



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **ORIFLAME SOFTWARE s. r. o.**, IČO 26191725
sídlem Ladova 389/10, Hejčín, 779 00 Olomouc
zastoupená advokátkou JUDr. Kristinou Škampovou
sídlem Pellicova 8a, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2019, č. j. 44075/19/5200-11434-703000,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se u Městského soudu v Praze domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též jen „prvostupňový orgán“ či „správce daně“) ze dne 24. 11. 2014, č. j. 6602870/14/2004-

52525-707801 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“ či „platební výměr“). Platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 vyšší o částku 425 410 Kč za současného vzniku penále ve výši 85 082 Kč. Žalobkyně se domáhá zrušení i tohoto platebního výměru.

2. V napadeném rozhodnutí žalovaný nejprve rekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení včetně závěrů popsanych ve zprávě o daňové kontrole projednané se žalobkyní při ústním jednání dne 18. 11. 2014 protokolem čj. 6537048/14/2004-60561-104115 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“). Dále žalovaný konstatoval, že podle Zprávy o daňové kontrole byl základ daně za předmětné zdaňovací období upraven mj. o následující položky:

(i.) částka 118 420 Kč zaúčtovaná na MD 518099 - Ostatní běžné služby a vyloučená správcem daně z daňově účinných nákladů s odkazem na § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, účinném do 28. 11. 2014 (dále jen „ZDP“), neboť byla vynaložena za víza a letenky pro paní G., která byla zaměstnancem společnosti ORIFLAME SLOVAKIA s.r.o. (dále jen „ORIFLAME SLOVAKIA“), neměla však žádný pracovněprávní vztah k žalobkyni (část 1.2 Zprávy o daňové kontrole);

(ii.) částka 984 445,66 Kč, která je součtem částek 207 251,03 Kč (MD 513001 - Občerstvení), 629 143,27 Kč (MD 513002 - Občerstvení kancelář), 12 754,67 Kč (MD 513003 - Repre - kancelář), 135 296,69 Kč (MD 513005 - Občerstvení - ovoce) byla správcem daně vyloučena z daňově účinných nákladů, neboť byla vynaložena podle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP (část 1.3 Zprávy o daňové kontrole);

(iii.) částka 1 088 839,16 Kč, tj. 45% z celkové částky 2 419 642,57 Kč, kterou žalobkyně zaúčtovala na MD 528010 - Závodní stravování, kterou vynaložila za nadlimitní výdaje za závodní stravování svých zaměstnanců (část 1.4a Zprávy o daňové kontrole) a

(iii.) částka 59 517,59 Kč zaúčtovaná na MD 545001 - Ostatní pokuty a penále (část 1.4 Zprávy o daňové kontrole).

Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně nedoložila oprávněnost aplikace ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, na předmětné daňově neuznatelné výdaje (náklady) a jejich ponecháním v daňově uznatelných nákladech porušila ust. § 25 odst. 1 písm. f), j) a t) ZDP.

Následně se žalovaný zabýval jednotlivými odvolacími námitkami, přičemž uvedl, že správce daně měl v souladu s ust. § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví žalobkyně věrohodné, když není zřejmé, z jakého důvodu hradila výdaje za víza a letenky zaměstnanci jiné společnosti ze skupiny ORIFLAME. Vyjádřením těchto pochybností přesunul správce daně důkazní břemeno zpět na žalobkyni, která tyto svými tvrzeními nerozptýlila. Přestože žalobkyně tvrdila, že náklady (nákup letenek pro paní G.) byly kryty souvisejícími výnosy, žalovaný tomuto tvrzení nepřisvědčil, protože žalobkyně žádné související výnosy nedoložila. Neprokázala, že paní G. zastupovala zájmy odvolatele na předmětných pracovních cestách, a že tyto náklady byly vynaloženy v rámci spolupráce těchto dvou společností. Dále k námitkám, které se týkají fakturačního modelu, uvedl žalovaný, že z něj vyplývá metodika stanovení převodní ceny, nikoliv přímá souvislost ověřovaných výdajů s výnosy z fakturovaných služeb ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Předložené důkazy pouze dokládají, že absolutní výše výnosů pokrývá absolutní výši nákladů. Ve způsobu stanovení převodní

ceny metodou nákladů a přírážky nelze spatřovat přímou souvislost mezi náklady ve formě občerstvení, stravování zaměstnanců nad limit a ostatních pokut a penále s výnosy za poskytované softwarové služby. Podle žalovaného smlouvy odkrývající způsob tvorby výsledných cen mezi členy skupiny spojených osob, slouží k prokázání správnosti nastavení převodních cen. V metodě nákladů a přírážky, kdy žalobkyně alokuje do prodejní ceny služeb krom provozních nákladů i nepřímé náklady, včetně daňově neúčinných nákladů, nelze spatřovat jejich přímou souvislost s příjmy ovlivňujícími výsledek hospodaření. Přestože má žalobkyně smluvně potvrzen postup stanovení převodní ceny včetně konkrétní výše ziskové přírážky se spojenými osobami, lze v takovém postupu spatřovat přímou úměru, nikoliv přímou souvislost daňově neuznatelných výdajů s příjmy z prodeje služeb spojeným osobám, které ovlivnily výsledek hospodaření.

3. V podané žalobě nejprve žalobkyně zrekapitulovala průběh dosavadního řízení, včetně závazného právního názoru Městského soudu v Praze vysloveném v rozsudku ze dne 20. 5. 2019, sp. zn. 10 Af 60/2015, kterým bylo zrušeno původní rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2015. Podle žalobkyně se žalovaný snaží její argumentaci fakturačním modelem, který pokrývá veškeré náklady korespondujícími výnosy a marží, vyvrátit sofistikovaným výkladem o převodních cenách, který však není pro posouzení přímé souvislosti mezi náklady a výnosy podstatný.
4. Specifikum daného případu spočívá podle žalobkyně v charakteru její podnikatelské činnosti, který žalovaný nesprávně posoudil a který spočívá v poskytování softwarových služeb pro ostatní společnosti ve skupině ORIFLAME, přičemž tyto služby neposkytuje na volném trhu. Tvorba cen žalobkyně není tedy založena na tržním prostředí, ale na vnitroskupinové dohodě. Fakturace služeb žalobkyně je založena na principu veškerých přímých a nepřímých provozních nákladů vynaložených žalobkyní v daném zdaňovacím období za společnost jako celek navýšených o marži 5 %. Tyto celkové náklady jsou mezi jednotlivé členy skupiny ORIFLAME přerozděleny tak, aby výnosy žalobkyně za každé období byly vždy o 5 % vyšší než náklady. Tento fakturační model prokazuje, že všechny náklady (daňové i či nedaňové z pohledu ZDP) jsou přímo kryty zdanitelnými výnosy. Na podporu svých tvrzení žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 231/2016-50, v němž jsou uvedeny 4 podmínky, které musí být splněny pro daňovou uznatelnost primárně daňově neuznatelných nákladů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, o nichž žalobkyně tvrdí, že jsou v jejím případě splněny.
5. Podle žalobkyně žalovaný nesprávně zhodnotil zejména podmínku přímé souvislosti nákladů a výnosů. Ze smluv uzavřených mezi žalobkyní a členy skupiny ORIFLAME vyplývá, že úhrada za služby se odvíjí od skutečné výše vynaložených nákladů (přímých i nepřímých) na tyto služby. Zvýší-li se náklady na reprezentaci například o 100 000 Kč, dojde vždy ke zvýšení výnosu na 105 000 Kč, následně dojde i ke zvýšení základu daně o 5 000 Kč, oproti situaci, kdy by žalobkyně žádné další náklady na reprezentaci nevynaložila. Kdyby pak náklady na reprezentaci nebyly součástí smluvních ujednání a tím i fakturačního modelu, byly by daňově neuznatelné a nebylo by možné aplikovat ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a současně by nedošlo k navýšení základu daně o 5 %. Podle žalobkyně žalovaný tak nerozeznal specifičnost činnosti žalobkyně a smysl smluvních ustanovení, neboť ze smluv je zřejmé, že odběratelé (společnosti ve skupině ORIFLAME) hradí za poskytnuté služby veškeré přímé a nepřímé náklady spojené s poskytováním služeb. Nedaňové náklady navýšené o 5 % jsou součástí vyfakturovaných výnosů a jsou

tedy kryty s nimi přímo souvisejícími výnosy, které ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období. Žalobkyně si nedovede představit přímější vztah mezi náklady a výnosy než takový, kdy cena (výnos) za poskytované služby je tvořena konkrétní výší všech nákladů a dohodnutou marží. Každá 1 Kč nákladů je kryta konkrétní 1,05 Kč zdanitelných výnosů. Souvislost nákladů a výnosů je jednoznačná, intenzivní a přímá. Náklady nesprávně vyloučené správcem daně jsou daňově uznatelným výdajem (nákladem) dle ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, neboť jsou v celé výši kryté přímo souvisejícími výnosy. Za kontrolované zdaňovací období byly celkové zohledněné náklady ve výši 287 046 194,42 Kč, celkové výnosy pak ve výši 301 409 909,99 Kč, výnosy tedy zahrnovaly veškeré náklady navýšené o 5 %.

6. Závěrem žalobkyně shrnuje, že nezákonnost rozhodnutí spatřuje v nerespektování závazného právního názoru Městského soudu v Praze, nedostatečně pečlivém zhodnocení okolností posuzovaného případu, nesprávném zhodnocení splnění podmínek pro aplikaci ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a nesprávném posouzení specifčnosti podnikatelské činnosti žalobkyně a fakturačního modelu. Z těchto důvodů navrhuje, aby soud zrušil napadené i prvostupňové rozhodnutí.
7. Žalovaný se v písemném vyjádření nesouhlasí s námitkou, že v daném případě nerespektoval závazný právní názor soudu a nesprávně hodnotil splnění podmínek pro aplikaci ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Žalovaný je naopak toho názoru, že při vydání nového rozhodnutí zohlednil závěry vyslovené ve zrušujícím rozsudku, přičemž odkázal na body 31 – 58 napadeného rozhodnutí. V rámci daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti týkající se daňové účinnosti ověřovaných nákladů (letenky a víza paní G.) a pochybnosti týkající se daňové účinnosti ověřovaných výdajů (výdaje za občerstvení, za stravování zaměstnanců nad zákonem stanovený limit a za ostatní pokuty a penále), a vyzval proto žalobkyni, aby daňovou účinnost ověřovaných nákladů i výdajů prokázala a vyvrátila tak jeho pochybnosti. Žalobkyně však žádné relevantní důkazní prostředky nedoložila. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně proto uvedl, že žalobkyně neprokázala, že náklady (letenky a víza) vynaložila za účelem dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů podle ust. § 24 odst. 1 ZDP, přičemž správce daně neshledal ani přímou souvislost výdajů (nákladů) vynaložených na pracovní cestu zaměstnance jiné společnosti s žalobkyní dosahovanými příjmy ovlivňujícími výsledek hospodaření. Žalobkyně též neprokázala, že výdaje za občerstvení, stravování a pokuty a penále byly vynaloženy v přímé souvislosti s příjmy za poskytování softwarových služeb ovlivňujícími výsledek hospodaření, neboť tzv. přímou souvislost nelze spatřovat ve způsobu stanovení převodní ceny mezi spojenými osobami za účelem dosažení ceny obvyklé na trhu.
8. Následně žalovaný uvedl závazný právní názor Městského soudu v Praze včetně čtyř podmínek, které stanovil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 231/2016-50 a konstatoval, že v napadeném rozhodnutí setrval na názoru, že žalobkyně nedoložila oprávněnost aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, když neprokázala, že náklady na letenky a víza vynaložila za účelem dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů podle ust. § 24 odst. 1 ZDP a tento náklad tak nelze uplatnit v daňově účinných nákladech ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP, neboť se nejedná o výdaje vynaložené na zaměstnance žalobkyně. Na tento náklad nelze aplikovat ani ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, neboť výdaje nejsou daňově účinným výdajem podle ust. § 24 odst. 1 ZDP a není splněna první podmínka pro aplikaci ust. § 24 odst. 2 písm. zc), tedy že ověřované výdaje nejsou podle § 25 ZDP výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

9. Stran výdajů na občerstvení, nadlimitní výdaje na stravování zaměstnanců a ostatní pokuty a penále žalovaný konstatuje, že zde byla naplněna první podmínka, neboť se jedná o výdaje vynaložené podle ust. § 25 odst. 1 písm. t), j) a f) ZDP. Nebyla však splněna druhá podmínka, neboť situaci, kdy žalobkyně v kalkulačním vzorci převodní ceny služeb fakturované ostatním členům skupiny ORIFLAME zohlednila náklady, které jsou v souladu s ust. § 25 ZDP daňově neúčinné, nelze považovat za přímou souvislost s dosaženými příjmy. Z předložených důkazních prostředků a tvrzení vyplývá pouze skutečnost, že žalobkyně výdaje zaúčtované na nákladových účtech spolu s ostatními vynaloženými náklady zahrnula do převodní ceny, kterou účtovala za poskytované služby ostatním členům skupiny ORIFLAME. Mezi předmětnými daňově neuznatelnými náklady (občerstvení, stravování a penále) a výnosy z poskytovaných služeb nelze spatřovat dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou přímou vazbu. Z těchto důkazů vyplývá metodika stanovení převodní ceny, nikoli přímá souvislost ověřovaných výdajů s výnosy z fakturovaných služeb ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Fakturační model společnosti pouze dokládá, že absolutní výše příjmů pokrývá absolutní výši výdajů. Ve způsobu stanovení převodní ceny metodou nákladů a přírážky nelze spatřovat přímou souvislost mezi náklady ve formě občerstvení, stravování a pokut a penále s výnosy za poskytované softwarové služby.
10. Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobkyně v soudem stanovené lhůtě svůj nesouhlas s takovým projednáním věci nevyjádřila (výzva k vyjádření ohledně možnosti rozhodnout ve věci bez jednání byla zástupkyni žalobkyně doručena dne 14. 1. 2020) a žalovaný v písemném vyjádření ze dne 26. 2. 2020 výslovně uvedl, že netrvá na nařízení ústního jednání. Soud proto postupoval v souladu s ust. § 51 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)
11. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
12. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
13. Podle ust. § 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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*
14. Podle ust. § 24 odst. 2 písm. k) ZDP *Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady) na pracovní cesty, včetně výdajů (nákladů) na pracovní cestu spolupracujících osob (§ 13) a společníků veřejných obchodních společností a komplementářů komanditních společností, a to maximálně ve výši podle zvláštních předpisů, pokud není dále stanoveno jinak.*
15. Podle ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP (ve znění do 28. 11. 2014) *Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů (výnosů) s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím*

období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících. Obdobně postupují poplatníci uvedení v § 2, kteří nevedou účetnictví.

16. Podle ust. § 25 odst. 1 písm. f), j) a t) ZDP *Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména penále, úroky z prodlení a pokuty s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. zi), přírážky k pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a k pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, a náklady spojené s trestem uveřejnění rozsudku podle zvláštního právního předpisu; výdaje nad limity stanovené tímto zákonem nebo zvláštními předpisy; výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a bezúplatná plnění; za bezúplatné plnění se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně.*
17. Podle ust. § 152 písm. a) zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“) *Cestovními výdaji, za které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci cestovní náhrady, se rozumí výdaje, které vzniknou zaměstnanci při pracovní cestě (§ 42).*
18. Předmětem nyní posuzované věci bylo posouzení aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2010 ve vztahu k nákladům specifikovaným v části 1.2, části 1.3 a části 1.4 Zprávy o daňové kontrole (viz bod 2 tohoto rozsudku).
19. Soud k výkladu předmětného ustanovení odkazuje na rozsáhlou judikaturu správních soudů. K účelu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP v rozhodném znění Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že účelem § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je umožnit uplatnění výdajů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů i pro výdaje, na které by dané ustanovení nedopadalo, neboť je obecně za daňově účinné výdaje považovat nelze (srov. rozsudek ze dne 28. 3. 2007, čj. 5 Afs 95/2006 - 80, publ. pod č. 1225/2007 Sb. NSS; obdobně srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2015, čj. 9 Afs 74/2014 - 125). Nejvyšší správní soud v tomto směru zdůraznil, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) bylo do ZDP vloženo s účinností od 1. 1. 1997 zákonem č. 316/1996 Sb. Důvodová zpráva k tomuto zákonu se k danému ustanovení nevyjadřuje, jelikož se jednalo až o pozměňovací návrh rozpočtového výboru. Tuto důvodovou zprávu tak při hledání smyslu právní úpravy nebylo možno použít. Nejvyšší správní soud nicméně ve výše zmíněném rozsudku č. 1225/2007 Sb. NSS a v bodě [38] usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 9 Afs 74/2014 dovozoval shora specifikovaný smysl a účel § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP ze zobecnění mechanismu fungování daného ustanovení.
20. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. 1225/2007 Sb. NSS, uzavřel, že „*při aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je třeba chronologicky postupovat tak, že nejprve je třeba posoudit, zda v souzené věci jde o výdaje, na které se uvedené ustanovení vztahuje, a teprve v případě kladného zodpovězení této otázky je třeba posuzovat, zda je dána souvislost s příjmy, vůči kterým jsou výdaje s poukazem na toto ustanovení uplatňovány. Předmětem, na který se vztahuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, jsou výdaje (náklady), které nejsou podle § 25 výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Smyslem tohoto ustanovení je, a v tom je třeba žalovanému přisvědčit, umožnit, aby za situace, kdy mezi konkrétními příjmy a výdaji, které by jinak uznatelné nebyly, existuje vzájemná*

souvislost a jsou součástí nákladů a výnosů ve stejném zdaňovacím období, bylo lze i tyto jinak neuznatelné výdaje (náklady) uplatnit“.

21. Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi uzavřel, že v § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP jsou stanoveny čtyři podmínky, aby mohl být konkrétní výdaj (náklad) uznán za výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (srov. především rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, čj. 9 Afs 231/2016 - 50, publ. pod č. 3634/2017 Sb. NSS). Jde o tyto podmínky:
 1. jde o výdaj (náklad), který není výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 25 zákona o daních z příjmů,
 2. příjmy (výnosy) s tímto výdajem musí přímo souviset,
 3. výdaj (náklad) je daňově uznatelný jen do výše přímo souvisejících příjmů (výnosů),
 4. tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících.
22. Z judikatury správních soudů vyplývá, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP v rozhodném znění nelze v žádném případě omezovat toliko na tzv. přefakturace. Nejvyšší správní soud ve shora označeném rozsudku č. 3634/2017 Sb. NSS konstatoval, že *„nesouhlasí s tím, že by se § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném k 1. 1. 2009) omezoval na tzv. přefakturace, jak uvádí stěžovatel, který má za to, že dané ustanovení má umožnit přenést nedaňový výdaj (náklad) na jiný subjekt, ale konečný výsledek musí být takový, že výdaj (náklad) zůstane nedaňovým, ať skončí jako účetní náklad u jakéhokoli subjektu. Oporu tohoto názoru stěžovatel hledá v důvodové zprávě k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým byl s účinností od 1. 1. 2015 novelizován § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů“. Zdůraznil, že „názoru, že by se § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném k 1. 1. 2009) omezoval jen na tzv. přefakturace, neodpovídá znění tohoto ustanovení, kde se vůbec nezmiňují přefakturace (či přeúčtování), jak je tomu u daného ustanovení ve znění účinném až od 1. 1. 2015 [od tohoto data se v § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů výslovně pojednává o výdajích či nákladech, které „jsou poplatníkem zcela nebo zčásti určeny k přeúčtování jiné osobě“]“.*
23. Městský soud v Praze zrušil rozsudkem ze dne 20. 5. 2019, č. j. 10 Af 60/2015-46 žalovaným dříve vydané rozhodnutí ze dne 30. 7. 2015, č. j. 22574/15/5200-11434-703000 v této věci a zavázal žalovaného, aby se při posuzování naplnění druhé podmínky stanovené ustanovením § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP vyzdvihnuté Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 9 Afs 231/2016-50, tj. posouzení, zda příjmy (výnosy) přímo souvisí s výdaji (náklady), který není výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 25 ZDP, neomezil na pouhé konstatování, že žalobkyně měla přefakturovat nedaňové náklady.
24. Soud při posuzování důvodnosti žaloby rozdělil námitky na dvě části, a to podle konkrétní podmínky, která nebyla dle názoru žalovaného vyjádřeného v napadeném rozhodnutí splněna.
25. Žalovaný k výdajům za letenky a víza pro paní G. konstatoval, že tyto výdaje nejsou daňově účinným výdajem podle ust. § 24 odst. 1 ZDP a není tak splněna první podmínka pro aplikaci ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. S tímto tvrzením se Městský soud v Praze ztotožňuje. Jak vyplývá z ust. § 24 odst. 2 písm. k) ZDP ve spojení s ust. § 152 zákoníku práce, náhradu cestovních výdajů na pracovní cestu je možné uplatnit v daňově účinných

nákladech, pokud tyto byly vynaloženy v souvislosti s pracovní cestou zaměstnance. Jak vyplývá z tvrzení žalobkyně ve správním řízení, paní G. byla zaměstnankyní společnosti ORIFLAME SLOVAKIA, nikoliv žalobkyně. Žalobkyně rovněž nedoložila, že by ji paní G. zastupovala na jednáních, či že by žalobkyni plynula povinnost hradit výdaje na její pracovní cesty.

26. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86 uvedl: „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona.*“ Správce daně své pochybnosti sdělil žalobkyni dne 26. 6. 2014, když uvedl, že předmětné náklady byly vynaloženy na zaměstnance jiné společnosti. Tímto bylo důkazní břemeno přeneseno zpět na žalobkyni. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2015, č. j. 2 Afs 90/2004-70 „*[z]ákladní podmínkou daňové uplatnitelnosti výdaje je tedy, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník.*“ Na uvedený závěr navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 4. 2008, č. j. 7 Afs 18/2008-48 takto: „*Proto pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunesse důkazní břemeno, které jej stihá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází.*“
27. V posuzovaném případě žalobkyně v řízení neprokázala daňovou účinnost předmětného výdaje. Jednak sama tvrdila, že paní G. je zaměstnankyní jiné společnosti, tedy neprokázala, že by mezi žalobkyní a paní G. byl uzavřen pracovněprávní vztah, a jednak z důkazních prostředků (smlouvy IT SERVICE AGREEMENT) nevyplývá povinnost žalobkyně nést náklady na pracovní cesty zaměstnance jiné společnosti, případně tyto náklady přeučtovat jiným členům skupiny. Naopak z nich plyne, že společnost ORIFLAME SLOVAKIA poskytla žalobkyni služby, které jí vyfakturovala. Je to tedy společnost ORIFLAME SLOVAKIA, která je zaměstnavatelem paní G., a jako taková je oprávněna nést náklady na pracovní cesty této zaměstnankyně. V opačném případě by náklady na víza a letenky mohly vykazat jako daňově účinné výdaje obě dvě společnosti (jedna jako zaměstnavatel a druhá jako příjemce služeb). Žalobkyně ve správním řízení namítala, že paní G. ji zastupovala na konferencích, avšak toto tvrzení žádným způsobem nedoložila.
28. Městský soud v Praze tak činí dílčí závěr, že náklady na víza a letenky paní G. žalobkyně nelze uplatnit v daňově účinných nákladech ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, neboť se nejedná o výdaje vynaložené za zaměstnance žalobkyně. Tímto není splněna první podmínka ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, a dané ustanovení tak vzhledem k tomuto výdaji nelze aplikovat. Soud považuje za vhodné připomenout, že žalobkyně v žalobě uvedla, že první podmínka je splněna již konstatováním žalované v odůvodnění rozhodnutí. S uvedeným se soud neztotožňuje, neboť žalovaný v první části napadeného rozhodnutí v bodě 40 výslovně

uvedl, že tato podmínka splněna není, nepřímo to pak uvedl i v bodě 61. Nesplnění první podmínky však žalovaný konstatoval pouze vzhledem k výdajům na letenky a víza paní G..

29. V případě výdajů za občerstvení, nadlimitních výdajů za stravování zaměstnanců a ostatní pokuty a penále strany učinily nesporným, že první podmínka je splněna, tedy jedná se o výdaj (náklad), který není výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 25 zákona o daních z příjmů. Soud proto přistoupil k posouzení, zda tyto jednotlivé výdaje přímo souvisí s příjmy (výnosy) žalobkyně.
30. Žalobkyně spatřuje souvislost předmětných výdajů s příjmy ve svém fakturačním modelu, který spočívá v uzavírání smluv mezi žalobkyní a ostatními členy skupiny ORIFLAME, přičemž úhrada za služby se odvíjí od skutečné výše vynaložených přímých i nepřímých nákladů. Žalobkyně uvádí, že při zvýšení nákladů na určitou službu dojde ke zvýšení výnosů o stejnou částku +5 % marže. Pokud by tyto náklady nebyly součástí smluvních ujednání (fakturačního modelu), byly by daňově neuznatelné a nebylo by možné aplikovat ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.
31. S tímto názorem se Městský soud v Praze neztotožňuje. Ačkoliv strany učinily nesporným splnění první podmínky, soud pro úplnost uvádí, že první podmínka stanovená zákonem a citovaná výše je splněna, protože se jedná o výdaje na občerstvení (§ 25 odst. 1 písm. t) ZDP), stravování nad zákonný limit (písm. j) a penále a pokuty (písm. f). Jedná se tedy o náklady, které nejsou podle ust. § 25 ZDP výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Druhá podmínka však u těchto výdajů naplněna není. Nejvyšší správní soud ke splnění této podmínky uvedl v rozsudku 9 Afs 231/2016-50 následující: *„Přímou souvislostí příjmů (výnosů) s výdaji (náklady) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů lze dle názoru Nejvyššího správního soudu rozumět dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu mezi příjmy (výnosy) a výdaji (náklady). Podstatné bude vždy zhodnocení okolností každého posuzovaného případu s ohledem na povahu této vazby.“* Pro účely demonstrace nesplnění druhé podmínky Městský soud v Praze využil skutkových okolností, které posuzoval Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku, v němž byla posuzována přímá souvislost mezi přijetím pojistného plnění a odpisem pohledávky, přičemž dospěl k závěru, že přímá souvislost je dána, neboť došlo v důsledku přijetí pojistného plnění k odpisu pohledávky. Tato situace je však odlišná od věci nyní projednávané městským soudem. Zatímco z rozsudku Nejvyššího správního soudu je zřejmé, že dle sjednané pojistné smlouvy dojde v případě pojistné události k vyplacení pojistného plnění, což následně směřovalo k odpisu pojištěné pohledávky, přičemž odpis pohledávky byl ve výši přijatého pojistného plnění (třetí podmínka), tato nezprostředkovaná vazba v případě žalobkyně absentuje. Ze smluv a fakturačního modelu žalobkyně je pouze patrné, že celková výše jejích nákladů je kryta celkovými výnosy, které představují 105 % výše nákladů. Z uzavřených smluv však není patrné, jak mají přímo souviset vynaložené náklady (na občerstvení, stravování či penále) s poskytováním softwarových služeb. V případě vzorového příkladu s pojistným plněním bylo zcela zjevné, co vedlo k odpisu pojištěné pohledávky – přijetí pojistného plnění, tj. přímá souvislost konkrétního plnění v návaznosti na konkrétní pohledávku. V daném případě jsou však smlouvy žalobkyně s ostatními členy skupiny ORIFLAME koncipovány natolik obecně, že z nich nelze dovodit žádnou přímou vazbu vynaložených předmětných nákladů na výnosy za softwarové služby. Žalobkyně zaúčtovala výdaje v celkové výši 984 445,66 Kč za občerstvení, 2 419 642,57 Kč za stravování zaměstnanců a 59 517,59 za ostatní pokuty a

penále. Proti těmto nákladům doložila příjmové faktury na různé částky, přičemž se jednalo o poskytování služeb: Poplatek za komunikační služby, Fixní poplatek k Platform Support, Variabilní poplatek za Platform Support, Orisales HUB-podpora funkčnosti, Orisales HUB-podpora HW a údržba. Z těchto faktur však není patrné navýšení výnosů ve vztahu k zaúčtovaným nákladům výše, jinými slovy není patrné, jak souvisí vynaložené náklady na reprezentaci, stravování či penále s výnosy za poskytované softwarové služby. Přímá souvislost předmětných nákladů s příjmy pak není zřejmá ani ze smluv uzavíraných mezi ostatními členy skupiny ORIFLAME.

32. Nelze ani dovodit, že by předmětné náklady přímo souvisely s příjmy ovlivňujícími výsledek hospodaření žalobkyně. Jak uvedl i žalovaný v napadeném rozhodnutí, žalobkyní opakovaně předkládaný fakturační model dokládá pouze přímou úměru, tedy o co se zvýší náklady, tím vyšší bude cena za poskytovanou službu (příjem). Přímá úměra se však v daném případě nerovná přímé souvislosti ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Při použití argumentu *ad absurdum* by pak ve výsledku mohla nastat situace, že by se ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP dalo za použití podobného fakturačního modelu mezi společnostmi v jedné konkrétní skupině aplikovat na veškeré náklady uvedené v ust. § 25 ZDP. Takto by se ust. § 25 ZDP stalo de facto obsoletním, neboť by bylo stačující předmětné náklady pokrýt výnosy v téže výši, aniž by ze smlouvy či z fakturace vyplývala bližší (přímá) souvislost mezi těmito náklady a výnosy. Soud proto uzavírá, že v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 231/2016-50 se v případě předmětných nákladů na občerstvení, stravování nad zákonný limit a ostatní pokuty a penále nejedná o dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu mezi výdaji a příjmy. Druhá zákonná podmínka tak není splněna.
33. Žalobkyně rovněž namítala, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Městského soudu v Praze sp. zn. 10 Af 60/2015. Této námitce Městský soud v Praze rovněž nepřisvědčil. Žalovaný sice setrval na svém původním závěru, důvody, které jej k tomu vedly, jsou však odlišné. Původní rozhodnutí bylo zrušeno z důvodu, že je žalovaný založil na odůvodnění, že pro aplikaci ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP měla žalobkyně předmětné náklady přefakturovat. V nyní přezkoumávaném rozhodnutí vyšel žalovaný z pokynu Městského soudu v Praze a zabýval se splněním jednotlivých podmínek, které stanovuje ust. § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, přičemž dospěl k závěru, že právě druhá podmínka (kterou se měl dle Městského soudu zejména zabývat) nebyla splněna. Nelze tak žalobkyni přisvědčit, že nebyl žalovaným respektován závazný právní názor Městského soudu v Praze. Nedůvodnou je i námitka žalobkyně, že žalovaný nesprávně posoudil specifičnost její podnikatelské činnosti a fakturačního modelu. Žalovaný se těmito námitkami zabýval v napadeném rozhodnutí, přičemž dospěl ke shora uvedeným závěrům, a sice že poskytování služeb v rámci skupiny ORIFLAME a fakturační model spočívající v pokrytí veškerých nákladů výnosy s 5% marží nekonstituuje bez dalšího přímou souvislost předmětných nákladů s výnosy, maximálně pouze přímou úměru mezi veškerými náklady a výnosy.
34. S ohledem na výše uvedené Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji dle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
35. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností

nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 3. června 2021

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu