



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Martina Lachmanna a soudců Martina Bobáka a Jana Ferfeckého ve věci

žalobkyně: **COFFE WATER AIR EXPERTS a.s.**, IČO 63080851  
sídlem Na Sychrově 1418/6, 101 00 Praha 10  
zastoupené advokátem Mgr. Michalem Šimkům  
sídlem Šítkova 233/1, 110 00 Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2024, čj. 7808/24/5200-11434-711938

takto:

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci a napadené rozhodnutí**

1. Jádrem této kauzy je otázka, zda žalobkyní tvrzený výdaj, tzv. *management fee* ve výši 1,2 mil. Kč (**manažerský poplatek**), měly daňové orgány považovat za daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (**zákon o daních z příjmů**).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.
3. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (**správce daně**) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2017 v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné stanovení daně z příjmů právnických osob. V průběhu daňové kontroly správce daně opakovaně vyzýval žalobkyni k prokázání rozhodných skutečností, a to výzvami ze dne 15. 12. 2021 (**první výzva**), ze dne 15. 8. 2022 (**druhá výzva**) a ze dne 24. 8. 2022 (**třetí výzva**). Na tyto výzvy žalobkyně reagovala.
4. Dne 24. 10. 2022 správce daně seznámil žalobkyni s celkem deseti body kontrolního zjištění. Žalobkyně akceptovala všechna kontrolní zjištění kromě jednoho, které se týkalo daňové uznatelnosti manažerského poplatku. S tímto postojem seznámila správce daně vyjádřením, které správce daně obdržel dne 30. 11. 2022.
5. V návaznosti na zprávu o daňové kontrole vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 20. 1. 2023, jímž doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 364 040 Kč, a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 72 808 Kč (**platební výměr**). Proti platebnímu výměru se žalobkyně odvolala. Vymezila se proti kontrolnímu zjištění, v jehož důsledku správce daně neuznal náklad na manažerský poplatek. Žalobkyně zaplatila manažerský poplatek M. Z. (dále také jako **manažer**), který byl předsedou jejího představenstva a zároveň zaměstnancem na pozici *Special project manager*. Byla přesvědčena, že jde o náklad vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V odvolání žalobkyně nezpochybnila zbylá kontrolní zjištění správce daně.
6. Výzvou ze dne 15. 3. 2023 správce daně opět vyzval žalobkyni k doložení daňové uznatelnosti nákladu na manažerský poplatek (**čtvrtá výzva**). Dne 30. 3. 2023 proběhlo s manažerem ústní jednání, o kterém správce daně sepsal protokol (**protokol z ústního jednání**). Následně žalobkyně doložila důkazní prostředky, které dle ní prokazovaly daňovou uznatelnost výdaje na manažerský poplatek. Jednalo se především o doklady o zahraničních cestách manažera (mezikontinentální letenky) a jeho zápisy z obchodních jednání uskutečněných na těchto cestách v anglickém jazyce. Následně žalobkyně doložila i české překlady zápisů z obchodních jednání a další poznámky ohledně obchodních schůzek.
7. Žalovaný pak žalobkyni seznámil s hodnocením důkazních prostředků písemností ze dne 26. 1. 2024, k čemuž se žalobkyně vyjádřila dne 22. 2. 2024. Žalovaný konečně vydal v záhlaví specifikované rozhodnutí (**napadené rozhodnutí**), kterým odvolání žalobkyně zamítl. Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou.

## II. Žaloba a vyjádření žalovaného

8. Žalobkyně namítla, že žalovaný nesprávně vyhodnotil skutkový stav, následkem čehož chybně (ne)použil § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nepřihlédl ke všem okolnostem a neprovedl všechny navržené důkazy. Náklad za manažerský poplatek měl žalovaný považovat za daňově uznatelný. Daňové orgány nesprávně vyhodnotily činnost manažera. Dle žalobkyně nemohly rozdíly v částkách manažerského poplatku dle vyúčtování výdajů manažera ve výši 1 361 368 Kč a zaúčtovanou částkou na základě interního dokladu ID218/2017 ve výši 1 200 000 Kč vést k neuznání tohoto nákladu. Při původním účtování manažerského poplatku manažer nedodal žalobkyni všechny doklady a nezohlednil veškeré okolnosti. Žalobkyně taktéž namítla, že žalovanému v rámci odvolacího řízení navrhla, aby v rámci vyhledávací činnosti oslovil potřebný počet společností obdobných žalobkyni a zeptal se jich na hodinové sazby jejich manažerů souvisejících s manažerským

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

poplatkem. Tento návrh na doplnění dokazování žalovaný odmítl provést. Proto dle ní nemohl následně zpochybnit výši hodinových sazeb za sporné manažerské služby.

9. Žalovaný nevyslechl Z. U., která je členem statutárního orgánu žalobkyně. Paní U. měla a má informace o obchodech a důvodech účtovaného manažerského poplatku. Žalovaný neprovedením navrhovaného výsledku zatížil řízení další nezákonností. Chybný postup žalovaného pak způsobil nedostatečnost a nepřezkoumatelnost jeho závěrů a rozhodnutí.
10. Žalovaný ve vyjádření ze dne 28. 6. 2024 navrhl, aby soud žalobu zamítl. Upozornil, že nezjistil, že by žalobkyně vůbec uhradila manažerský poplatek. Toto žalobkyně nedoložila, stejně tak jako neprokázala, v čem konkrétně měly spočívat služby manažera. To, že žalobkyně předložila důkazní prostředky až v průběhu odvolacího řízení, žalovaný považoval za účelové. Zpochybnil taktéž vypovídající hodnotu těchto důkazních prostředků. Ohledně rozdílu mezi vyúčtováním výdajů manažera (ve výši 1 361 368 Kč) a zaúčtovanou částkou žalobkyní (ve výši 1 200 000 Kč) žalovaný poznamenal, že manažerský poplatek neuznal pro pochybnosti o fakticitě účtovaného plnění, ne o účtované výši manažerského poplatku. Předmět sporu dle něj nespočíval ve stanovení ceny obvyklé. Žalovaný tudíž nepochybil, pokud nezjišťoval cenu, kterou jako manažerský poplatek platily jiné společnosti. Žalovaný nepochybil ani tím, že nevyslechl manažera a paní U.

### III. Posouzení věci

11. Městský soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti.
12. Žaloba není důvodná.
13. O věci soud rozhodl bez nařízení jednání. Účastníci řízení na jeho nařízení ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. netrvali. Soud neshledal ani potřebu provádět dokazování. Žalobkyně navrhla důkaz správním spisem. Avšak správním spisem, tj. včetně všech listin v něm založených, se nedokazuje. Soud ze správních spisů vychází.
14. Úvodem soud podotýká, že obsah a kvalita žaloby předurčuje rozsah přezkumné činnosti správního soudu, přičemž soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za účastníka řízení [rozsudky Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 13. 11. 2023, čj. 3 Ads 269/2022-36, bod 33, či ze dne 27. 11. 2024, čj. 3 Ads 15/2024-31, bod 39].
15. Předně soud uvádí, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Lze z něj seznat, jakým způsobem žalovaný rozhodl, výrok neodporuje odůvodnění, je z něj možné zjistit, jak o věci daňové orgány uvažovaly a jak vypořádaly námitky. Důvodnou tedy není námitka nepřezkoumatelnosti, kterou žalobkyně vznesla na několika místech žaloby. Daňové orgány nepochybily. Domnělá nepřezkoumatelnost, respektive nepodložení některých tvrzení žalovaného důkazními prostředky, souvisí s převodem důkazního břemena, jak soud vysvětlí níže.

*Žalobkyně měla povinnost prokázat svá tvrzení*

16. Žalobkyně vytkla žalovanému, že zpochybnil výši manažerského poplatku, aniž uvedl správnou výši hodinové sazby tohoto poplatku. Konkrétněji namítla, že manažerský

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

poplatek odmítl „jen na základě své domněnky, kterou ale ničím nepodkládá, a ta je proto nepřezkoumatelná“. Dle žalobkyně taktéž žalovaný pochybil, neboť „došel k závěru o charakteru činnosti manažera v podstatě bez důkazů“.

17. Ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že 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.
18. Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.
19. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
20. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
21. V daňovém řízení má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní (přiměřeně rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2024, čj. 10 Afs 116/2024-79, *BONUSS plus*, bod 30). Dokazování pak není založeno na zásadě vyšetřovací, avšak na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemena daňovým subjektem tudíž neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Na základě tohoto ustanovení správce daně musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně v tomto smyslu takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno. To pak znamená, že daňový subjekt opět tíží břemeno k vyvrácení pochybností správce daně (rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2014, čj. 9 Afs 48/2013-32, bod 26).
22. Ohledně dokazování platí, že správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Žádná pravidla *a priori* nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků. Závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně zjistil co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně musí tedy daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Pokud se i přesto skutečnosti tvrzené daňovým subjektem neprokáží, znamená to, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno.
23. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním. K tomu se vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72, *SVODIDLA*, dle něhož „pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

*dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo“ (obdobně rozsudky NSS ze dne 24. 4. 2008, čj. 7 Afs 18/2008-48, HARRYCAR, či ze dne 26. 10. 2007, čj. 8 Afs 106/2006-58).*

24. V kontrolovaném zdaňovacím období žalobkyně zahrnula do výsledku hospodaření náklad manažerského poplatku ve výši 1 200 000 Kč. Protože tento náklad nebyl dokonce doložen ani primárními doklady, správce daně ji první výzvou vyzval k doložení dokladu a smlouvy, aby mohl řádně prověřit to, kdo a jaké služby za částku 1,2 mil. Kč poskytl. Tento svůj požadavek zopakoval i v protokolovaném jednání ze dne 17. 2. 2022. Žalobkyně mu předložila pouze interní doklad ze dne 31. 12. 2017, ID218/2017, kterým zaúčtovala na nákladový účet 518 404 *Profesní náklady – účetnictví, právní pomoc, tlumočení* s popisem *Fairfield Enterprises – management fee (interní doklad)* částku, kterou v téže výši uplatnila jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů ovlivňující základ daně. K samotnému charakteru služeb žalobkyně pouze uvedla, že je poskytl manažer, aniž doložila příslušnou smlouvu či vystavený doklad.
25. Ve sdělení ze dne 14. 10. 2022 (bod 8) žalovaný žalobkyni vysvětlil, že interní doklad ani popis činností, které manažer vykonával, nejsou dostatečné ke splnění podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu. Žalobkyni konkrétně upozornil na skutečnost, že musí prokázat *samotnou fakticitu a skutečný obsah poskytnutého plnění prvotními doklady*. Dále zmínil, že uskutečnění poradenských a manažerských činností musí žalobkyně prokázat nějakým hmatatelným výstupem či konkrétním jednoznačně ohraničeným výsledkem činnosti. Soud se ztotožnil se závěry daňových orgánů. Žalobkyně nic takového nedoložila. Žalobkyně pak zejména neobjasnila, proč stanovila výši manažerského poplatku na 1,2 mil. Kč, věrohodně nevysvětlila ani to, proč tuto částku zaúčtovala ve prospěch účtu pohledávek 315 100 *Ostatní pohledávky – zúct. vztahy Polsko/Fairfield*, který se dle jejího vyjádření používala „jako zbytkový účet pro transakce, které nešlo podřadit na předem uvedené podúčty“. O této částce žalobkyně účtovala interním dokladem, který správce daně nenalezl v účetnictví za rok 2017, a není tedy zřejmé, jak a zda byla tato částka uhrazena panu Z. Daňové orgány nezjistily, že by tato částka byla uhrazena ani z bankovních výpisů, které měl správce daně k dispozici za roky 2017, 2018, 2019 a 2020. Rovněž nezjistily ani převod finančních prostředků na účet pana M. Z. (bod 52 napadeného rozhodnutí). Správce daně a posléze i žalovaný správně identifikovali předložené doklady jako neúplné, resp. nedostatečné. Splnili tak své povinnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobkyni pak opět tížilo důkazní břemeno, jelikož měla řádně doložit svá tvrzení, jakož i všechny skutečnosti, k jejichž prokázání ji daňové orgány vyzvaly.
26. Žalobkyně opakovaně navrhovala výslech manažera a paní U. Čtvrtou výzvou k prokázání skutečností správce daně upozornil žalobkyni, že jak manažer, tak paní U. působili, resp. působí u žalobkyně jako statutáři, které nelze vyslechnout jako svědky. Žalobkyni tedy opět vyzval k doložení tvrzení, že náklad vyúčtovaný jako manažerský poplatek splňuje podmínky stanovené § 24 zákona o daních z příjmů. Následně dne 30. 3. 2023 správce daně uskutečnil protokolované jednání s manažerem. Po tomto jednání žalobkyně předložila doklady prokazující cesty manažera (letenky a jím pořízené informace o jednotlivých cestách). S těmito důkazy se žalovaný dostatečně vypořádal v napadeném rozhodnutí (bod 68 a následující). Zkráceně dospěl k závěru, že předložené *důkazní prostředky nenasvědčují*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

tomu, že pan M. Z. prováděl činnosti, které by neodpovídaly činnosti manažera společnosti nebo by měly být konány nad její rámec a zvlášť odměňovány. S tímto závěrem žalovaného se soud ztotožňuje (podrobněji viz dále).

27. Soud detailněji popsal průběh daňového řízení, aby bylo zřejmé, že daňové orgány v této kauze nepochybily. Není pravdou, že by neprokázaly skutečnosti, které byly povinny prokazovat, neboť důkazní břemeno k prokázání jí tvrzených skutečností tížilo žalobkyni. Ta nedoložila ani prvotní doklady, tedy dokumenty osvědčující uskutečnění hospodářské operace, ani průkaz o úhradě jí tvrzeného nákladu na manažerský poplatek. Správce daně opakovaně upozorňoval žalobkyni na to, že interní doklad či její vyjádření nelze považovat za dostatečné k uznání nákladu za manažerský poplatek. Žalovaný taktéž správně vyhodnotil žalobkyní následně předložené podklady, tedy údaje o letenkách a vlastní poznámky manažera z obchodních jednání. Soudu neuniklo, že správce daně frekventovaně komunikoval s žalobkyní, jak za pomoci formalizovaných výzev, tak i prostřednictvím bezformálních e-mailů, s cílem pomoci jí prokázat jí tvrzený náklad. Žalobkyně v průběhu celého řízení věděla, co po ní daňové orgány žádají, věděla, jaké podklady má dodat. Této povinnosti ovšem nedostála.
28. Důvodnou není ani námitka stran neprokázání hodinové sazby za služby manažerů u jiných podniků. Žalobkyně navrhla daňovým orgánům, aby tuto samy zjistily částku, jestliže nesouhlasily s výší sazby, kterou uvedla ona, resp. kterou specifikoval její manažer. K tomu soud konstatuje, že pro uznání sporného nákladu nebyla rozhodná otázka přiměřenosti hodinové sazby za manažerské služby. Žalobkyně měla v první řadě prokázat uskutečnění a proplacení jí tvrzených služeb. Nepředložila však ani primární doklady prokazující formálně proplacení manažerského poplatku, ani následně nedoložila důvěryhodné podklady o reálném uskutečnění služeb (viz níže), které by vyplacení tohoto poplatku odůvodnily. Konečně, pokud by žalobkyně unesla důkazní břemeno k právě zmíněným skutečnostem, musela by následně prokazovat také, zda služby, které od pana Z. obdržela „za manažerský poplatek“ skutečně vynaložila na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.
29. Výši hodinové sazby za služby označil sám manažer. „Paušálně“ pak stanovil i cenu za pohoštění během pracovních schůzek či cenu za ubytování na těchto cestách. Soud znovu upozorňuje, že daňové orgány nezpochybnily daňovou uznatelnost manažerského poplatku na základě jeho výše, ale již uskutečnění tvrzené hospodářské operace a skutečné vynaložení nákladu na zaúčtovaný poplatek. Zpochybnily již fakticitu těchto služeb, resp. to, zda takové „služby“ manažer poskytoval *nad rámec* jeho tehdy dvojjediného vztahu k žalobkyni, a tedy nad rámec funkce předsedy představenstva žalobkyně či nad rámec jeho zaměstnaneckého poměru k žalobkyni na pozici Special project manager. Žalobkyně nepředložila ani smlouvu, na podkladě které by byl manažerský poplatek vyplácen. Neuspokojivě vysvětlovala náplň činnosti manažera (respektive ji jen nejasně odlišovala od činnosti statutárního orgánu; viz níže). Předložila jen nepodložené a na odhadech založené „vyúčtování“ těchto služeb a konečně vůbec nevyvracela pochybnost daňových orgánů o faktické úhradě manažerského poplatku panu Z. Taková „obrana“ nemohla rozptýlit pochybnosti daňových orgánů. V tomto duchu je pak třeba vnímat i poznámku správce daně, že částka, kterou uvedl manažer jako náklady za poskytnuté služby plus odměna pro něj vypočítaná právě na základě hodinové sazby (celkově 1 361 368 Kč), neodpovídá částce, kterou mu za manažerské služby žalobkyně údajně zaplatila (1 200 000 Kč). Jak správně poznamenal správce daně (bod 65 napadeného rozhodnutí) a jak soud opětovně zdůrazňuje, žalobkyni tížila důkazní povinnost, důkazní břemeno však neunesla.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

30. Daňové orgány nepochybily ani v tom, že jako svědky nevyslechly manažera ani paní U. Stran této námitky soud souzní s žalovaným a odkazuje na napadené rozhodnutí (bod 73 a násl.). Předně manažer v roce 2017 působil jako předseda představenstva žalobkyně a paní U. byla během sporného zdaňovacího období členkou představenstva žalobkyně. Tuto pozici zastává doposud. Výpověď statutárního orgánu daňového subjektu o záležitostech daňového subjektu nemohou daňové orgány hodnotit jako výpověď svědka ve smyslu § 96 odst. 1 daňového řádu, ale pouze jako tvrzení, které je daňový subjekt stejně povinen prokázat (rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2022, čj. 4 Afs 420/2021-46, *BB kovo*, bod 21). Nadto manažer s daňovými orgány osobně komunikoval. Správce daně s ním provedl ústní jednání. Žalobkyně také předložila jím sepsané záznamy ze služebních cest v zahraničí. Manažer tedy měl dostatečný prostor, aby vyjádřil svůj postoj k věci, popřípadě mohl také jménem žalobkyně (jakkoli nyní působí v její dozorčí radě) označit či předložit důkazy, které by podporovaly žalobkyní tvrzenou verzi skutečností. To ostatně i činil, avšak nedostatečně.
31. Stejně tak paní U. z pozice členky představenstva žalobkyně musela vědět o probíhajícím daňovém řízení a bylo i v jejím zájmu, aby toto řízení dopadlo ve prospěch žalobkyně. Pokud tedy věděla o nějakých skutečnostech, které by výsledek daňového řízení mohly ovlivnit, měla je bez vyčkávání na „výslech“ sdělit správnímu orgánu. To však paní U. neučinila a v řízení zůstala pasivní. Nadto sám manažer během ústního jednání dne 30. 3. 2023 uvedl, že paní U. by dle něj zřejmě mohla jen potvrdit, co již tvrdil on, ovšem nemohla by k tomu říct něco nového. Přestože paní U. nebyla v řízení aktivní, byť o něm věděla, v zájmu materiální pravdy (ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu) ji mohl žalovaný požádat o vyjádření k věci (nikoliv provést výslech). Avšak za situace, v níž sám manažer zpochybnil přínosnost takového kroku, žalovaný nepochybil, pokud nekontaktoval paní U.

*Manažerem tvrzené činnosti odpovídaly náplni činnosti statutárního orgánu*

32. Stěžejní námitka žalobkyně se týkala toho, že žalovaný neuznal činnost manažera jako činnost, kterou by manažer vykonával nad rámec aktivit vyplývajících z jeho zaměstnaneckého poměru s žalobkyní (na pozici Special project manager) či z jeho postavení předsedy představenstva. Dle žalobkyně manažer absolvoval stovky hodin na zahraničních cestách. Na těch využíval svých osobních vazeb a kontaktů k užitku žalobkyně. Dle žalobkyně se v podstatě jednalo o *know-how*. Žalobkyně upozornila, že toto *know-how* manažer nemusel použít na základě svého zaměstnaneckého poměru ani z pozice předsedy představenstva žalobkyně. Dle mínění žalobkyně tedy není pravdivý závěr žalovaného, že manažer pro žalobkyni nevykonával činnosti nad rámec svých povinností jako člena statutárního orgánu.
33. S tím žalovaný nesouhlasil. Manažer zastával funkci statutárního orgánu (předsedy představenstva) a rovněž zaměstnanec na pozici Special project manager. Úsilí, které věnoval rozvoji žalobkyně, mu přineslo finanční prostředky, které mu vyplatila žalobkyně jako jeho zaměstnavatel, i finanční prostředky náležející jemu jako majoritnímu akcionáři kanadské mateřské společnosti žalobkyně. Statutární orgán je orgánem právnické osoby oprávněným za ni jednat, přijímat zásadní rozhodnutí o jejím dalším působení a zastupovat společnost navenek ve všech záležitostech. Jedná se tedy o funkci rozhodující pro rozvoj podnikání. Statutární orgán zastupuje společnost jednak navenek, tedy při jednání s obchodními partnery, státními orgány, finančními institucemi atp., a jednak ji vede interně, tedy organizuje a řídí její podnikatelskou činnost. Aktivity, které žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

prezentovala jako odůvodňující vyplacení manažerského poplatku, přitom šlo podřadit pod tyto činnosti. Žalobkyně netvrdila, natož aby prokazovala konkrétní skutečnosti stran specifík manažerem vykonávaných činností, které by takovou subsumpci vylučovaly.

34. Na základě daňového spisu nelze přesně určit, co přesně bylo náplní činnosti M. Z. jakožto zaměstnance na pozici Special project manager. Jakkoli soud považuje za pravděpodobné, že manažer vykonával manažerskou práci, která je jádrem tohoto sporu, nelze ani vyloučit, že z titulu tohoto zaměstnaneckého vztahu pan Z. *nemusel* cestovat po světě, získávat cizozemské obchodní kontakty a žalobkyni zprostředkovat svým „know-how“ konkurenční výhodu. To samé ovšem nelze s ohledem na nedostatečnou „důkazní“ aktivitu žalobkyně v daňovém řízení bezpečně dovodit ve vztahu k panu Z. jako statutárnímu orgánu žalobkyně.
35. Náplň činnosti statutárního orgánu korporace upravuje zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (**občanský zákoník**), potažmo zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (**zákon o obchodních korporacích**). Pro úplnost soud podotýká, že i předpisy soukromého práva lze podpůrně užít při rozhodování o veřejnoprávních sporech. Vztahu veřejného a soukromého práva se věnoval NSS např. v rozsudku ze dne 27. 9. 2006, čj. 2 As 50/2005-70, č. 1034/2007 Sb. NSS, dle nějž

veřejné a soukromé právo v moderní společnosti nejsou dva světy oddělené „čínskou zdí“, v nichž by platila zcela a principiálně odlišná pravidla, nýbrž dvě sféry jednoho ve své podstatě jednotného a uceleného právního řádu. Vztah soukromého a veřejného práva chápe Nejvyšší správní soud v souladu s převažujícími doktrinárními trendy poslední doby jako vztah obecného a zvláštního práva. [...] Teorie veřejného práva jako zvláštního práva k „obecnému“ právu soukromému pak je v praxi cenná tím, že [...] umožňuje „subsidiárně“ použít i ve veřejném právu normy práva soukromého tam, kde veřejnoprávní úprava chybí či je kusá a kde nelze dospět k rozumnému závěru, že absence či kusost úpravy má svůj samostatný smysl a účel.

Soud doplňuje, že i když citovaný rozsudek pochází z doby účinnosti „starého“ občanského zákoníku, tedy zákona č. 40/1964 Sb., jeho závěry přesahují do vztahů soukromého a veřejného práva dle „nového“ občanského zákoníku (rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2015, čj. 2 As 225/2014-20, bod 11).

36. Zákon o obchodních korporacích v § 435 odst. 2 stanoví, že představenstvu společnosti náleží její obchodní vedení. Pojem obchodní vedení nemá v zákoně o obchodních korporacích (ani v předchozím obchodním zákoníku, zákonu č. 513/1991 Sb.) legální definici. Nejvyšší soud ve své judikatuře<sup>1</sup> mezi činnosti náležející k obchodnímu vedení společnosti zařadil i rozhodování o provozních záležitostech společnosti. Obchodní vedení zahrnuje nejen řízení běžné podnikatelské činnosti společnosti, ale také odpovědnost za procesy výběru dodavatelů, nákupu materiálu a služeb. Z rozsudku 31 Cdo 1993/2019 ostatně vycházel i NSS v rozsudku ze dne 11. 5. 2023, čj. 6 Ads 52/2022-27, *Nokura Multimedia*, bod 21, v němž konstatoval, že pod výkon funkce statutárního orgánu lze podřadit zajišťování provozu společnosti, základní obchodní a administrativní činnosti, jednání se zákazníky i dodavatelé a dohled nad realizací projektů.
37. Ze žalobkyní dodaných materiálů vyplývá, že manažer podnikl zahraniční cesty, které dle ní (respektive jejich účel) odůvodňovaly vyplacení manažerského poplatku, a to konkrétně:

<sup>1</sup> Např. rozsudek ze dne 11. 9. 2019, sp. zn. 31 Cdo 1993/2019, uveřejněný pod č. 24/2020 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část občanskoprávní a obchodní.

- a. veletrh AgraME konaný v Dubaji, kde se manažer setkal s vystavovateli kávy a distributory kávovarů z Asie. Manažer se seznámil s novými druhy kávovarů a různými druhy kávových zrn, avšak ceny produktů považoval za spíše vyšší (datum cesty 11. 4. 2017);
  - b. návštěva firmy Kalerm v Šanghaji, kde byly tématem technické možnosti konkrétních druhů kávovarů poskytovaných tímto dodavatelem. Žalobkyně zakoupila přístroj této společnosti, další zakoupí. Tématem byly také možné soudní pře kvůli kopírování technologií čínskou firmou (17. až 19. 4. 2017);
  - c. setkání u firmy Dr. Coffee (další výrobce kávovarů), kde byl tématem popis jí vyráběných přístrojů. Manažer zvažoval, jestli by žalobkyně neměla zakoupit nejoblíbenější produkt značky Dr. Coffee, z různých důvodů (větší kvalita kontroly u Kalerm, výhody toho mít pouze jednoho dodavatele) nakonec nákup tohoto přístroje neuskuteční. Rozhodl se však koupit jiný produkt, který žalobkyni umožní *křížově prodávat další produkty (čokoládu a ochucené cappuccino) za účelem získání dodatečných příjmů* (30. 5. 2017);
  - d. jednání v Montrealu s generální ředitelkou a ředitelem rozvoje společnosti Van Houtte, kteří manažerovi nabídli zprostředkování kontaktu a výhodných cen na čínského výrobce kávovarů Kalerm. Předmětem schůzky bylo také prodiskutování strategie žalobkyně, která má spočívat právě v nákupu přístrojů z Číny (4. 9. 2017);
  - e. setkání s akcionáři v mateřské společnosti v Montrealu. Tématem byla obchodní strategie žalobkyně (především nákup levnějších přístrojů z Číny), její dosavadní působení a výsledky (5. 9. 2017);
  - f. oběd se známým v Montrealu, který podniká v Asii, s cílem prodiskutovat jeho názor na podnikání v Číně a zda by mohl doporučit další výrobce v Asii. V rámci schůzky známý poskytl manažerovi kontakt na několik výrobců v Asii (6. 9. 2017);
  - g. návštěva Doi Chaang Coffee LTD v Thajsku. Jednalo se o kávovníkovou plantáž. Cíle návštěvy manažera bylo zjistit kvalitu nabízeného produktu a zvážit odběr kávových zrn (13. 9. 2017 – 14. 9. 2017);
  - h. večeře s H. Ž., honorárním konzulem v Montrealu, který nabídl manažerovi doporučující dopis, v němž vyjádří podporu pro podnikání manažera a poskytne mu také nějaké kontakty v Asii. Cílem tedy je podpořit podnikání žalobkyně (27. 10. 2017);
  - i. setkání v kancelářích firmy Café Seleno INC. Laval Québec s prezidentem firmy s cílem získat jeho doporučení a reference při obchodování. Manažer získal kontakt na výrobce vodních strojů na Tchaj-wanu, potenciálního dodavatele žalobkyně (30. 10. 2017);
  - j. opětovné setkání s ředitelem rozvoje společnosti Van Houtte v Montrealu, kterého manažer požádal o kontakty na výrobce kávy v Kanadě, potenciálního dodavatele žalobkyně (21. 11. 2017);
  - k. setkání s obchodním ředitelem firmy Café Diemme Padova, dodavatelem kávy žalobkyni. Tématem schůzky bylo pokračování a růst spolupráce, možnosti zvýšení podílu na trhu (30. 11. 2017);
  - l. schůze akcionářů matky žalobkyně v Montrealu, představení výsledků žalobkyně za rok 2017 a rozpočtu na rok 2018 (21. 12. 2017);
  - m. setkání s českým honorárním konzulem v Montrealu H. Ž., kterému nastínil plány své společnosti a diskutovali o partnerství s Champ Design, výrobcem dávkování vody (22. 12. 2017).
38. Žalobkyní tvrzený obsah schůzek v žádném ohledu nenabízí konkrétní důvody, pro které by je nebylo lze podřadit pod obchodní vedení společnosti, jak je popsáno výše v tomto rozsudku. Skoro všechny se týkaly dodavatelů: schůzky se současnými dodavateli, návštěva výrobních podniků potenciálních dodavatelů, konzultace s osobami, které mohly poskytnout kontakty či informace o dalších dodavatelích. Jedinou výjimkou byly schůzky se zbylými akcionáři mateřské společnosti žalobkyně (současně platí, že pan Z. byl majoritním akcionářem mateřské společnosti žalobkyně). I v tomto případě ovšem platí, že

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

žalobkyně dostatečně konkrétně netvrdila, natož pak prokazovala, že by důvodem vyplácení management fee bylo působení pana Z. coby akcionáře mateřské společnosti žalobkyně v její prospěch, a odlišovala jím vykonávané aktivity, za něž mu měl plynout poplatek (jehož úhradu neprokázala), od aktivit, které byl povinen vykonávat z pozice statutárního orgánu či zaměstnance (manažera). Nelze přitom opomenout ani dílčí pochybnost o první ze shora vypočtených „manažerských aktivit“, jelikož dle žalobkyní předložených letenek měl pan Z. 11. 4. 2017 cca v půl druhé ráno odlétat z Dubaje, jakkoli se přes den údajně účastnil veletrhu AgraME.

39. Na právě uvedeném nic nemění ani tvrzení žalobkyně, že manažer domluvil obchodní schůzky na základě svých osobních kontaktů, které nepoužil *pro sebe a svou rodinu*, případně že se věnoval těmto aktivitám ve svém volném čase. Jednak se jedná o nepodložené tvrzení žalobkyně. Jednak ze spisu nevyplývá, že se tyto schůzky uskutečnily na rámec v daném odvětví běžných dodavatelsko-odběratelských vztahů. Naopak je evidentní, že žalobkyně byla s většinou osob, s nimiž se manažer setkal (respektive se společnostmi, které zastupovaly), v obchodním vztahu či tento vztah zamýšlela navázat. Je tak přirozené, že se jí zástupci těchto společností věnovali. Předně však z výše uvedeného vyplývá, že pod činnosti, které přísluší statutárnímu orgánu, je nutné podřadit také procesy výběru dodavatelů a nákupu materiálu a služeb (rozsudek 31 Cdo 1993/2019) i jednání s dodavateli (rozsudek 6 Ads 52/2022, *Nokura Multimedia*). Soud vysvětlil, že naprostá většina schůzek manažera (tak, jak je popsala žalobkyně) do této kategorie spadají, resp. žalobkyně neprokázala, že by tomu tak nebyla. Její obecná a nedostatečná tvrzení na tomto závěru nic nemohly změnit.
40. Tvrдила-li tedy žalobkyně, že vyplacení manažerského poplatku bylo nákladem vynaloženým v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tato kumulace činností pana Z. pro žalobkyni logicky kladla větší požadavky na prokázání toho, co *skutečně* manažer pro žalobkyni vykonával, zda tyto činnosti nespádaly pod náplň jeho práce jakožto zaměstnance ani pod obchodní vedení žalobkyně. Pokud by žalobkyně detailně prokázala, že sporná činnost nespádala pod činnost předsedy představenstva, a nadto by také prokázala (např. pracovní smlouvou), že manažerova činnost odůvodňující vyplacení manažerského poplatku jde nad rámec práce titulované jako Special project manager, mohla dosáhnout uznání platby manažerského poplatku. Lapidárně řečeno, z předložených důkazních prostředků měla vyplývat určitelná hranice mezi činnostmi, které manažer vykonával pro žalobkyni z titulu předsedy představenstva, z pozice zaměstnance a zejména těmi aktivitami, které pro ni vykonával za odměnu v podobě manažerského poplatku (obdobně rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2022, čj. 30 Af 57/2021-76, bod 26). Navzdory vstřícnosti daňových orgánů žalobkyně nebyla schopna jasně odlišit činnosti, které pan Z. vykonával v různých pozicích. Jakkoli jde o jinou situaci, soud nepominul závěry rozsudku NSS ze dne 12. 6. 2023, čj. 2 Afs 94/2022-48, dle něhož je povinností obchodní společnosti prokázat, z jakého právního důvodu vyplatila tu kterou částku. Navíc poměrně obecná tvrzení žalobkyně zpochybňovaly i jiné skutečnosti (např. neprokázala ani vlastní úhradu manažerského poplatku panu Z.). Daňové orgány tedy nepochybily, když tvrzený výdaj na manažerský poplatek nepovažovaly za výdaj splňující kritéria § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

#### IV. Závěr a náklady řízení

41. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

42. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému nevznikly žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti. Soud tedy nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků (výrok II).

#### **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 NSS.

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 NSS. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 15. ledna 2025

**Martin Lachmann v. r.**  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.