



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

AHI Oscar s.r.o., IČO: 27892671,
se sídlem Pramenná 3, Praha,
zastoupeného advokátem Mgr. Michalem Svatoněm
se sídlem Dejvická 306/9, Praha 6,

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2020, č. j. 47580/20/5200-11431-702498,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal dne 23. 5. 2018 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 č. j. 4684006/18/2011-52521-100396, kterým byla doměřena podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), z moci úřední daň z příjmů právnických osob v částce 0,- Kč, dále byla podle § 143 odst. 1 daňového řádu dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 2 543 733,- Kč, a současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 0,- Kč a 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. 25 437,- Kč.
2. Správce daně takto postupoval na základě na základě kontrolních zjištění a přistoupil ke zvýšení základu daně, resp. snížení daňové ztráty s odkazem na § 23 odst. 3 ZDP, a to:

O částku ve výši 445 009,- Kč, neboť žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění režijních nákladů ve výši 75 % z objemu mzdových nákladů pracovníků do daňových nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP, účtovaných za služby na základě uzavřené Dohody o poskytování služeb spojených s účetnictvím a administrací uzavřené mezi společnostmi AHI Invest GmbH, Austria a AHI Mike, s.r.o. ze dne 16. 1. 2012 a mezi AHI Invest GmbH, Austria a Kunratice project, s.r.o. ze dne 16. 1. 2012 a dále na základě uzavřené Dohody o poskytování služeb spojených s účetnictvím a administrací, uzavřené mezi společnostmi AHI Invest GmbH, Austria a AHI Oscar s.r.o. ze dne 1. 8. 2012.

O částku ve výši 2 221 777,- Kč, neboť žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění režijních nákladů ve výši 75 % z objemu mzdových nákladů pracovníků do daňových nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP, účtovaných za služby na základě uzavřené Dohody o poskytování služeb správy nemovitostí, uzavřené mezi společnostmi AHI Invest s.r.o. a Kunratice project s.r.o., ze dne 23. 1. 2012 a následně mezi AHI Invest s.r.o. a AHI Oscar s.r.o., ze dne 1. 8. 2012.
3. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o němž rozhodl žalovaný zamítavě žalobou napadeným rozhodnutím.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

4. V podané žalobě žalobce napadené rozhodnutí označil za nepřezkoumatelné, neboť postrádá důvody rozhodnutí a je částečně nesrozumitelné.
5. Žalobce konkrétně namítl, že:
 - žalovaný se nevypořádal s chybným postupem orgánu první instance, který chybně vyhodnotil jednotlivé argumenty vznesené žalobcem,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

- skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu v obsahu spisu,
 - žalovaný překročil meze správního uvážení, když vyslovil závěry, které nemají oporu v provedeném dokazování a obsahu spisu.
6. Důvodem pro vydání dodatečného platebního výměru byl závěr kontrolního orgánu o tom, že žalobce jako daňový subjekt neprokázal oprávněnost uplatnění režijních nákladů ve výši 75 % z objemu mzdových nákladů pracovníků do daňových nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP.
7. K tomu žalobce uvedl, že:
- Částka ve výši 445.009, - Kč byla účtována za služby na základě uzavřené
- Dohody o poskytování služeb spojených s účetnictvím a administrací uzavřené mezi společnostmi AHI Invest GmbH, Austria a AHI Mike, s.r.o. ze dne 16. 1. 2012
 - Dohody o poskytování služeb spojených s účetnictvím a administrací uzavřené mezi AHI Invest GmbH, Austria a Kunratice project, s.r.o. ze dne 16. 1. 2012
 - Dohody o poskytování služeb spojených s účetnictvím a administrací, uzavřené mezi společnostmi AHI Invest GmbH, Austria a AHI Oscar s.r.o. ze dne 1. 8. 2012.
- Částka ve výši 2.221.777, - Kč byla účtována za služby na základě uzavřené
- Dohody o poskytování služeb správy nemovitostí mezi společnostmi AHI Invest s.r.o. a Kunratice project s.r.o., ze dne 23. 1. 2012
 - Dohody o poskytování služeb správy nemovitostí mezi AHI Invest s.r.o. a AHI Oscar s.r.o., ze dne 1. 8. 2012 (viz Zpráva, Výsledek kontrolního zjištění, bod 2).
8. Žalobce řádně doložil způsob a důvody kalkulace režijního paušálu ve výši 75 % objemu mzdových nákladů zaměstnanců. Jednalo se přitom o kalkulaci vycházející zejména z obvyklých nákladů vynaložených na užívání prostor k výkonu činnosti zaměstnanců, energie, voda, kancelářské vybavení a materiál, cestovné, programové vybavení, telefony, dále ostatní náklady dodavatele na jeho činnost. O důvodnosti jejich úhrady přitom nebyl spor, když správce daně ve zprávě o daňové kontrole sám dospěl k závěru, že přijetí služeb, hrazených paušálními částkami, bylo v průběhu daňového řízení prokázáno. Výdaje měly být uznány za výdaj vynaložené za účelem a dosažení, zajištění a udržení příjmů, a správní orgán měl v případě pochybností o výši aplikovat postup dle § 23 odst. 7 ZDP.
9. Jak žalobce namítá, předmětem jeho odvolací argumentace bylo provedení nesprávné právní kvalifikace na straně správce daně, který neuznal paušální částky s odkazem na porušení § 24 odst. 1 ZDP, který rozporoval reálnost výše sjednané částky a tu neuznal jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Na základě tohoto nesprávného závěru správce daně vyhodnotil výše uvedené náklady jako náklady vynaložené bez racionálního podkladu, i přes skutečnost, že žalobce prokázal jejich dohodnutou výši, hodnotu, kterou představovaly, kalkulaci, potřebu personálního zajištění požadovaného rozsahu služeb, obvyklých mzdových nákladů na příslušné pozice zaměstnanců dodavatele a průměrné režijní přírážky, která má pokrývat kompletní náklady práce zaměstnanců, ostatní náklady dodavatele, a tím vyjádřil hodnotu poskytovaných služeb na bázi úplných nákladů, a obchodní přírážky. Žalobce má za to, že žalovaný a správce daně pochybili, když žalobcem předložené důkazní prostředky nevyhodnotili ve vazbě na ust. § 23 odst. 7 ZDP.

10. Žalobce rovněž namítal, že skutečnosti vyplývající ze svědeckých výpovědí nebyly žalovaným správně vyloženy a žalovaný nesprávně nezohlednil jejich vypovídající hodnotu, což mělo za důsledek nesprávné posouzení věci.
11. Žalobce dále namítal, že kromě nedodržení postupu dle ust. § 23 odst. 7 ZDP nebyly respektovány pokyny generálního finančního ředitelství D-332 (pokyn k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny) a D-10 (pokyn ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky), které měly být na posuzovaný případ aplikovány.
12. Žalobce rovněž namítal, že bylo porušeno ust. § 5 odst. 1 a § 92 daňového řádu, kdy správce daně nepostupoval v souladu s právními předpisy a mezinárodními smlouvami a nedodržel pravidla dokazování, když ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost povinných evidencí a účetních záznamů aj. důkazních prostředků předložených žalobcem.
13. Podle názoru žalobce správce daně a žalovaný při své činnosti postupovali v rozporu se zákonem, když nesprávným způsobem aplikovali na daný případ zásadu volného hodnocení důkazů dle ust. § 8 odst. 1 daňového řádu. Tuto zásadu žalovaný aplikoval zcela izolovaně bez vzájemné vazby na průběh dokazování dle ust. § 92 daňového řádu, podle kterého musí správce daně prokazovat v případě pochybností skutečnosti dle ust. § 92 odst. 5 písm. a) až f) daňového řádu
14. Jak uvedl, žalovaný svoje závěry založil na konstatování, že žalobce jako daňový subjekt neprokázal, že 75 % režijních nákladů z objemu mzdových nákladů odpovídá nákladům, které byly spojeny s vykonávanou činností každého pracovníka dodavatele, který pracoval pro daňový subjekt. Závěrem žalovaný konstatoval, že žalobcem dokládaná částka ve výši 17.335,16 EUR nemá potřebnou vypovídající hodnotu, neboť správci daně nebyly předloženy žádné podklady, ze kterých žalobce vycházel při stanovení 18 % režijních nákladů dodavatele a jak tyto souvisí s výší stanovené režijní přírážky; žádné informace či podklady, které by dokládaly rozsah reálně provedených činností vykonávaných dodavatelem – společností AHI Invest GmbH, včetně celkového počtu zaměstnanců, s jejichž činností by odvolatelem uváděné režijní náklady souvisely.
15. Žalobce dále namítl, že žalovaný v bodě 37 napadeného rozhodnutí vyslovil závěr, že kalkulované režijní náklady ve výši 75 % neodpovídají reálným (skutečným) režijním nákladům na jednotlivé pracovní pozice, neboť jejich výše se odvíjí od výše hrubé mzdy a nikoli od nákladů, které bylo nutné vynaložit k zajištění poskytovaných služeb. Žalovaný tedy dovedl, že výše paušálu režijních nákladů nebyla stanovena na základě kalkulace skutečných nákladů a žalobce měl tedy postupovat v rozporu s § 24 odst. 1 ZDP, který mj. stanoví, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Tento závěr žalobce považuje za nesprávný, neboť není podložen výsledkem proběhlého dokazování. Žalobce může souhlasit s žalovaným pouze v tom ohledu, že samotná kalkulace režijních nákladů, tedy zmíněných 75 %, byla odvislá od výše hrubé mzdy. Nelze však souhlasit s tím, že by nebyla závislá na výši předpokládaných nákladů nutných na zajištění výkonu práce jednotlivých pracovníků. Tyto náklady zcela jednoznačně existují, jejich vynaložení žalobce jednoznačně deklaroval a doložil, a ve vztahu k jejich vyčíslení se držel obchodní praxe, kterou považuje za obvyklou, kdy samotné vyčíslení s ohledem na výši nákladů na

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

jednotlivé pracovníky vztáhnul v rámci transparentního porovnání k výši hrubé mzdy právě procentem 75, které odpovídá jeho nákladům na umožnění výkonu práce jednotlivým pracovníkům.

16. Ve vztahu k průběhu dokazování žalobce namítl, že žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, když ve vztahu ke svědectví Mgr. K. M. učinil závěr výhradně o tom, že mezi daňovými subjekty (podniky ve skupině) existovala vzájemná spolupráce, ale neučinil již závěr o svědecké výpovědi ve vztahu k existenci logických vynaložených nákladů vyplývajících z této spolupráce
17. V přímém rozporu se zásadami dokazování je potom závěr žalovaného o tom, že pouhé tvrzení svědků bez ověřitelných důkazů nemá žádnou důkazní sílu. Žalobce takový závěr považuje za nezákonný, když svědecké výpovědi jsou z hlediska právního řádu postaveny na rovinu jiným důkazním prostředkům.
18. Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že pracovníci ke své činnosti potřebovali kromě prostoru k výkonu jejich činnosti, energií a souvisejících služeb i kancelářské vybavení, telefony, programové vybavení, cestovní náhrady, školení, zařízení kanceláře a další. Tyto položky mají ve vztahu k režijnímu nákladu pracovníků evidentní vypovídající hodnotu ve vztahu k nezbytnosti jejich vynaložení za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP
19. Napadenému rozhodnutí žalobce dále vytkl, že konstatuje, že výše uvedené režijní náklady neodpovídají skutečným režijním nákladům vynaloženým na jednotlivé pracovní pozice, neboť podle žalovaného se jejich výše má odvíjet od hrubé mzdy, a nikoliv od nákladů, které bylo nutné vynaložit k zajištění poskytovaných služeb. Žalovaný postupoval při svých závěrech v rozporu se zákonem, když své závěry neodůvodnil a nepodložil spisovým materiálem. Závěry žalovaného nemají oporu v provedeném dokazování a žalovaný svá tvrzení postupem dle daňového řádu nezjistil a neprokázal. Své závěry pouze vyslovil a postavil je proti skutečnostem prokazovaným žalobcem důkazními prostředky.
20. Žalovaný v napadeném rozhodnutí několikrát opakuje, že podle něho žalobce neprokázal, resp. nedoložil jednoznačnými důkazními prostředky, režijní náklady. I přesto, že za tímto účelem žalobce doložil ve vztahu k nákladům vynaložených v AHI Invest s.r.o. v roce 2012 tyto důkazní prostředky: výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2012 zveřejněný ve sbírce listin OR, přehled skutečných režijních nákladů vynaložených v roce 2012 v členění dle jednotlivých účtů hlavní knihy AHI Invest s.r.o. s vazbou na zveřejněný výkaz zisku a ztráty, položkové výpisy nákladových účtů hlavní knihy AHI Invest s.r.o., položkový výpis výnosového účtu – tržby služby - hlavní knihy AHI Invest s.r.o., přílohy k přehledu skutečných režijních nákladů. Za účelem žalobce doložil ve vztahu k nákladům vynaložených v AHI Invest GmbH v roce 2012 tyto důkazní prostředky: přehled vybraných režijních nákladů 2012 a doklady a faktury k přehledu.
21. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, jakými úvahami se žalovaný řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření závěru o neexistenci režijních nákladů vynaložených na činnost pracovníků, resp. z jakého důvodu nepovažuje argumentaci žalobce ve vztahu k vynaložení režijních nákladů za důvodnou. Z argumentace žalobce je přitom zjevné, že účtované režijní náklady odrážejí skutečně vynaložené náklady společnostmi zaměstnávající předmětné pracovníky vykonávající činnost ve prospěch žalobce (zejména AHI Invest GmbH, Austria, a AHI Invest s.r.o.) nepochybně byly

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

vynaloženy, když tito pracovníci svou práci ve prospěch žalobce řádně odváděli, aniž by docházelo ke specifikaci jednotlivých nákladů (bylo účtováno režijním paušálem

22. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nezabýval věcnou povahou režijních nákladů, které v souladu s odbornou literaturou nelze v ekonomice vyjádřit jako jedincové, tj. přiřadit je jednotlivým výrobkům nebo službám, protože je nelze stanovit přímo jedinci, musí se tak rozvrhovat pomocí tzv. režijní přírážky. Napadené rozhodnutí se povahou režijních nákladů vůbec nezabývá, ale vyžaduje předkládání dalších důkazů, které ovšem vzhledem k vymezení režijních nákladů asi nelze ani předložit
23. Žalobce dovedl, že postup žalovaného, při kterém trvá na prokázání oprávněnosti výše paušální odměny, je nezákonný, když žalovaný trvá na něčem, co nelze z povahy režijního paušálu splnit jiným způsobem než doložením předpokládaných kalkulací, případně svědeckých výpovědí a výkazů na straně společností zaměstnávající předmětné pracovníky, což žalobce splnil.
24. Žalobce má dále za to, že žalovaný jakýmkoli způsobem nevyvrátil (ani nijak postup neodůvodnil) věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví žalobce, a to ať už účetnictví jako celku, či pouze jeho jednotlivých účetních dokladů
25. Jak uvedl, žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že intenzitu pochybností prohloubilo personální propojení mezi osobami provádějícími transakci. Žalobce konstatuje, že takový závěr je rovněž nezákonný, když žalovaný neuvedl, v čem měly spočívat jeho pochybnosti. Odůvodnění tohoto závěru napadené rozhodnutí postrádá. Napadené rozhodnutí opakovaně napadá způsob stanovení režijního paušálu, napadené rozhodnutí se nijak nevyjadřuje k samotným tvrzeným pochybnostem. Pro žalobce je překvapivá skutečnost, že na základě neodůvodnění původní pochybnosti žalovaný buduje další údajně „intenzivnější“ pochybnost vznikající pouze na základě personálního propojení a z této umělé konstrukce vyvozuje, že postupuje zákonně, neboť má postupovat obezřetně. V tomto ohledu je rozhodnutí nepřezkoumatelné, argumentace je zjevně vedena účelově, opomíjí se obsah spisu, včetně reálné existence nákladů, a žalovaný tímto postupem vystupuje mimo jemu svěřenou působnost v rámci daňového řádu
26. Žalovaný v rámci písemného vyjádření k žalobě uvedl, že paušální náhradu nelze stanovit pouze na základě odhadu bez potřebných dokladů (kalkulaci pro stanovení paušálu je potřeba kdykoliv rozložit a doložit doklady). Podmínkou aplikace § 23 odst. 7 ZDP je naplnění § 24 odst. 1 ZDP, tj. že se v daném případě jedná o daňově účinný náklad. Až následně je možno aplikovat pravidlo tržního odstupu a princip stanovení převodní ceny, tedy až poté, co náklady a výnosy projdou testem daňové účinnosti. Je nutno nejprve postavit na jisto, že výdaj (náklad) byl prokazatelně pro danou společnost vynaložen a je daňový a potom teprve lze uvažovat o úpravě základu daně o rozdíl oproti ceně obvyklé dle § 23 odst. 7 ZDP (k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 10 Afs 147/2016 – 56).
27. Žalovaný trval na tom, že žalobce neprokázal kompletní rozsah fakturovaných činností, ale pouze jeho část, která byla doložena konkrétně reálně vykonávanou činností, tj. část z celkově uplatněných částek žalobcem v daňových nákladech nebyla uznána jako náklad daňově účinný, tj. jako náklad sloužící k dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s ust. § 24 ZDP, nebylo možné aplikovat pravidlo tržního odstupu a princip stanovení převodní ceny uvedené v ust. § 23 odst. 7 ZDP, a proto z tohoto důvodu správce daně nezjišťoval cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Nebyl proto ani důvod k aplikaci Pokynu D-332 a Pokynu D-10.

28. Žalobce byl Výzvou 1 správcem daně vyzván k předložení veškerých podkladů a kalkulací nákladů, na základě kterých byla stanovena měsíční paušální cena za poskytované služby na základě uzavřených dohod se společnostmi AHI Invest GmbH, Austria. Žalobce ve vyjádření k Výzvě 1 předložil kalkulace, k nimž však nepředložil žádné podklady, ze kterých vycházel při stanovení měsíční paušální ceny. Správce daně proto žalobce Výzvou 2 vyzval k poskytnutí informací, ze kterých předložená kalkulace vychází. K jednotlivým položkám (pracovním pozicím), uvedeným v kalkulaci správce daně požadoval touto výzvou konkrétní podklady (jména pracovníků, podklady, ze kterých je patrná výše hrubých mezd, pracovní náplně, uvedení konkrétních činností, které pracovníci vykonávali, podklady z nichž je patrné kolik hodin měsíčně tyto osoby odpracovaly, podklady na základě kterých byla stanovena výše úvazku jednotlivých pracovníků, jakým způsobem byl stanoven podíl úvazku jednotlivých zaměstnanců, který je vyčíslený v kalkulaci, na základě čeho byla stanovena 75% výše režijních nákladů u jednotlivých funkcí, podklady, ze kterých byla tato výše režijních nákladů vypočítána).
29. Žalobce ve vyjádření ze dne 29. 11. 2016 k Výzvě 2 uvedl, že požadavky uvedené ve výzvě nelze objektivně splnit, předložené kalkulace sloužily jako podklad k jednání o paušální ceně. Výše kalkulovaných nákladů vycházela z návrhu dodavatelů, potřeby personálního zajištění požadovaného rozsahu služeb, obvyklých mzdových nákladů na příslušné pozice zaměstnanců dodavatele a průměrné režijní přírážky, která doplňuje kompletní náklady práce zaměstnanců. Kalkulace nevyjadřují údaje o konkrétních zaměstnancích, počtech jejich odpracovaných hodin a čerpání konkrétních režijních nákladů. Cena byla sjednaná jako paušální při plnění předmětu smlouvy, žádná vazba sjednané ceny na prokazování skutečných výkonů jednotlivých pracovníků v průběhu činnosti dle smlouvy sjednána nebyla. Ve vyjádření rovněž uvedl, že k ceně obvyklé fakturovaných služeb vyžádá stanovisko nezávislých odborníků a předloží je správci daně, kterým by doložil své tvrzení o tom, že 75% výše režijních nákladů z hodnoty mzdových nákladů je ve spodní hladině běžných obchodních vztahů při stanovení cen u většiny subjektů, kteří poskytují služby. Toto stanovisko však nepředložil. K výše uvedenému vyjádření žalobce nepředložil žádné podklady, ze kterých vycházel při stanovení průměrné režijní přírážky, která doplňuje kompletní náklady práce zaměstnanců, a ze kterých vyplývají režijní náklady, které byly vynaloženy s poskytováním služeb spojených s účetnictvím a administrací. Režijní náklady stanovené ve výši 75% z hodnoty mzdových nákladů vyjadřují sumu, která je vypočtena z hrubé mzdy každé jednotlivé pracovní pozice, uvedené v kalkulaci a nikoliv z nákladů, které představují ostatní náklady (skutečné režijní náklady) jako např. na užívání prostor, energie, vodu, cestovné, kancelářské vybavení, telefony apod, které bylo nutné vynaložit k zajištění poskytování služeb. Režijní náklady ve výši 75% neodpovídají reálným (skutečným) režijním nákladům na jednotlivé pracovní pozice neboť jejich výše se odvíjí od výše hrubé mzdy, nikoli od nákladů, které bylo nutné vynaložit k zajištění poskytovaných služeb. Výše paušálu režijních nákladů tedy nebyla stanovena na základě kalkulace skutečných nákladů. Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se však podle ust. § 24 odst. 1 ZDP pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem.
30. Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 17. 5. 2018 žalobce uvedl, že součástí sjednané paušální ceny za služby byla kalkulovaná režijní přírážka ve výši 75 % z objemu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

mzdových nákladů a kalkulace vychází z dlouhodobého sledování nákladů a kvalifikovaného odhadu. Ke svému tvrzení předložil důkazní prostředky prokazující výši skutečných režijních nákladů vynaložených v AHI Invest GmbH v roce 2012, které obsahují přehled vybraných režijních nákladů za rok 2012 a kopie dokladů vystavených pro odběratele společnost AHI Invest GmbH. Z předloženého přehledu vyplývá, že vybrané režijní náklady zahrnují telefonní a internetové náklady, právní služby, elektřinu, plyn, nájem kanceláří a mobilní telefony. Ani předložením tohoto přehledu a prvotních dokladů k těmto nákladům se vztahujících nebylo však žalobcem prokázáno, že právě 75% výše režijních nákladů z objemu mzdových nákladů odpovídá nákladům, které byly spojeny s vykonávanou činností každého jednotlivého pracovníka, který pracoval pro žalobce. Žalobce předložil pouze formální důkazní prostředky, a bylo na něm, aby prokázal materiální podmínky pro vznik nároku na uplatnění tvrzených nákladových položek (režijních nákladů stanovených ve výši 75 % z objemu mzdových nákladů pracovníků dodavatele) jednoznačnými důkazními prostředky a potvrdil tak pravdivost údajů v nich uvedených.

31. Žalovaný ve vyjádření shrnul, že žalobce nepředložil žádné podklady, ze kterých vycházel při stanovení průměrné režijní příirážky, která doplňuje kompletní náklady práce zaměstnanců, a ze kterých vyplývají režijní náklady, které byly vynaloženy s poskytováním služeb spojených s účetnictvím a administrací. Důkazní břemeno leželo na žalobci. V daňovém řízení se nadto neuplatní zásada vyšetřovací. Režijní náklady stanovené ve výši 75% z hodnoty mzdových nákladů vyjadřují sumu, která je vypočtena z hrubé mzdy každé jednotlivé pracovní pozice, uvedené v kalkulaci a nikoliv z nákladů, které představují ostatní náklady (skutečné režijní náklady) jako např. na užívání prostor, energie, vodu, cestovné, kancelářské vybavení, telefony apod, které bylo nutné vynaložit k zajištění poskytování služeb. Režijní náklady ve výši 75% neodpovídají reálným (skutečným) režijním nákladům na jednotlivé pracovní pozice, neboť jejich výše se odvíjí od výše hrubé mzdy, nikoli od nákladů, které bylo nutné vynaložit k zajištění poskytovaných služeb. Výše paušálu režijních nákladů tedy nebyla stanovena na základě kalkulace skutečných nákladů.

III.

Posouzení žaloby

32. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal. *O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, když účastníci s rozhodnutím věci bez nařízení jednání souhlasili (souhlas žalobkyně byl v souladu s § 51 odst. 1 větou druhou s. ř. s. presumován) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.*
33. Z obsahu správního spisu se podává, že u žalobce byla dne 28. 5. 2015 zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, v jejímž průběhu byl žalobce vyzván k prokázání oprávněnosti uplatnění režijních nákladů ve výši 75 % z objemu mzdových nákladů pracovníků do daňových nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP, účtovaných za služby na základě uzavřené Dohody o poskytování služeb spojených s

účetnictvím a administrací uzavřené mezi společnostmi AHI Invest GmbH, Austria a AHI Mike, s.r.o. ze dne 16. 1. 2012 a mezi AHI Invest GmbH, Austria a Kunratice project, s.r.o. ze dne 16. 1. 2012 a dále na základě uzavřené Dohody o poskytování služeb spojených s účetnictvím a administrací, uzavřené mezi společnostmi AHI Invest GmbH, Austria a AHI Oscar s.r.o. ze dne 1. 8. 2012 a k prokázání oprávněnosti uplatnění režijních nákladů ve výši 75 % z objemu mzdových nákladů pracovníků do daňových nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP, účtovaných za služby na základě uzavřené Dohody o poskytování služeb správy nemovitostí, uzavřené mezi společnostmi AHI Invest s.r.o. a Kunratice project s.r.o., ze dne 23. 1. 2012 a následně mezi AHI Invest s.r.o. a AHI Oscar s.r.o., ze dne 1. 8. 2012.

34. Žalobci byla zaslána výzva k prokázání skutečností č. j. 1067606/16/2011-60561-103284 ze dne 19. 2. 2016 a výzva k prokázání skutečností č. j. 8070155/16/2011-60561-103284 ze dne 16. 11. 2016. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 5. 5. 2018 (viz č. j. 3967197/18/3007-60562-709514). Zpráva o daňové kontrole č. j. 4606483/18/2011-60561-103284 byla s žalobcem projednána protokolem o ústním jednání č. j. 4606484/18/2011-60561-103284 dne 23. 5. 2018. Na základě zprávy byl vydán dodatečný platební výměr.
35. Z obsahu správního spisu se dále podává, že žalobce jako nástupnická společnost převzal k datu 31. 7. 2012 v důsledku fúze sloučením jmění zanikající společnosti AHI Mike, s.r.o., se sídlem Praha 4, Pramenná, IČ 26682222 a jmění zanikající společnosti Kunratice project s.r.o. se sídlem Praha 4, Pramenná, IČ 49702050.

36. Z obsahu správního spisu se podává, že v rámci daňové kontroly žalobce předložil správci daně následující dohody a k nim přijaté faktury, konkrétně se jednalo o tyto dohody:

Dohoda o poskytování služeb spojených s účetnictvím a administrací, ze dne 16. 1. 2012, uzavřená mezi AHI Invest GmbH, Austria a AHI Mike s.r.o. Poskytovatel se zavázal poskytovat odběrateli služby spojené s účetnictvím a administrací na období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, za odměnu - měsíční paušál ve výši 2 000 EUR, který pokrývá všechny běžné náklady poskytovatele.

Dohoda o poskytování služeb spojených s účetnictvím a administrací ze dne 16. 1. 2012, uzavřená mezi AHI Invest GmbH, Austria a Kunratice project s.r.o. Poskytovatel se zavázal poskytovat odběrateli služby spojené s účetnictvím a administrací na období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, za odměnu - měsíční paušál ve výši 3 000 EUR, který pokrývá všechny běžné náklady poskytovatele.

Dohoda o poskytování služeb spojených s účetnictvím a administrací ze dne 1. 8. 2012 uzavřená mezi AHI Invest GmbH, Austria a AHI Oskar s.r.o. Poskytovatel se zavázal poskytovat odběrateli služby spojené s účetnictvím a administrací na období od 1. 8. 2012 do 31. 12. 2012 za odměnu - měsíční paušál ve výši 3 000 EUR, který pokrývá všechny běžné náklady poskytovatele.

37. Protože žalobce nepředložil podklady, ze kterých vycházel při stanovení měsíční částky 3 000 EUR, respektive 2 000 EUR za služby, výzvou č. j. 8070155/16/2011-60561-103284, jej správce daně vyzval k poskytnutí informací, ze kterých vychází předložená kalkulace. Konkrétně správce daně požadoval, aby žalobce ke každé pracovní pozici uvedl jména pracovníků společnosti, předložil podklady, ze kterých jsou patrné výše hrubých mezd, doložil pracovní náplň těchto zaměstnanců, vyjmenoval jaké konkrétní činnosti tyto osoby prováděly pro společnost AHI Oscar s.r.o. a pro společnost Kunratice projekt s.r.o. v roce 2012, uvedl, kolik hodin měsíčně tyto osoby pracovaly pro společnost AHI Oscar s.r.o. a

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

pro společnost Kunratice a předložil podklady, ze kterých je toto patrné, předložil veškeré podklady, na základě kterých byla stanovena výše podílu úvazků u jednotlivých zaměstnanců společnosti AHI Invest GmbH, sdělil, jakým způsobem byl stanoven podíl na úvazku jednotlivých zaměstnanců společnosti AHI Invest GmbH, který je vyčíslený v kalkulaci, vysvětlil na základě čeho byla stanovena 75 % výše režijních nákladů jednotlivých funkcí, a předložil podklady, ze kterých byla tato výše režijních nákladů vypočítána.

38. K uvedené výzvě žalobce sdělil, že tyto požadavky nelze splnit, neboť vyžadované údaje se týkají osob, které nejsou ovládány žalobcem jako daňovým subjektem, žalobce nemá žádné své zaměstnance, přičemž ceny za služby poskytované společností AHI Invest GmbH Austria a společností AHI Invest s.r.o. byly sjednány paušálními částkami podle smluv, které již žalobce správci daně předložil. Navrhl doplnit dokazování výsledkem svědkyně K. M.
39. Jak se podává z protokolu o výsledch svědkyně, tato byla zaměstnána u společnosti AHI Invest s.r.o., kde pracovala jako operační manažer. Měla na starosti administrativu týkající se společností ve skupině AHI, jejím přímým nadřízeným, který jí zadával pokyny k pracovní činnosti, byl jednatel společnosti AHI Invest s.r.o. pan H. Konkrétně šlo o komunikaci s orgány veřejné správy, zpracování podkladů pro mzdy, složitější překlady, jednání s nájemci a dodavateli služeb pro areál v Kunraticích nebo pro společnost AHI Invest s.r.o., připravovala podklady pro audit fúzovaných společností.
40. Svědkyně vykonávala činnost pro společnost AHI Invest v rozsahu cca 50% a pro společností Kunratice project s.r.o., AHI Mike s.r.o., AHI Oscar s.r.o. zbylých 50%. Rovněž se podílela na činnosti v souvislosti s výkonem správy areálu a to jednání s nájemci, údržba areálu, fakturace, pravidelná vyúčtování, vymáhání plateb nájemců, zasílání upomínek, komunikace s dodavateli služeb pro areál, pravidelné reporty, vedení evidence nájemníků.
41. Svědkyně potvrdila, že AHI Invest s.r.o. zaměstnávala právničku Mgr. K., rovněž uvedla, že v roce 2012 byla osobně v kancelářích a sídle společnosti AHI Invest GmbH ve Vídni, kde se prováděly činnosti managementu a administrace pro AHI Oscar s.r.o. a do něj fúzovaných společností.
42. O žalobních námitkách uvážil Městský soud v Praze (dále také jen jako „městský soud“) následujícím způsobem.
43. K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí městský soud v první řadě připomíná, že obecně o rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost se jedná mimo jiné tehdy, když je jeho výrok v rozporu s odůvodněním nebo rozhodnutí vůbec neobsahuje právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jeho důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, též rozsudek č. j. 2 Ads 33/2003 - 78). Rovněž to je případ rozhodnutí, jehož odůvodnění nedává smysl, z něhož by vyplývaly skutkové a právní důvody, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002 - 24). Povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument uplatněný v žalobě. Odpověď na základní námitky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

na námitky dílčí a související (srov. rozsudky NSS ze dne 14. 2. 2013 č. j. 7 As 79/2012-54, ze dne 29. 8. 2013 č. j. 7 As 182/2012-58 a ze dne 19. 2. 2014 č. j. 1 Afs 88/2013-66).

44. Napadené rozhodnutí dostojí všem požadavkům, které jsou z hlediska přezkoumatelnosti jeho odůvodnění a povinnosti vypořádat se s odvolacími námitkami na ně jak zákonem, tak i na něj navazující judikaturou kladeny. Prvá žalobní námitka důvodná není.
45. Pokud jde o zjištění skutkového stavu, platí podle § 8 odst. 1 daňového řádu, že *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*
46. Jak se podává z obsahu napadeného rozhodnutí, správce daně na základě daňové kontroly vyšel ze zjištění, že žalobce zaúčtoval v roce 2012 do nákladů celkovou částku ve výši 1 272 950 Kč za služby spojené s vedením účetnictví a administraci jí poskytnuté společností AHI Invest, GmbH, Austria. Služby byly poskytovány na základě dohody o poskytování služeb spojených s účetnictvím a administrací uzavřené mezi společností AHI Invest GmbH, Austria a AHI Mike, s.r.o. ze dne 16. 1. 2012 a mezi AHI Invest GmbH, Austria a Kunratice project, s.r.o. ze dne 16. 1. 2012 a dále na základě uzavřené dohody o poskytování služeb spojených s účetnictvím a administrací, uzavřené mezi společností AHI Invest GmbH, Austria a AHI Oscar s.r.o. ze dne 1. 8. 2012 (viz bod 40 rozsudku).
47. Odměna byla sjednána ve formě měsíčního paušálu dle kalkulovaných předpokládaných nákladů a to: a za služby poskytované společností AHI MIKE, s.r.o. ve výši 2 000 EUR měsíčně, za služby poskytované společností Kunratice project s.r.o. ve výši 3 000 EUR měsíčně, za služby poskytované společností AHI Oscar s.r.o. ve výši 3 000 EUR měsíčně. Žalobce předložil kalkulaci týkající se služeb poskytovaných odběratelům Kunratice project s.r.o. a AHI Oscar s.r.o. která obsahovala pracovní pozice - účetní 1, účetní 2 a asistent a kalkulaci týkající se služeb poskytovaných odběrateli a AHI Mike s.r.o. která obsahovala pracovní pozici účetní 1 a asistent.
48. Žalobce uvedl, že součástí sjednané paušální ceny za služby byla kalkulovaná režijní přírážka ve výši 75 % z objemu mzdových nákladů a kalkulace vycházela z dlouhodobého sledování nákladů a kvalifikovaného odhadu. Správci daně předložil přehled vybraných režijních nákladů za rok 2012 a kopie dokladů vystavené pro odběratele společnost AHI Invest GmbH. Režijní náklady zahrnovaly telefonní a internetové náklady, právní služby, elektřinu, plyn, nájem kanceláří a mobilní telefony. V přehledu vybraných režijních nákladů společnosti AHI Invest GmbH za rok 2012 byly uvedeny celkové režijní náklady ve výši 96 306, 58 EUR, tj. 8 025, 54 EUR měsíčně. Dále žalobce vyčíslil podíl pro AHI Oscar s.r.o. ve výši 18 % - dle průměrného procenta u jednotlivých pracovních pozic - ve výši 17 335, 18 EUR, což správce daně přepočtl s využitím kursu 25, 140 Kč k 31. 12. 2012 na částku 435 806, 54 Kč.
49. Podíl připadající na činnost pro AHI Oscar s.r.o., Kunratice Project s.r.o. a AHI Mike s.r.o. byl dovozen z průměru úvazků jednotlivých pracovníků (15 % + 15 % + 25 % + 15 % + 20 %) na 18 %. Skutečně doložené náklady zahrnuté do kalkulace pro stanovení paušální ceny činily dle vyjádření žalobce 1 444, 59 EUR měsíčně (18 % z částky 8025, 54 EUR). Správce daně na základě předložené kalkulace týkající se poskytovaných služeb spojených s účetnictvím a administrací dodavatele AHI Invest GmbH, vypracoval přehled, ve kterém zjistil výši úvazku jednotlivého pracovníka, hrubou mzdu a odvod pojistného za měsíc; takto pak správce daně vyčíslil režijní náklady za 1.-7. měsíc roku 2012 pro Kunratice

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Project s.r.o. 1 0711, 875 EUR a pro AHI Mike s.r.o. 691, 25 EUR tj. celkem 1 763, 125 EUR měsíčně. Za 8.-12. měsíc roku 2012 pro AHI Oscar s.r.o. 1 071, 875 EUR měsíčně. Celkem za rok 17 701, 25 EUR. Na základě takto vykalkulovaných režijních nákladů pak správce daně vyloučil jako daňově neuznatelný náklad částku 445 000 009 (17 701,25 EUR x 25,14).

50. Pokud jde o náklady na správu nemovitostí, vyšel správce daně ze zjištění, že žalobce zaúčtoval v roce 2012 do nákladů celkovou částku ve výši 4 500 000 Kč za služby na základě dohod o poskytování služeb správy nemovitostí, uzavřené mezi společnostmi AHI Invest s.r.o. a Kunratice project s.r.o. ze dne 23. 1. 2012, a následně mezi AHI Invest s.r.o. a AHI Oscar s.r.o. ze dne 1. 8. 2012. Služby spočívaly ve vyhledávání nájemců, projednání a uzavírání nájemních smluv, zajišťování údržby areálu, topení, odvozu odpadu, zajišťování zákonné revize, zajišťování dalších služeb spojených s nájmem. Žalobce předložil správci daně kalkulaci nákladů, která byla sestavena jako podklad pro jednání o paušální ceně. Dle této kalkulace předpokládaná cena poskytované služby byla 371 244,33 Kč (žalobci byla účtována částka 375 000 Kč měsíčně).
51. Dodavatel služeb AHI Invest s.r.o. poskytl správci daně podklady, z nichž správce daně vzal za prokázané, že náklady ve výši 75 % na zaměstnance (F., K., K., K., D.-R., N., P.) činily 2 032 316,25 Kč, a to z celkového objemu mzdových prostředků za rok 2012, aniž by byla zohledněna výše podílu úvazku jednotlivého zaměstnance pracujícího pro AHI Oscar s.r.o.
52. Žalobce předložil k doložení skutečných nákladů vynaložených v AHI Invest s.r.o. v roce 2012 skutečné režijní náklady vynaložené na činnost pro AHI Oscar s.r.o., podklad ověření výše paušální přírážky a kalkulaci měsíčních paušálních plateb za poskytované služby, kde bylo uvedeno: názvy účtů a jejich číselné označení v účetnictví, konečný stav jednotlivých účtů k 31. 12. 2012, podíl pro AHI Oscar ve výši 90 %, skutečné režijní náklady dodavatele AHI Invest s.r.o. pro plnění služeb pro AHI Oscar s.r.o. ve výši 2 353 262,28 Kč. Správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal, že náklady v celkové výši 2 221 770 Kč ve zdaňovacím období 2012 zahrnuté do daňových nákladů, nebyly do těchto nákladů zahrnuty oprávněně.
53. Městský soud v Praze dospěl k závěru, že správce daně zjistil řádně skutkový stav a to na podkladě v daňovém řízení obstaraných důkazů a vyhověl rovněž důkazním návrhům žalobce.
54. Co se týče výsledku svědkyně M. (viz bod 39 až 41 rozsudku) nelze učinit závěr, že by uvedený důkaz žalovaný hodnotil nesprávně, nelogicky nebo v rozporu s ostatním dokazováním. Zjištění žalovaného, že svědkyně ve své výpovědi potvrdila spolupráci podniků ve skupině, ale již nikoli režijní náklady ve výši 75% z objemu mzdových prostředků dodavatele, je zcela v souladu s tím, co svědkyně ve výpovědi uvedla.
55. Žalobci je třeba dát za pravdu, že svědecká výpověď je důkazem stejné právní síly, jako jiné důkazy, použitý obrat v bodě 38 napadeného rozhodnutí „*pouhé tvrzení svědků bez ověřitelných důkazů nemá žádnou důkazní sílu*“, však musí být vykládán v kontextu, v jakém byl použit. Svědecká výpověď slouží k prokázání toho, co svědek sám bezprostředně vnímal svými smysly. Takto svědkyně potvrdila, že pracovala jako operační manažer, uvedla, co bylo náplní její práce, uvedla, kdo byl její nadřízený, popsala prostory, v nichž pracovala a potvrdila služební cesty do Vídně. Neuvedla však žádné relevantní

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

údaje, z nichž by bylo možno učinit závěr, že režijní náklady 75% odpovídají skutečným režijním nákladům na jednotlivé pracovní pozice.

56. V podané žalobě žalobce neuvádí, jaké konkrétní právně významné skutečnosti, prokázané předloženými doklady žalovaný za prokázané nevzal, žalobní argumentace se omezuje na obecná konstatování. Městský soud proto neuznal za důvodnou ani druhou žalobní námitku.
57. Co se týče namítané nesprávnosti právního posouzení, městský soud uvážil o další žalobní námitce takto.
58. Podle § 23 odst. 1 ZDP ve znění účinném do 31. 12. 2012, *základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.*
59. Podle § 23 odst. 7 věta první, téhož zákona, *liši-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.*
60. Podle § 24 odst. 1 *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.*
61. Žalovaný právní posouzení věci opírá o závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 10 Afs 147/2106-56, v němž Nejvyšší správní soud uvedl: „[u]stanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zakotvuje pravomoc správce daně upravit základ daně; to však jen tehdy, byly-li všechny daňovým subjektem uplatněné náklady a výnosy daňově účinné (slovy stěžovatele prošly testem daňové účinnosti)“.
62. Podrobněji se k problematice podmínek, za nichž lze aplikovat § 23 odst. 7 ZDP vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 11. 2010, č. j. 5 Afs 85/2009 - 67, v němž uvedl: „[k]apitálové či personální propojení mezi určitými osobami samo o sobě zpravidla nemá bez dalšího daňové následky, vyjma zákonem výslovně upravených situací, zejména těch, na něž dopadá právě zmíněný § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. O takovou situaci se ovšem v posuzované věci nejedná. V dané věci správce daně neuznal výdaj, který stěžovatel vynaložil v souvislosti s vyplacením bonusu (...) jelikož stěžovatel neprokázal, že se jedná o výdaj vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Zde je třeba zdůraznit, že tuto definici musí naplnit každý náklad, který má být posouzen jako výdaj daňově uznatelný, a to bez ohledu na skutečnost, zda se příslušný obchodní případ, v rámci kterého byl takový náklad vynaložen, uskutečnil mezi osobami ekonomicky nebo personálně spojenými či nikoli“ (podtrženo soudem).
63. Správce daně posoudil část žalobcem uplatněných částek jako daňově neúčinné.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

64. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003-73 platí, že: „[z] ustanovení § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn., že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.“ O daňově uznatelný náklad se podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) náklad byl skutečně vynaložen, 2) náklad byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných výnosů, 3) náklad byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný náklad. Daňový subjekt, který výdaj zanese do účetnictví a následně daňového priznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jak deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, nebo ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 – 68).
65. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností rozhodných pro aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nese dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných evidencí či účetních záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. V tomto ohledu soud odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, podle kterého: „[s]právce 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, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“
66. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, nebo aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86). Prokazuje-li daňový subjekt náklad jinak než účetními doklady (pro jejich nevěrohodnost), musí vynaložení nákladu prokázat jednoznačným a transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného nákladu, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Nebylo-li zjištěno, že daňový subjekt náklad vynaložil za skutečně provedené práce, nelze mít za to, že byl vytvořen přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Viz též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64, v němž je uvedeno: „[p]odmínkou daňové uznatelnosti takových výdajů však stále zůstává, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, byť očekávaných; a jedná se tedy o výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností,

jsou přiměřené, mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah a daňový subjekt již prokazatelně započal s uskutečňováním podnikatelského záměru. Splnění těchto podmínek prokazuje daňový subjekt.“

67. V projednávané věci správce daně neaplikoval při doměření daně cenu zjištěnou podle zvláštního právního předpisu podle § 23 odst. 7, ale snížil žalobcem uplatněné náklady na dosažení příjmů, jako daňově neúčinné. Nebylo tedy namístě, aby postupoval podle Pokynů generálního finančního ředitelství D-332 a D-10. Žalobní námitka nedodržení postupu podle § 23 odst. 7 a nevyhodnocení důkazních prostředků ve vazbě na toto ustanovení není proto důvodná.
68. Žalovaný správně zaměřil svou pozornost primárně na unesení důkazního břemene ve smyslu shora citované judikatury a městský soud se závěry žalovaného ztotožňuje.
69. Předložením účetních dokladů v první fázi daňové kontroly splnil žalobce svou důkazní povinnost. Správce daně však vyjádřil pochybnost ve vztahu ke dvěma daňovým tvrzením a to paušální ceny dle dohody o poskytování služeb spojených s účetnictvím a administrací a paušální ceny dle dohody o poskytování služeb správy nemovitostí. Důkazní břemeno se tak přesunulo zpět na žalobce.
70. Městský soud předesílá, že sjednání paušální ceny není vyloučeno, je však na daňovém subjektu, aby prokázal, že byla vynaložena za účelem *dosažení, zajištění a udržení příjmů*. Bylo na žalobci, aby v daňovém řízení prokázal, že za uvedeným účelem byla:
 - kalkulována režijní přírážka 75% z objemu mzdových nákladů za služby spojené s managementem a administrací poskytovaných společností AHI Invest GmbH společností AHI Oscar s.r.o., Kunratice project s.r.o. a Mike s.r.o.
 - kalkulována paušální cena za služby spojené se správou nemovitostí poskytovaných společností AHI Invest GmbH společností AHI Oscar s.r.o., Kunratice project s.r.o.
71. Žalobce v daňovém řízení nepředložil žádné podklady ze, kterých by bylo možno zjistit, jak žalobce stanovil režijní náklady dodavatele a jak tyto náklady souvisí s režijní přírážkou. Nebyly předloženy žádné informace či podklady, které by dokládaly rozsah reálně provedených činností vykonávaných dodavatelem, zejména počet zaměstnanců, a vykonávaná činnost těchto osob. (evidence pracovní činnosti, zadávání úkolů apod.).
72. Obdobně žalobce neprokázal, že 75 % režijních nákladů z objemu mzdových nákladů odpovídá nákladům spojeným s činností pracovníků v souvislosti s poskytováním služeb správy nemovitostí. Žalovaný správně uvedl, že nepostačuje ani předložení vyčíslení skutečných režijních nákladů dodavatele AHI Invest s.r.o. pro plnění služeb pro AHI Oscar s.r.o. ve výši 2 353 262,28 Kč neboť není zřejmé, z jakých důvodů bylo odečteno 10 % pro vlastní správu společnosti AHI Invest s.r.o.
73. Uvedené skutečnosti vedou k závěru, že žalobce neprokázal, že jím vynaložené částky v celém rozsahu sloužily právě k dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce a jsou proto daňově uznatelné.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

74. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
75. Výrok o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 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, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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 nejbližší 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, 20. prosinec 2022

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.