výsledkům kontroly ze dne 17. 10. 2011 zdůraznil stálost užívané metody, která by neměla být měněna podle předpokládaného výsledku v tom kterém zdaňovacím období, a upozornil na riziko dvojího zaplacení daně. Tyto závěry zopakoval a rozvinul i ve vyjádření ze dne 16. 12. 2011 podaném na základě projednání zprávy o daňové kontrole. Poté byly Finančním úřadem ve Strakonici vydány platební výměry označené v úvodu tohoto rozsudku, přičemž odvolání proti nim podaná byla žalovaným zamítnuta z důvodů již výše popsaných.
51. Stěžovatel měl tedy v rozhodných zdaňovacích obdobích provozovnu v SRN, která nevykazovala vlastní příjmy. Podle § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů, ve znění v rozhodných obdobích, poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, mají daňovou povinnost vztahující se jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Podle § 38f

odst. 1 téhož zákona se při vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, které těmto poplatníkům plynou, postupuje podle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána.

52. V daném případě je touto smlouvou Smlouva uzavřená mezi ČSSR a SRN o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, zveřejněná pod č. 18/1984 Sb. Tato smlouva v první řadě vymezuje předmět své působnosti a definuje pojmy v ní užitě. Pro pojmy ostatní (v ní nedefinované) odkazuje na význam pojmu určený právními předpisy státu upravujícího daně, nevyžaduje-li souvislost jiný výklad (čl. 3 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění).
53. Podle článku 7 odst. 1 téže smlouvy mohou být zisky podniku jednoho smluvního státu zdaněny jen v tomto smluvním státě, pokud podnik nevykonává svou činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím své provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny v tomto druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat stále provozovně. Smlouva o zamezení dvojího zdanění tedy připouští, aby v daném případě byly v SRN zdaněny zisky přičitatelné tamní stále provozovně. Ty se pak určují podle pravidla obsaženého v odst. 2 téhož článku, podle něhož se přisuzují v každém smluvním státě této stále provozovně zisky, které by byla mohla docílit, kdyby jako samostatný podnik vykonávala totožné nebo obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek a byla zcela nezávislá ve styku s podnikem, jehož je stálou provozovnou. Podle odst. 3 téhož článku se při výpočtu zisků stále provozovny povoluje odečíst náklady, vynaložené na cíle sledované touto stálou provozovnou včetně výloh, ať vznikly ve státě, v němž je tato stálá provozovna umístěna, či jinde. Odstavec 4 téhož článku nevylučuje určení zisku přičitatelného stále provozovně formou rozdělení celkového zisku jednotlivým jeho částem, je-li to obvyklé a není-li to v rozporu se zde stanovenými zásadami.
54. V daném případě stěžovatel postupoval podle čl. 7 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění a žalovaný tento postup v zásadě akceptoval. Sporným mezi nimi je, jakým způsobem bylo možno určit výši zisku přičitatelného provozovně v SRN.
55. Stěžovatel vychází ze skutečnosti, že jím užitý postup je přípustnou ekonomickou metodou, jejíž výhodou je objektivizace při určení míry zisku stále provozovny eliminující meziroční výkyvy v jeho hospodaření a zohledňující odlišné ekonomické podmínky v místě stále provozovny. Pro posouzení správnosti jeho postupu nepovažuje kasační soud za rozhodující, v jaké míře se do výpočtu zisku stále provozovny promítala předchozí zdaňovací období, tj. že se dle stěžovatele mělo jednat pouze o stanovení koeficientu dále aplikovaného v tom kterém zdaňovacím období. Postup žalovaného i právní názor krajského soudu totiž stojí na tom, že se do určení míry zisku stále provozovny neměla jiná než posuzovaná zdaňovací období promítat vůbec.
56. Krajskému soudu lze přisvědčit v argumentaci ustanovením § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož je základem daně rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím

pokračování

období; zdaňovací období pak vymezuje § 17a téhož zákona. Pro zjištění základu daně se podle odst. 2 písm. a) téhož ustanovení vychází z výsledku hospodaření. Rozhodné jsou tedy hodnoty zjištěné v posuzovaném zdaňovacím období, přičemž zákon výslovně stanoví, kdy se do nich promítají skutečnosti, k nimž došlo v jiném zdaňovacím období, případně kdy jsou zjištěné hodnoty v jiných zdaňovacích obdobích uplatnitelné (např. odpočet ztráty).

57. Ustanovení článku 7 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění nelze vykládat tak, že určení zisku stále provozovny je zcela nezávislé na hospodářském výsledku podniku sídlícího v jiném smluvním státě než provozovna. Je třeba zohlednit, že samostatná provozovna nevede účetnictví a ani účetnictví podniku výslovně nevykazuje její příjmy (pouze výdaje), a ani vykazovat nemůže, neboť provozovna v daném případě své vlastní příjmy nemá; svou činností se pouze podílí na příjmech podniku vytvářením příznivých podmínek pro zákazníky podniku v místě sídla provozovny. Přičtení části zisku provozovně je tedy vždy určitou ekonomickou konstrukcí. Čl. 7 odst. 2 konstruuje předpokládaný zisk na základě shody či obdoby činnosti stále provozovny s podnikem a při shodě či obdobnosti podmínek. Logicky musí být základem takové konstrukce zisk podniku, a to v daném zdaňovacím období. Z ničeho nelze dovodit, že by se do základu daně mohl jakkoliv promítat průměrný koeficient počítaný z jakýchkoliv hodnot dosažených v několika předchozích zdaňovacích obdobích. Časová souvislost příjmů přičitatelných stále provozovně tedy znamená souvislost s konkrétním zdaňovacím obdobím. Pojem „nezávislost“ zde užitý nelze vnímat jako nezávislost na výsledku hospodaření podniku, ale jako kritérium konstrukce, plynoucí ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění.
58. Stěžovatel dále namítá, že pro určení zisku přičitatelného stále provozovně v SRN nelze vycházet z ekonomických podmínek v České republice a že je nesprávný postup správce daně, akceptovaný krajským soudem, vycházející ze základu daně českého podniku. Skutečně zde nelze postupovat podle § 23 odst. 11 zákona o daních z příjmů, který upravuje základ daně u stálých provozoven umístěných na území České republiky (§ 22 odst. 2 téhož zákona). I zde je rozhodné znění čl. 7 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Ten konstruuje, že stálá provozovna vykonává samostatně činnost podniku, a to za shodných či obdobných podmínek. Toto ustanovení nelze vyložit jinak, než že se stále provozovně modeluje jak činnost, tak i podmínky. Pokud se stěžovatel dovolává odlišných ekonomických podmínek v obou zemích, nijak je nekonkretizuje, a navíc jím užitá metoda určení zisku přičitatelného stále provozovně tyto údajně odlišné podmínky také nijak nezohledňuje; stěžovatel pouze tvrdí, že se v důsledku užití dané metody tyto zisky staly vyrovnanějšími v jednotlivých obdobích.
59. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil kasační námitce, že stěžovatelem užitý způsob určení zisku přičitatelného stále provozovně odpovídal požadavkům § 7 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, a proto že měl být správcem daně respektován.
60. Stěžovatel dále argumentuje tím, že podle čl. 7 odst. 6 smlouvy o zamezení dvojího zdanění musí užitá metoda zůstat každý rok stejná, není-li dodatečný důvod k jinému postupu. Zde lze plně přisvědčit žalovanému v názoru, že předpokladem stálosti užitě

metody je její soulad s pravidly pro určení zisku přičitatelného stále provozovně; opak by odporoval logice.

61. Podle čl. 23 odst. 2 písm. a) smlouvy o zamezení dvojího zdanění se osobě mající bydliště či sídlo v České republice daň stanoví tak, že se příjmy pocházející ze SRN, a které tam mohou být zdaněny, vyjímají ze zdanění v ČR. Započtení daně zaplacené v SRN na daň vybíranou u nás je možné jen v případě daní zaplacených podle čl. 10 (dividendy), čl. 12 (licenční poplatky), čl. 13 (zisky ze zcizení majetku); ovšem ani v tomto případě nesmí započtená částka překročit část daně vypočtenou před započtením, poměrně připadající na příjmy podléhající zdanění v SRN.
62. Ze zdanění v České republice tak bylo možno vyjmout pouze zisk, který byl v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění vypočten.
63. Stěžovatel ovšem zdůrazňuje, že důsledkem jiné než jím užívané metody určení zisku přičitatelného stále provozovně dojde fakticky ke dvojímu zdanění části jeho zisku v rozhodných zdaňovacích obdobích, neboť daň v SRN ve výši podle svého výpočtu uhradil. Smyslem a účelem uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění je právě zamezení vzniku situací, kdy by týž příjem byl zdaněn ve dvou státech v důsledku kolize jejich daňových předpisů. Mezinárodní smlouva tak zasahuje do právního režimu obou zemí tím, že některé příjmy vyhrazuje zdanění toho kterého státu. Dvojímu zdanění tak má být zamezeno nejen uzavřením, ale i respektováním smlouvy. Je ovšem na daňovém subjektu, aby řádnou aplikací smlouvy tomuto nežádoucímu důsledku zabránil. Nelze se domáhat „započtení“ daně, kterou daňový subjekt v důsledku nesprávného postupu uhradil ve vyšší míře ve druhém smluvním státě. Pokud tvrdí, že daň v SRN uhradil na základě akceptace jeho postupu tamními finančními orgány, je případ řešitelný pouze cestou „řešení případů“ podle čl. 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění.
64. Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud neuznal existenci kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. ve vztahu k právní otázce určení zisku přičitatelného stále provozovně.

VI.3. posouzení právní otázky daňové uznatelnosti nákladů vynaložených na služby poskytované společností MTG

65. Tato právní otázka se vztahuje pouze k rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 26. 9. 2012, č. j. 4450/12-1200 (dodatečný platební výměr ze dne 16. 8. 2012, č. j. 101392/12/105910305772), a týká se zdaňovacího období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008.
66. Ve vztahu k nákladům vynaloženým na služby poskytované společností MTG ze správního spisu plynou následující rozhodné skutečnosti. Finanční úřad v Českých Budějovicích v průběhu daňové kontroly vyzval dne 21. 12. 2010 daňový subjekt (tehdy FEZKO THIERRY, a. s.) k odstranění pochybností mj. o zaúčtovaných nákladech ve výši 17 265 107 Kč za služby a poradenskou činnost od dodavatele MTG; přitom poukázal na skutečnost, že podle textu faktur se převážně jedná o přefakturaci

pokračování

cestovních nákladů. Daňový subjekt k tomu dne 1. 3. 2011 sdělil, že společnost MTG zastřešuje jednotlivé společnosti skupiny Michel Thierry a všem poskytuje manažerské služby; v daném případě na základě smlouvy o poskytování služeb účinné od 1. 7. 2008. Konkrétně služby spočívaly v manažerském poradenství ve věcech strategického řízení i v řešení otázek běžné činnosti. Poradenství zahrnovalo odbornou pomoc v oblasti nákupu výrobních vstupů, prodeje hotových výrobků, řízení lidských zdrojů, logistiky, koordinace vývoje nových tkanin, informačního systému, plánování výrobních investic atd. K tomu daňový subjekt poskytl přehled poskytovaných služeb, jenž většinou zůstal v obecné poloze, neboť služby konkretizuje jako např. odbornou podporu při sestavování plánů a návrhů ke zvyšování kvality výroby, asistenci při sestavování externích a interních 8D reportů, úzkou spoluprací při tvorbě a schvalování hraničních vzorků, předávání požadavků zákazníků na kvalitu, poskytování pomoci při zákaznických a dodavatelských auditech atd. Podobně v různých oblastech činnosti v obecné poloze zdůvodňuje nezbytnost spolupráce, přičemž poskytnuté služby spojuje s dobrými hospodářskými výsledky a se zlepšením některých ukazatelů v daném období. Nakonec shrnuje, že služby byly poskytovány prostřednictvím zaměstnanců MTG, kteří navštěvovali závod, konzultovali problémy a školili zaměstnance. Jmenuje tyto: A. B., L. M., Y. R., J. M., F. S., D. P., B. G. a E. B.; poukazuje na jejich cestovní doklady a e-mailovou a telefonickou komunikaci. Konkrétní jména uvádí i v případě technických služeb (M. D., CH. B.), finančních služeb (J. L., E. B., P. D., A. K., E. B.), v oblasti vývoje a designu (O. S.). U jednotlivých tvrzení jsou odkazy na číselně označené přílohy na CD, mezi nimiž jsou konkrétní i nekonkrétní listiny, prezentace, účty z hotelů a restaurací z rozhodného období - některé z nich vystaveny na jméno, některé bez bližší specifikace.

67. Při ústním jednání dne 26. 4. 2011 správce daně daňový subjekt seznámil s výsledky kontrolního zjištění, označil nekonkrétní doklady a konstatoval, že smlouva, na kterou daňový subjekt odkazuje, byla uzavřena 30. 6. 2009 na dobu určitou do 31. 12. 2009, přičemž v ní bylo konstatováno zpětné prohlášení smluvních stran, že obdobné služby již jsou poskytovány od 1. 7. 2008, a to za stejných podmínek. Správce daně konstatoval, že jeho pochybnosti odstraněny nebyly, a vyzval daňový subjekt ke konkrétnímu doplnění informací k faktuře č. 100002020, k cestovním výdajům a k poskytovaným službám včetně způsobu stanovení ceny služeb. Kontrolní zjištění obsahuje přehled konkretizovaných devíti faktur, přičemž předmětem fakturace jsou náklady na zaměstnance, cestovní náklady za určitá období, poplatky apod.
68. Daňový subjekt reagoval podáním ze dne 30. 6. 2011, v němž ke sporné faktuře uvedl, že souvisí s náklady na právní služby francouzské kanceláře August & Debouzy spojené s jeho začleněním do skupiny MTG, zejména ve vztahu k zajištění financování přípravou úvěrových smluv. K cestovním nákladům opět odkázal na smlouvu o poskytování služeb a uvedl, že náklady byly doloženy účtenkami. K rozsahu poskytovaných služeb ze strany pracovníků MTG rozvedl potřebu a význam služeb a k ceně služeb poukázal na uzavřenou smlouvu a způsob účtování dalších nákladů podle hodinové mzdy pracovníků příslušných oddělení MTG; k vyjádření připojil CD s doklady, na které poukazoval.

69. S vyhodnocením důkazních prostředků správcem daně daňový subjekt vyslovil nesouhlas i ve vyjádření ze dne 17. 10. 2011 a ke zjištění konkrétního rozsahu služeb poskytovaných pracovníky MTG navrhl výsledky několika svědků z řad svých zaměstnanců, kteří s pracovníky MTG spolupracovali, využívali jimi zpracované formuláře či se účastnili pořádaných školení.
70. Správce daně vyslechl dne 8. 11. a 9. 11. 2011 několik svědků, a to vždy za přítomnosti zástupce daňového subjektu. Svědek R. Š. vypověděl, že v druhé polovině r. 2008 byl pan M. D. poradcem v oblasti standardizace transferů výroby. Svědek Ing. M. V. uvedl, že byli francouzskými kolegy poučeni o standardech, začali používat stejný typ schvalovacích formulářů a výsledkem jednání byla standardizace dokumentů. Svědkyně Ing. E. B. uvedla, že pan B. je seznámil s novými nástroji ke sledování technických parametrů a poskytl jim formulář; dále spolupracovala s panem T. na sjednocení systému programového řízení, tj. všech formulářů a informací. Svědkyně L. T. uvedla, že byla příjemcem e-mailů od pracovníků MTG v oblasti cen, ovšem neúčastnila se jednání o úpravě cen vedených pracovníky MTG. Svědek Ing. J. T. uvedl, že služby v oblasti financí a plánování poskytovali pan N. N., P. D., D. P. a C. P. Obdrželi od nich celou řadu metodických materiálů, které sloužily ke sjednocení postupů. MTG také vypomáhala při zajištění úvěrů; celkově shrnul, že činnost pracovníků MTG vedla jak k finančním přínosům, tak k posílení pozice na trhu. Svědek Ing. M. Ř. poukázal na přínos standardizace procesu vývoje převzaté od MTG a význam začlenění do skupiny MTG. Svědkyně Ing. J. V. ve vztahu k informačním systémům ocenila pomoc pracovníků MTG při odstraňování problémů, analyzování situace; jednání ustavené řídicí skupiny se ovšem neúčastnila. Svědkyně Ing. E. P. uvedla, že spolupracovala s panem B. a s panem S. při změnách materiálu pro výrobu a s panem D. a panem B. při převodech některých výrobků ze závodů a s panem P. při standardizaci procesů projektového řízení; ve všech případech se jednalo o pravidelné schůzky a konzultace. Svědek Ing. A. B. obdržel od pana C. z MTG návrh pro optimální výrobní prostor odpovídající standardu ostatních závodů MTG. Svědkyně M. Ř. kvitovala záznam (formulář) pro sledování externích reklamací implementovaný panem B. a panem S., neboť urychluje komunikaci. Svědkyně Ing. J. P. se vyjádřila k rozšíření výroby za podpory MTG a novému systému programového řízení umožňujícím lepší přehled a lepší komunikaci se zákazníkem. Celkově lze ke svědeckým výpovědím shrnout, že správce daně po zjištění pracovního zařazení svědka vyžadoval vždy vysvětlení k určitým bodům vyjádření daňového subjektu, k předloženým dokladům a k formulářům, které se týkaly daného úseku činnosti, a svědci vypověděli, o jaké dokumenty se jedná, případně v jaké oblasti, jaké rady a jakou formou byly poskytovány, a v čem byly pro podnik přínosem; předmětem výsledků nebylo bližší časové ukotvení tvrzených poradenských služeb.
71. Ve zprávě o daňové kontrole č. j. 471027/11/077540303318 správce daně v části b) uvedl výčet sporných účetních dokladů (čísla devíti faktur s vymezením jejich předmětu), popsal obsah smlouvy uzavřené dne 30. 6. 2009 mezi daňovým subjektem a MTG a popsal předložená tvrzení a doklady. Sice zde vyslovil určitou pochybnost o potřebě těchto služeb daňovým poplatníkem, který navazoval na své předchůdce, a jednalo se tedy o společnost s dlouholetou tradicí a zkušenostmi, nicméně jako důvod neuznání nákladů uvedl jejich neprokázání. K tomu popsal konkrétní předložené

pokračování

důkazní prostředky (s. 21-24), vždy se závěrem o jejich neprůkaznosti. Nejprve z devíti sporných faktur konstatuje výslovný obsah čtyř z nich (s. 23) a uzavírá, že jde o faktury nekonkrétní co do jejich předmětu, tudíž na jejich základě nelze zjistit, jaké služby, kdy, kým a kde byly poskytnuty; rovněž konstatuje nekonkrétní tvrzení daňového subjektu ke sporným fakturám, vyjma faktury za právní služby kanceláře August & Debouzy, jejíž opodstatněnost je výslovně vyvrácena zjištěními uvedenými na s. 24, konkrétně zjištěním, že označené služby byly poskytnuty jinou advokátní kanceláří, a to dokonce v předchozím období. Na str. 24 zprávy se rovněž zabývá hodnocením obsahu a dokladů ke zbývajícím čtyřem sporným fakturám, kde kromě nekonkrétnosti samotných faktur a předložených dokladů konstatuje i zahrnutí dokladů zjevně s daňovým subjektem nesouvisejících (zejména cestovní doklady pana Simona). Doplnění řízení a reakce daňového subjektu na kontrolní zjištění pak byly vyhodnoceny na s. 30-44, včetně nového tvrzení o obsahu služeb advokátní kancelář August & Debouzy, která s nimi ve skutečnosti měla spolupracovat na analýze refinancování a na dodatcích úvěrových smluv, přičemž je správce daně označil za nevěrohodné. Obsah navazujících rozhodnutí je popsán v odst. 2 - 7 tohoto rozsudku.

72. Nejvyšší správní soud při svém hodnocení důvodnosti kasační stížnosti v této části rovněž vycházel ze znění § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož „(v)ýdaje (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“.
73. Stěžovateli lze přisvědčit v názoru, že poradenské služby poskytované v rámci určité organizačně propojené struktury společností nemusí být součástí řídicí či organizační činnosti vycházející ze vztahů podřízenosti a nadřízenosti a že obecně není vyloučeno úplatné poskytování poradenské činnosti zahraniční mateřskou společností; v daném případě poskytování služeb navíc navazovalo na začlenění stěžovatele do struktury zahraniční společnosti. Tento závěr podporují rozsudky Nejvyššího správního soudu stěžovatelem označené v kasační stížnosti, byť nejsou podporou pro veškerá stěžovatelova tvrzení. Např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 9. 2006, č. j. 2 Afs 219/2005 - 152, se sice zabývá náklady na poradenskou činnost poskytovanou daňovému subjektu zahraniční mateřskou společností, což v základu akceptuje, nicméně důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného v tomto případě byly rozporné závěry ohledně poskytnutí poradenských služeb a jejich účelu.
74. Stěžovatel spatřuje neúspěch při uplatnění nákladů poradenských služeb v přístupu správců daně i krajského soudu k problému, když jim přičítá neochotu takové náklady uznat. V daném případě to finanční úřad skutečně do určité míry naznačil ve výše citované zprávě o kontrole, i když tento svůj postoj výslovně neoznačil jako důvod pro neuznání nákladů. Odvolací orgán pak na s. 18 svého rozhodnutí, po shrnutí svědeckých výpovědí, konstatuje, že prokázaná spolupráce mateřské společnosti a její ingerence do činnosti daňového subjektu je součástí jejího zájmu na činnosti společnosti. Krajský soud pak přebírá závěr o prokázání spolupráce s MTG (s. 9 rozsudku, poslední odstavec), která byla poskytována v rámci jejího zájmu na řádném fungování podniku žalobce.

75. Stěžovateli tedy lze přisvědčit v tvrzení, že jak správci daně, tak krajský soud zaujali právní názor ohledně poradenských služeb poskytovaných mateřskou společností dceřiné společnosti odporující výše uvedené judikatuře Nejvyššího správního soudu. Východiskem pro další posouzení tak je, že úplatné poskytování poradenských služeb mateřskou společností dceřiné společnosti v zásadě může být daňovým nákladem dceřiné společnosti. V daném případě navíc nelze přehlédnout, že poradenské služby byly poskytovány v návaznosti na začlenění daňového subjektu do mezinárodní struktury společnosti MTG.
76. Správcům daně ani krajskému soudu ovšem nelze upřít, že se navzdory nepříznivému postoji vůči uplatněným nákladům zabývali jak jejich prokazatelností, tak i jejich vlivem na základ daně. Náklady na poradenské služby jsou často předmětem sporů; z povahy věci se totiž tyto služby zpravidla výslovně neodrážejí v činnosti daňových subjektů, a navíc není výjimkou problematické dokládání takto vynaložených nákladů. Neprůhlednost vynakládaných nákladů logicky vede k vyšší obezřetnosti správců daně, a naopak na daňový subjekt klade vyšší nároky na prokazování, neboť nedostatečná tvrzení či doklady obvykle ani nelze nahradit poukazem např. na související výrobní či obchodní postupy či na objektivně realizované zakázky.
77. Nejvyšší správní soud v řadě rozhodnutí vyjádřil nezbytnost prokázání uplatňovaných výdajů. Např. v usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64 (publ. pod č. 1984/2010 Sb. NSS), vyslovil, že podmínkou uznání nákladů je, že bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností, jsou přiměřené a mezi jejich vynaložením a očekávanými příjmy existuje přímý vztah; splnění těchto podmínek prokazuje daňový subjekt. Již dříve krajským soudem označený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, vyslovil, že mezi výdaji a příjmy musí existovat přímá úměra, nicméně vždy musí být daňovým subjektem prokázáno vynaložení nákladů, a musí být prokázán přímý a bezprostřední vztah mezi těmito výdaji a alespoň předpokládanými příjmy. Stejně tak v rozhodnutí ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 143 (publ. pod č. 94/2004 Sb. NSS), je uvedeno, že daňový subjekt, jehož stíhá důkazní břemeno, musí v první řadě prokázat, že daňový náklad se uskutečnil (zde, že služba byla poskytnuta a přijata), a poté, že vedla k cílům předpokládaným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stejně tak rozsudek tohoto soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 20, poukázal na nezbytnost vztahu nákladů k příjmům; zde ovšem posuzoval situaci, kdy z určitých důvodů předpokládaný zisk nenastane; akceptoval tedy prokázaný předpokládaný zisk a zájem na jeho zajištění. Z rozsudku ze dne 24. 4. 2008, č. j. 9 Afs 136/2007 - 65, pak plyne na jedné straně možnost uznat náklady manažerských služeb poskytovaných mateřskou společností, na druhé straně nezbytnost prokázání konkrétní podoby těchto služeb.
78. Ze znění § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů i z příkladmo konstatované judikatury tohoto soudu je zřejmé, že daňový subjekt musí v první řadě prokázat existenci konkrétních nákladů, a teprve poté přichází v úvahu prokázání jejich účelu.
79. Podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění, stejně tak jako podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (pozn. NSS: do řízení se promítly oba procesní předpisy), bylo prokázání těchto podmínek

povinností daňového subjektu. Ten k výzvam správce daně poskytl určitá tvrzení, předložil důkazní prostředky a navrhl výslechy svědků. V první řadě poukazoval na skutečnost, že poradenské služby byly poskytovány na základě smlouvy uzavřené mezi ním a společností MTG; tato smlouva byla uzavřena až v následujícím roce a zpětné tvrzení, že takto bylo postupováno i v rozhodném zdaňovacím období, jako základ pro uplatnění konkrétních výdajů neobstojí. Ostatně samotná existence smlouvy jako podkladu pro poskytování služeb bez doložení konkrétních výdajů spojených s konkrétním poskytnutím služeb obvykle nestačí. Takovým dokladem není ani existence faktur, ani samotné tvrzení daňového subjektu o poskytnutých poradenských službách; to vše totiž musí být provázáno s doklady či jinými důkazy prokazujícími přijetí konkrétních služeb.

80. Bylo součástí důkazní povinnosti daňového subjektu, aby předložil důkazní prostředky konkrétně prokazující vynaložení nákladů na poradenské služby. Řádným doložením nákladů je třeba rozumět např. ve vztahu k tvrzenému školení uvedení termínu školení, jeho obsahu, okruhu účastníků nebo prezenční listiny, k tomu navázaných dokladů prokazujících odměnu konkrétního lektora včetně způsobu jejího určení, a nákladů spojených s jeho pobytem; pak by přicházelo v úvahu vyhodnocení jeho účelnosti ve vztahu k činnosti daňového subjektu. V daném případě daňový subjekt tvrdí, že společnost MTG pro jeho zaměstnance pořádala vícekrát školení, fakticky však předložil prezentace ke školení ve dnech 15. a 16. 10. 2011 a z výpovědi jedné svědkyně vyplynulo, že se jednou nějakého školení zúčastnila. Takové tvrzení je třeba považovat za nedoložené a náklady za neprokázané. Stejně tak v případě nákladů vynaložených na právní služby kanceláře August & Debouzy, kdy správce daně vyvrátil tvrzený předmět právních služeb zjištěním, že byly poskytnuty jinou právní kanceláří a v jiné době, nelze výdaj uznat. Nelze přisvědčit stěžovateli, že po tomto zjištění pouze upřesnil předmět služeb; nahradil jej zcela jiným předmětem, a při nedostatku opory v dalších dokladech lze akceptovat závěr správce daně i krajského soudu o účelovosti a nevěrohodnosti nového tvrzení. Je sice pravdou, že jednání mezi právní (advokátní) kanceláří a klientem je důvěrné, nicméně i při respektování této skutečnosti je doložitelný počet a čas schůzek či jiný způsob zadání práce a výstup, který byl pro klienta učiněn.
81. Stěžovatel ve vztahu k nákladům vynaloženým na právní služby kanceláře August & Debouzy do jisté míry připouští neprůkaznost vynaložené částky. Tvrdí ovšem, že zpochybnění části uplatněných nákladů nemůže mít za následek eliminaci nákladů ostatních, a to zejména v situaci, kdy sporný náklad činí minimální díl nákladů celkových (konkrétně 411 989 Kč z 17 265 131 Kč). Jeho názor má oporu v judikatuře tohoto soudu; v rozsudku ze dne 26. 9. 2012, č. j. 2 Afs 19/2012 - 33, tento soud řešil případ nákladů na poradenské služby poskytované daňovému subjektu mateřskou společností a důvodem pro zrušení rozsudku krajského soudu bylo, že ten akceptoval nesprávný závěr správce daně, že dílčí nedostatky v prokázání výdajů vedou k neuznání celkových nákladů. S nedoložením části nákladů tedy není automaticky spojeno neuznání veškerých uplatňovaných nákladů téhož druhu ve zdaňovacím období.
82. Zpráva o kontrole, odvolací rozhodnutí i napadený rozsudek krajského soudu ovšem stojí na názoru, že i ostatní náklady jsou v rovině pouhého nekonkrétního tvrzení.

Písemné doklady finanční úřad daně popsal ve zprávě o daňové kontrole, vycházel z nich i odvolací orgán ve svém rozhodnutí; oba se ovšem nejdříve vyjadřují k přehledu dokladů, přičemž pouze některé z nich rozebírají podrobněji, a pak samostatně hodnotí výpovědi svědků. Krajský soud tak učinil spíše v obecné poloze, přičemž z jeho rozsudku je patrné, že způsob hodnocení průkaznosti předložených důkazních prostředků správci daně sdílí. Vytýká-li mu stěžovatel, že se nevypořádal s žalobní námitkou nesprávného hodnocení cestovních dokladů pana Simona, lze mu přisvědčit, neboť to skutečně opomenul, ač se jednalo o jeden z důvodů, o které odvolací orgán opřel svůj závěr o nevěrohodnosti předložených důkazních prostředků nejen k jeho cestovním nákladům (s. 16 rozhodnutí o odvolání).

83. Je pravdou, že daňový subjekt předložil v daňovém řízení velké množství důkazních prostředků, které mnohdy postrádaly konkrétní provázanost s fakturovanými náklady, a že některé doklady nebyly ukotveny v čase. Na druhé straně správce daně při vyslýchání svědků, kteří popisovali konkrétní formy poradenských služeb, se o časové ukotvení nezajímal. Svědci sice byli zaměstnanci daňového subjektu a byli vyslýcháni k jeho návrhu, nicméně je to správní orgán, který v zájmu úplného zjištění skutečného stavu věci vede výslech tak, aby bylo zjištěno vše, o čem mohl mít svědek vědomost či na čem byl účasten. Na druhé straně mezi doklady jsou i konkrétní účty k cestovním výdajům, které nepostrádají data ani osobní určení. Není úkolem Nejvyššího správního soudu, aby přehodnocoval veškeré důkazní prostředky, podstatné je, že celkový závěr o tom, že žádný z předložených důkazních prostředků se nestal důkazem o vynaložených nákladech, neobstojí. Posouzení důkazních prostředků je úkolem správce daně. Připomenout je rovněž třeba, že na základě tvrzení daňového subjektu a svědeckých výpovědí správci daně i krajský soud akceptovali, že v daném zdaňovacím období ingerovala mateřská společnost do činnosti dceřiné společnosti, ovšem neuznali to jako poradenskou činnost, kterou bylo možno poskytovat za úplatu; v tom jim kasační soud nepřisvědčil, jak výše uvedeno.
84. V dalším řízení tak nezbude než vyhodnotit všechny předložené důkazní prostředky, a to ve vztahu k tvrzením daňového subjektu doloženým svědeckými výpověďmi. Ve vztahu k těm, které jako důkazy přijetí konkrétních poradenských služeb obstojí, pak teprve bude možno vážit jejich význam pro dosažení, zajištění či udržení příjmů daňového subjektu.
85. Při východisku, že poradenské služby v určitém rozsahu byly v daném zdaňovacím období daňovému subjektu nepochybně poskytnuty, nelze vyloučit důkazní nouzi daňového subjektu, plynoucí z neurčitosti či neprovázanosti některých dokladů. To samo o sobě nevede k odmítnutí nákladů jako celku, ale k úvaze o možnosti stanovení daně podle pomůcek (§ 98 odst. 1 daňového řádu). V daném případě pro stanovení daňové povinnosti nebyly rozhodné pouze sporné náklady; je proto třeba připomenout, že při stanovení daně podle pomůcek mohou být pomůckami i nezpochybněné důkazní prostředky [odst. 2 písm. a) cit. ustanovení]. Mohou jimi být i podaná vysvětlení [odst. 2 písm. b) cit. ustanovení], event. i zjištění nákladů na poradenské služby u srovnatelných subjektů v obdobné situaci ve smyslu odst. 2 písm. c) cit. ustanovení. Dále je nutno připomenout, že i za účinnosti daňového řádu nepozbylo účinnosti rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze

pokračování

dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, podle něhož je v odvolacím řízení přípustná změna způsobu stanovení daně.

VII. Závěr a náhrada nákladů řízení

VII.1. důvodnost kasačních námitek a rozhodnutí o kasační stížnosti

86. O kasační stížnosti podané proti rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud rozhodoval bez jednání (109 odst. 2 s. ř. s.).
87. Rozsudek krajského soudu, který byl napaden kasační stížností, se týkal tří rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 26. 9. 2012, a to č. j. 4450/12-1200, č. j. 4451/12-1200 a č. j. 5699/12-1200, přičemž některé sporné problémy jim byly společné, a pouze rozhodnutí č. j. 4450/12-1200 řešilo samostatně další právní otázku. Přesto, že proti všem rozhodnutím byla podána jedna žaloba, fakticky se jednalo o tři žaloby, které byly zamítnuty jedním rozsudkem. Rozsudek krajského soudu o zamítnutí žaloby tak je třeba vnímat jako rozhodnutí zamítající tři podané žaloby.
88. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil důvodnosti námitek kasační stížnosti, pokud směřovaly proti přezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu, přezkoumatelnosti správních rozhodnutí a proti správnosti právních závěrů týkajících se otázky způsobu určení zisku stálé provozovny. Tyto důvody se vztahovaly ke všem třem správním rozhodnutím. Pouze ve vztahu k rozhodnutím č. j. 4451/12-1200 a č. j. 5699/12-1200 však tímto posouzením byla vyčerpána kasační stížnost, a pouze ve vztahu k nim lze uzavřít, že rozsudek krajského soudu byl vydán v souladu se zákonem; v této části proto byla kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítnuta.
89. Ve vztahu k rozhodnutí č. j. 4450/12-1200 ovšem Nejvyšší správní soud přisvědčil důvodnosti kasační námitky, že důkazní prostředky vztahující se k nákladům za poradenské služby poskytované stěžovateli společností MTG nebyly v daňovém řízení v úplnosti vyhodnoceny tak, aby mohl být závěr o jejich neprokázání považován za podložený. Krajský soud pak tento nesprávný postup i závěr akceptoval. Proto nezbylo než kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v části, v níž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 26. 9. 2012, č. j. 4450/12-1200, zrušit podle § 110 odst. 1 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že vadné je i uvedené rozhodnutí finančního ředitelství, zrušil soud podle § 110 odst. 2 s. ř. s. i toto rozhodnutí a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému (odvolacímu finančnímu ředitelství), který je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.)
90. V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, která předcházela zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným

výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

91. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů. V daném případě stěžovatel žalobou sám spojil k projednání tři žaloby, přičemž úspěchu dosáhl pouze ve vztahu k jedné z nich, ovšem z pohledu dopadu do jeho majetkové sféry ve vztahu k tomu, které pro něho mělo nejtěživější důsledky.

92. V řízení před krajským soudem byl stěžovatel zastoupen advokátem a náklady spojené se zastupováním stěžovatele před krajským soudem tak činí 2 x 2100 Kč za dva úkony právní služby (převzetí a příprava věci, podání žaloby) v době do 31. 12. 2012 [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2012], a 2 x 3100 Kč za dva úkony právní služby (podání repliky, účast na jednání soudu) v roce 2013 [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a g) advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2013], 4 x 300 Kč jako náhrada hotových výdajů (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem 11 600 Kč. Tyto náklady jsou spojeny s jednou podanou žalobou a nelze zde zohlednit zvýšení nákladů podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu; na druhé straně není ani důvodu tuto částku krátit. Zaplacený soudní poplatek v řízení před krajským soudem činil 9000 Kč, vztahoval se tedy ke třem žalobám, přičemž v důsledku rozhodnutí kasačního soudu byla jedna žaloba úspěšná. K nákladům lze tedy připočítat částku 3000 Kč za jeden zaplacený soudní poplatek.

93. V řízení před Nejvyšším správním soudem byl stěžovatel rovněž zastoupen advokátem a náklady spojené se zastupováním stěžovatele v kasačním řízení činí 2 x 3100 Kč za dva úkony právní služby (podání kasační stížnosti, podání repliky) [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, ve znění po 1. 1. 2014], a náhrada hotových výdajů ve výši 600 Kč za 2 úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem 6800 Kč. Zaplacený soudní poplatek v kasačním řízení činil 5000 Kč. Kasační stížnost směřovala proti jednomu rozsudku krajského soudu a je třeba ji považovat za úspěšnou.

94. Náhrada nákladů řízení před oběma soudy tak činí 18 400 Kč za úkony právní služby včetně paušálů, přičemž k této částce je třeba připočítat DPH ve výši 3864 Kč, celkem za úkony 22 264 Kč, a částku 8000 Kč za zaplacené soudní poplatky. Náhrada nákladů řízení tedy činí 30 264 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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

pokračování

V Brně dne 5. února 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu