



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Vojtěcha Šimíčka (soudce zpravodaj), soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **AGROFERT, a.s.**, Pyšelská 2327/2, Praha 4, zastoupené advokátem JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M., Jungmannova 24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8. 2023, čj. 27328/23/5200-11432-709204, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 6. 2024, čj. 8 Af 21/2023-128,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :**I. Podstata rozhodovaného případu**

[1] Spornou otázkou, kterou posuzuje Nejvyšší správní soud v tomto řízení, je výše nepřímých (režijních) nákladů na držbu podílu žalobkyně v dceřiných společnostech ve zdaňovacím období 2013, což má význam z hlediska jejich výdajů (nákladů) vynaložených k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely podle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[2] Žalobkyně (*stěžovatelka*) v kasační stížnosti výslovně neoznačuje kasační důvody podle § 103 odst. 1 s. ř. s., nicméně jelikož namítá „absolutní nepřezkoumatelnost“ napadeného rozsudku a „zjevnou nesprávnost“ rozhodnutí žalovaného, dovozuje Nejvyšší správní soud s ohledem na obsah těchto námitek, že tím má stěžovatelka na mysli kasační důvody podle §103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[3] Podstata stížnostní argumentace je založena na tvrzení, že vyčíslení nákladů na držbu podílů v dceřiných společnostech stěžovatelky je zjevně nesprávné a nelogické a v této části je proto napadený rozsudek absolutně nepřezkoumatelný. Stěžovatelka totiž ve správním řízení zpochybňovala správnost postupu správních orgánů při vyčíslení režijních nákladů na držbu podílů v dceřiných společnostech a zdůraznila, že všechny její dceřiné společnosti mají vlastní řídicí a vedoucí pracovníky, zatímco členové vedení stěžovatelky se věnují vedení samotné stěžovatelky. Do nákladů na držbu podílů proto nespádají osobní náklady na členy představenstva; ti se mohli věnovat činnostem spojeným s držbou podílů maximálně na schůzích představenstva, kterých bylo v roce 2013 celkem 13. Náklady na tuto jejich činnost proto nemohly přesáhnout 11 401 572 Kč. Stěžovatelka prý v průběhu správního řízení rovněž názorně ukázala nesmyslnost kontrolních výpočtů, podle kterých by členové představenstva a vedoucí pracovníci stěžovatelky věnovali stejné penzum svého pracovního času vedení dceřiných společností. Náklady na držbu podílů v dceřiných společnostech proto nemohly činit částku 286 484 839,86 Kč. Tuto argumentaci předložila stěžovatelka v odvolacím řízení i v žalobě, nicméně její podání ze dne 2. 3. 2023, kterým reagovala na rozhodnutí vydané žalovaným ve vztahu k roku 2015, bylo údajně městským soudem dezinterpretováno. Stěžovatelka totiž chtěla podanou žalobou zpochybnit nesprávné závěry žalovaného, že členové představenstva stěžovatelky a její vedoucí pracovníci strávili v roce 2013 stejné množství času obchodním vedením stěžovatelky i jejích dceřiných společností. Tuto argumentaci prý však městský soud zcela ignoroval a svůj rozsudek založil na „*jediné nesprávně pochopené a z kontextu vytržené větě obsažené v jednom z mnoha podání žalobkyně, kterou samotný žalovaný chápal pouze jako potvrzení skutečnosti, že po odvolateli nebyly požadovány žádné nadbytečné informace*“. V konečném důsledku tak byla stěžovatelce vyměřena daň na základě nesprávných a částečně i protichůdných závěrů. Část napadeného rozsudku, která se týká nákladů na držbu podílů v dceřiných společnostech, je proto absolutně nepřezkoumatelná, a protože tuto jeho vadnou část nelze oddělit, je třeba zrušit rozsudek jako celek. Ze stejného důvodu stěžovatelka navrhuje zrušit rovněž rozhodnutí žalovaného.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že po proběhnutých odvolacích řízeních zůstaly předmětem sporu mezi účastníky řízení pouze dvě otázky: (1.) zda náklady za reklamu fakturované stěžovatelce společností Farma Čapí hnízdo, a.s., jsou daňově uznatelné, a (2.) zda žalovaný správně stanovil výši režijních (nepřímých) nákladů, které stěžovatelka vynaložila v souvislosti s držbou podílů v dceřiných společnostech podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP. Kasační stížnost nicméně směřuje již jen do této druhé otázky.

[5] Žalovaný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 11. 11. 2021, sp. zn. 3 Afs 170/2019, a ze dne 20. 9. 2023, sp. zn. 1 Afs 271/2021) uvádí, že je na poplatníkovi, aby prokázal skutečnou výši režijních nákladů. Neučiní-li tak, stanoví se tyto náklady paušálně ve výši 5 % příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností. V daném případě se však stěžovatelka nevydala žádnou z těchto zákonem stanovených „cest“ a zpochybnila svoje vlastní tvrzení, které během odvolacích řízení poskytla. Protože stěžovatelka v průběhu daňových kontrol opravovala své výpočty anebo předkládala výpočty zcela nové, přičemž správce daně zjistil systémové chyby v jí předloženém algoritmu, došlo ke stanovení nepřímých nákladů v paušální výši. Skutečnou výši režijních nákladů se prý stěžovatelce podařilo vyčíslit teprve v průběhu odvolacích řízení (podání ze dne 2. 3. 2023, kde je uvedena částka

pokračování

160 465 529,33 Kč) a žalovaný tuto částku akceptoval a nestanovil tak režijní náklady v paušální výši, což by bylo pro stěžovatelku méně výhodné. Její námitky proto žalovaný považuje za zcela nepatřičné, jelikož klíč ke zvolení výsledné částky stanovení režijních nákladů byl v dispozici stěžovatelky a žalovaný ho akceptoval. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[6] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť se v něm městský soud nevypořádal s její žalobní námitkou ohledně vyčíslení daňově neuznatelných nákladů žalovaným, když pouze odkázal na výpočet uvedený v doplnění odvolání stěžovatelky. Stěžovatelka dále tvrdí, že výši nepřímých (režijních) nákladů nelze prokázat přesně, a proto mohla předložit pouze relevantní údaje ze svého účetnictví a vytvořit rozumný algoritmus pro výpočet příslušných nákladů. To prý také učinila. Následně však vznikl spor, který se ale netýkal prokázání relevantních údajů, nýbrž toho, zda se členové představenstva stěžovatelky a jejího širšího obchodního vedení mohli věnovat řízení dceřiných společností celou polovinu svého pracovního času. Stěžovatelka tvrdila a prokazovala, že takový předpoklad pro rok 2013 nebylo možno použít a na tom nemohl nic změnit ani výpočet uvedený v podání stěžovatelky ze dne 2. 3. 2023, který byl pouze kontrolním výpočtem určeným proti vyčíslení neuznatelných nákladů ve výši 5 % příjmů z dividend správcem daně, nikoliv důkazně podloženým tvrzením o výši neuznatelných nákladů v nové výši nahrazujícím jejich vyčíslení obsažené v daňovém přiznání, jak dovodil městský soud. Stěžovatelka s vyčíslenými náklady na držbu podílů v dceřiných společnostech ve výši 160 465 529,33 Kč nesouhlasila (podání ze dne 7. 8. 2023) a uvedla, že výše těchto nákladů nepřevýšila částku 96 099 266 Kč, uvedenou v daňovém přiznání. Částka vyčíslená žalovaným proto nevycházela z tvrzení stěžovatelky, nýbrž z vlastního nelogického předpokladu o časové dotaci věnované členy vedení stěžovatelky řízení dceřiných společností.

III. Vlastní posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). V nyní posuzovaném případě to konkrétně znamená, že se nezabýval otázkou uznání nákladů na reklamu jako daňově účinných nákladů podle § 24 odst. 1 ZDP v letech 2013 a 2014 od dodavatele Farma Čapí hnízdo, a. s. (resp. jeho právního nástupce společnosti IMOBA, a. s.), jelikož tuto část napadeného rozsudku městského soudu stěžovatelka nezpochybnila, a tedy ani neučinila předmětem řízení o kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud zkoumal rovněž, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti, přičemž žádné takové vady neshledal.

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila několik kasačních důvodů (byť bez jejich zákonného označení). Její argumentace, kterou brojí proti rozhodnutím žalovaného i městského soudu, je však natolik vnitřně provázána, že nedává rozumný smysl se samostatně zabývat jednotlivými kasačními důvody, jak je obvyklé. Jakkoliv je totiž podstata argumentace stěžovatelky založena na tvrzení o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, ve skutečnosti tuto nepřezkoumatelnost spatřuje stěžovatelka v tom, že městský soud vycházel z nesprávných skutkových okolností a vyhodnotil je v rozporu se zákonem. Jinými slovy vyjádřeno, stěžovatelka nenamítá, že by některá její

žalobní námitka zůstala zcela opomenuta, nýbrž že městský soud postupoval nesprávně a nelogicky, když svoje rozhodnutí založil na nesprávně pochopené a z kontextu vytržené větě, obsažené v jednom jejím vyjádření.

[9] Jak se podává ze shora uvedeného, podstatou nyní posuzované věci je aplikace § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP na konkrétní okolnosti tohoto případu. Podle tohoto ustanovení platí, že „za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se pro účely tohoto ustanovení omezují výší 5 % příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší“. Smysl tohoto ustanovení je založen na úvaze, že příjem, který inkasuje mateřská společnost v souvislosti s držbou podílu v dceřiné společnosti, je zpravidla dividendového charakteru, přičemž v obecné rovině platí, že dividendy přijaté mateřskou společností od dceřiné společnosti jsou příjmem, který je od daně osvobozen [§ 19 odst. 1 písm. ze) ZDP].

[10] Z právě citovaného zákonného ustanovení je především zřejmé, že při stanovení výše režijních nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiných společnostech platí zákonná (vyvratitelná) domněnka 5 %, neprokáže-li poplatník, že jejich skutečná výše je nižší. Na daňovém poplatníkovi proto spočívá břemeno tvrzení i břemeno důkazní, aby prokázal, jaká je skutečná výše režijních nákladů. Neunes-li toto břemeno, stanoví správce daně režijní náklady v paušální částce 5 % příjmů z podílu na zisku. Ze shora stručně podané narace předchozích řízení a vyjádření účastníků je přitom zřejmé, že výklad citovaného zákonného ustanovení nebyl zpochybňován. Účastníci řízení se však liší v otázce, zda stěžovatelka prokázala skutečnou výši režijních nákladů, a to nižší, než je zákonem nastavený paušál 5 %.

[11] V nyní posuzované věci se z obsahu vyžádaných spisů podává, že správce daně stěžovatelce neuznal ve zdaňovacím období roku 2013 nepřímé náklady na držbu podílů v dceřiných společnostech v deklarované výši 96 099 266 Kč a zvýšil tak daňově neuznatelné náklady na částku 286 484 839,86 Kč, což odpovídá 5 % z přijatých podílů na zisku. Žalovaný tento doměrek daně změnil ve prospěch stěžovatelky a nepřímé náklady stanovil na základě dokazování ve výši 160 465 529,33 Kč.

[12] Z obsahu spisové dokumentace se přitom podává, že stěžovatelka v průběhu řízení správci daně skutečně nenabídla konzistentní tvrzení a vysvětlení, což by bylo možno považovat za unesení zmíněného břemene tvrzení a důkazního břemene. Správce daně jí konkrétně vytkl zejména nesprávnosti a nepřesnosti týkající se: (1.) snížení nákladové základny o výnosy za poskytování služeb dceřiným společnostem, o výnosy za fakturaci ručení a o daňové odpisy a daňové zůstatkové ceny, (2.) zahrnutí přímých výdajů na držbu podílu mezi nepřímé výdaje, (3.) výběru tzv. *cost center* a (4.) nezahrnutí mzdových nákladů členů vedení do nákladové základny. Je také pravda, že stěžovatelka v průběhu řízení předkládala odlišné výpočty nepřímých nákladů (k tomu podrobněji viz např. body 410 a 411 odůvodnění rozhodnutí žalovaného). Správce daně proto shledal zjevnou nesprávnost v dílčích krocích zvoleného algoritmu a dospěl k závěru, že výpočet nákladů na držbu podílů jako celek nebyl nastaven tak, aby respektoval aktuální ekonomicky zdůvodnitelná kritéria. Proto také správce daně stanovil nepřímé (režijní) náklady v paušální výši. Žalovaný následně takto stanovenou částku výrazně snížil, přitom vycházel z tvrzení samotné stěžovatelky.

pokračování

[13] Nejvyšší správní soud přitom ve shodě se žalovaným a městským soudem konstatuje, že stěžovatelka v *doplnění odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013* ze dne 2. 3. 2023 (č. j. 8239/23) v reakci na rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015 skutečně uvedla, že dospěl-li správce daně k neúplnosti kontrolního výpočtu z důvodu chybějících výdajů na členy představenstva a další členy vedení a nemožnosti osvědčit věrohodnost výpočtu, protože celkový počet zaměstnanců (183) použitý při výpočtu poměrů neodpovídá údajům o průměrném počtu zaměstnanců, předložila výpočet vlastní. V něm výslovně reagovala na námitku, že se prolíná činnost spočívající v obchodní činnosti stěžovatelky a správě vlastního majetku (včetně dceřiných společností), a to tím způsobem, že částku nákladů na vedení daňového subjektu (stěžovatelky) přiřazenou držbě podílů v dceřiných společnostech stanovila jako rovnou polovinu celkových nákladů na vedení daňového subjektu dle informace v příloze k účetní závěrce. Jakkoli stěžovatelka uvedla, že její představenstvo a členové vedení strávili řádově méně času agendou spojenou s řízením dceřiných společností, provedla přepočtení a jeho výsledkem byla právě částka 160 465 529,33 Kč. Tímto způsobem stěžovatelka zpochybnila výslednou částku hodnoty stanovenou správcem daně (286 484 839,86 Kč) a uvedla (bod 19), že „s ohledem na rétoriku odůvodnění *Rozhodnutí 2015 daňový subjekt výslovně uvádí, že nerozporuje, aby správce daně považoval výše uvedený výpočet za vyčíslení nákladů spojených s držbou podílů v dceřiných společnostech v roce 2013*“.

[14] Nejvyšší správní soud považuje za logické, že s ohledem na shora citovanou zákonnou úpravu vycházel žalovaný z právě uvedeného vyjádření stěžovatelky a dospěl k závěru, že není namístě stanovit náklady spojené s držbou podílů v dceřiných společnostech paušální částkou, když stěžovatelka sama tvrdila a prokázala skutečnou výši těchto nákladů v nižší částce. Jak se k tomu podává z odůvodnění rozhodnutí žalovaného (bod 488), žalovaný vážil proces předkládání nových a opravených údajů, případně provádění dalších úkonů, „*nicméně skutečnost potřeby doplnění řízení k této otázce vyhodnotil ve prospěch odvolatele a dospěl k závěru, že nelze bez dalšího variantu předloženou odvolatelem v této fázi dostatečně rozporovat*“. Proto návrh stěžovatelky akceptoval. Ke stejnému závěru dospěl následně i městský soud, který zdůraznil, že stěžovatelka i v podané žalobě zůstala v rovině tvrzení, aniž by jednoznačně tvrdila a prokazovala skutečnou výši režijních (nepřímých) nákladů.

[15] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že argumentace stěžovatelky je skutečně značně nekonzistentní a nelogická. Lapidárně řečeno totiž oponovala závěru správce daně ohledně neprokázání skutečných režijních nákladů a jejich stanovení paušální částkou tím, že provedla jejich vlastní výpočet a sdělila je žalovanému, nicméně když z nich poté žalovaný vycházel a v jejich intencích výši nákladů stanovil a snížil jejich výši původně stanovenou správcem daně, stěžovatelka je opět (v žalobním řízení a nyní i v řízení o kasační stížnosti) zpochybnila. Ve skutečnosti tak stěžovatelka polemizuje se svými vlastními údaji a výpočty, což nedává rozumný smysl.

[16] Nelze ani přisvědčit námitce stěžovatelky, že žalovaný a městský soud nesprávně pochopili a vytrhli z kontextu jednu větu obsaženou v jednom z mnoha podání stěžovatelky. Tato relativizace vlastních slov stěžovatelkou se jeví jako značně účelová a nelze klást k tíži orgánům finanční správy nebo městskému soudu, že jednotlivá vyjádření stěžovatelky nebyla vnitřně souladná. Jak totiž plyne ze shora citované

zákonné úpravy, bylo především věcí a zájmem samotné stěžovatelky, aby tvrdila a prokázala skutečnou výši režijních nákladů, a protože tak neučinila, byly jí stanoveny paušálně. Teprve poté žalovanému nabídla vlastní výpočet a výslednou částku těchto nákladů, což žalovaný akceptoval a poté potvrdil rovněž městský soud.

[17] Konečně tvrdí-li stěžovatelka, že členové představenstva se mohli věnovat činnostem spojeným s držbou podílů v dceřiných společnostech maximálně na schůzích představenstva, kterých bylo v roce 2013 jen 13, odkazuje Nejvyšší správní soud na právní názor žalovaného, který správně uvedl, že do výkonu práv akcionářů je třeba zahrnout rovněž běžnou činnost podnikatelského subjektu, do které spadá také správa vlastního majetku. Všechny tyto okolnosti nicméně byla povinna tvrdit a prokázat stěžovatelka, pakliže neměla zájem na stanovení výše těchto nákladů ani paušální částkou, ani způsobem, ke kterému dospěl žalovaný na základě vlastního výpočtu stěžovatelky.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[19] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. února 2025

Vojtěch Šimíček
předseda senátu