



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Terezy Kučerové a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **COFFEE WATER AIR EXPERTS a. s.**, se sídlem Na Sychrově 1418/6, Praha 10, zastoupená Mgr. Michalem Šimkům, advokátem se sídlem Šitkova 233/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2024, č. j. 7808/24/5200-11434-711938, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 1. 2025, č. j. 14 Af 3/2024-47,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V této věci je sporné, zda žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2017 oprávněně uplatnila výdaj – manažerský poplatek (*management fee*) ve výši 1,2 mil. Kč, jako daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („zákon o daních z příjmů“).

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu („správce daně“) uvedený náklad na manažerský poplatek neuznal a dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 1. 2023, č. j. 329111/23/2010-53522-110358, týkajícím se i dalších devíti kontrolních zjištění, žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 364 040 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 72 808 Kč. Odvolání žalobkyně sporující pouze zjištění

ohledně zmiňovaného manažerského poplatku žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl.

[3] Žalobkyně nebyla úspěšná ani v řízení před Městským soudem v Praze („městský soud“). Ten její žalobu směřující proti rozhodnutí žalovaného kasační stížností napadeným rozsudkem zamítl.

[4] Městský soud dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění a úhrady tvrzeného výdaje. Daňové orgány ji opakovaně vyzývaly k doložení konkrétních dokladů, které by osvědčily, že manažerské služby byly skutečně poskytnuty a že za ně bylo zaplacen. Žalobkyně však předložila pouze interní účetní doklad bez smluvního základu, bez faktury a bez průkazného dokladu o úhradě. Předložené důkazy, jako byly letenky a poznámky z obchodních jednání, nebyly podle městského soudu způsobilé prokázat, že šlo o činnosti nad rámec výkonu funkce člena (předsedy) statutárního orgánu či zaměstnaneckého poměru manažera (zaměstnance na pozici *special project manager*). Městský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že činnosti vykonávané manažerem odpovídaly jeho postavení předsedy představenstva a zaměstnance, a tudíž nebyly způsobilé odůvodnit samostatný manažerský poplatek. Pochybení městský soud neshledal ani v tom, že v daňovém řízení nebyly vyslechnuty žalobkyní navržené osoby. Šlo o členy statutárního orgánu žalobkyně, a jejich výpovědi proto nelze považovat za svědecké. Daňové orgány dle městského soudu postupovaly v souladu se zákonem, poskytly žalobkyni dostatečný prostor k prokázání jejich tvrzení a jejich rozhodnutí netrpí vadami, které by byly důvodem pro zrušení.

II. Argumentace účastníků řízení

[5] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně („stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“).

[6] Stěžovatelka trvá na tom, že částka 1,2 mil. Kč vyplacená jako *management fee* panu Marku Zichovi představuje daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, protože byla vynaložena na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[7] Nesouhlasí se závěrem městského soudu, že činnosti vykonané Markem Zichou byly běžnou součástí jeho funkce statutárního orgánu. Tvrdí, že šlo o mimořádné aktivity, které nebyly obsaženy v jeho pracovní smlouvě ani obvyklé agendě. Tyto činnosti zahrnovaly využití osobních kontaktů, jazykových schopností a mezinárodního know-how, které byly zásadní pro rozvoj společnosti, zejména v jejím počátečním období. Marek Zicha se nad rámec svých povinností osobně angažoval v zahraničních jednáních, navazoval obchodní vztahy a přivedl klíčové partnery, bez nichž by stěžovatelka neměla šanci na úspěch. Tyto aktivity byly natolik individuální a vázané na osobu Marka Zichy, že je nelze považovat za běžnou manažerskou činnost. Pokud by takové služby poskytl externí subjekt, byly by náklady bez pochyb daňově uznatelné. Financování manažera a jeho zahraničních cest si však žalobkyně nemohla dovolit.

pokračování

[8] Městský soud nekriticky přejal závěry správce daně o tom, že veškeré činnosti prováděné Markem Zichou byly běžnou náplní činnosti statutárního orgánu, aniž se dostatečně zabýval specifiky podnikatelského prostředí malé regionální společnosti. Pracovníci správce daně nemají zkušenosti s vedením firem, natož s mezinárodními aspekty podnikání, a městský soud jejich závěry převzal bez provedení navržených důkazů, které by tyto aspekty objasnily.

[9] Stěžovatelka dále upozorňuje na to, že nelze srovnávat agendu statutárních orgánů velkých firem s jejími poměry. V roce 2017 působila výhradně na českém trhu a neměla prostředky na vysílání manažerů do zahraničí. Marek Zicha takové úkoly neměl ve své pracovní náplni, přesto se jich ujal z vlastní iniciativy. Jeho činnost byla pro malou společnost zásadní, přinesla konkrétní ekonomické výsledky a měla dlouhodobý přínos. Osobní angažmá Marka Zichy, který na své jméno získal pro stěžovatelku zahraniční obchodní partnery, značí, že nešlo o běžnou pracovní činnost. Při jejich zajištění si musel „vybrat různé slíbené protislužby“ a zatížit svou žádostí přátelské vztahy. Stěžovatelka proto považuje vyplacené *management fee* za odměnu za mimořádné služby, které by jinak musela objednat u třetích osob, a tudíž za daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[10] Napadený rozsudek nevystihuje skutečný charakter vykonané činnosti, její význam pro podnikání stěžovatelky ani právní podmínky pro uznání nákladu jako daňově účinného, proto je nesprávný a nezákonný.

[11] Závěrem stěžovatelka namítá, že správce daně neprovedl navržený výslech paní Zuzany Urbaničové, která má relevantní informace k účelnosti manažerského poplatku. Tím zatížil řízení nezákonností. Pokud městský soud takový postup aproboval, pak se i on dopustil pochybení.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předně konstatoval, že stěžovatelčiny kasační důvody obsahují tytéž skutečnosti, jež byly namítány v rámci žaloby. Žalovaný se ztotožnil se závěry městského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[13] Stěžovatelka nevyvrátila zásadní pochybnosti ohledně faktické úhrady manažerského poplatku Marku Zichovi, což je podle žalovaného základní předpoklad pro posouzení daňové uznatelnosti nákladu. K hlavní námitce stěžovatelky, že činnost Marka Zichy přesahovala rámec jeho pracovního poměru či funkce předsedy představenstva, žalovaný uvádí, že popisované schůzky se týkaly běžné agendy obchodního vedení společnosti, zejména vztahů s dodavateli, a nebyly specifikovány tak, aby bylo možné je považovat za mimořádné. Tento závěr podle něj odpovídá i hodnocení městského soudu, který navíc konstatoval, že stěžovatelka neprokázala jasnou hranici mezi běžnou činností Marka Zichy a činnostmi, za kterou mu měla být vyplacena zvláštní odměna.

[14] Žalovaný rovněž nesouhlasí s tvrzením, že městský soud bezvýhradně přejal jeho závěry. Podle něj soud otázku *management fee* podrobně analyzoval a správně uzavřel, že činnosti jako výběr dodavatelů, nákup materiálu a jednání s obchodními partnery spadají do běžné agendy statutárního orgánu, což vyplývá i z judikatury. Stěžovatelka podle něj

neunesla důkazní břemeno ohledně toho, že by v daném případě šlo o činnost nad rámec této agendy.

[15] Tvrzení stěžovatelky, že popisované aktivity by bylo možné očekávat pouze u pracovníků velkých nadnárodních firem, označuje žalovaný za nepodložené a obecné. Ze spisu podle něj nevyplývá, že by se jednalo o činnosti výjimečné v rámci běžných obchodních vztahů v daném odvětví. Jak navíc uvedl městský soud, stěžovatelka neprokázala ani samotnou úhradu manažerského poplatku, což dále oslabuje její argumentaci.

[16] K námitce stěžovatelky ohledně neprovedení výslechu Zuzany Urbaničové žalovaný uvádí, že člen statutárního orgánu nemůže v daňovém řízení vystupovat jako svědek, neboť jedná za daňový subjekt a není nezávislou osobou. Výslech takové osoby je podle něj přípustný pouze výjimečně, pokud nelze potřebné skutečnosti zjistit jinak a pokud daná osoba neměla možnost se k nim vyjádřit v průběhu řízení. V tomto případě však Zuzana Urbaničová jako členka představenstva měla dostatek příležitostí se k věci vyjádřit, ale neučinila tak. Stejný závěr zaujal i městský soud, který konstatoval, že její pasivita svědčí o tom, že výslech nebyl nezbytný.

[17] Žalovaný v této souvislosti dále poukazuje na výpověď Marka Zichy při ústním jednání dne 30. 3. 2023, kdy na dotaz správce daně uvedl, že Zuzana Urbaničová by pravděpodobně jen potvrdila jeho tvrzení a neočekává, že by přinesla nové informace. Podle žalovaného by tak její výslech nemohl přinést nic nad rámec již známých skutečností.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Kasační stížnost je přípustná a lze ji projednat, není však důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasačních námitek, neboť tyto námitky z drtivé většiny reprodukují námitky žalobní. Platí přitom, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (zde městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Předmětem řízení o kasační stížnosti je proto rozhodnutí krajského soudu, což odpovídá i roli Nejvyššího správního soudu jako vrcholného soudního orgánu (čl. 92 Ústavy České republiky), který podle § 12 odst. 1 a 2 s. ř. s. zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování soudů ve správním soudnictví (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 2. 2024, č. j. 8 Azs 172/2020-66, č. 4592/2024 Sb. NSS). Aby byly kasační námitky způsobilé věcného projednání, musí kvalifikovaným způsobem a pomocí konkrétní argumentace zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu a jeho závěry (srov. např. rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016-38, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351). Konkrétní kasační námitky proto nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání či v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím než proti napadenému rozsudku (rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Z těchto důvodů kasační námitky, které v podstatě jen opakuji žalobní tvrzení a alespoň v minimální míře nereagují na argumentaci krajského soudu, nepředstavují důvody podle § 103 odst. 1 s. ř. s., a jsou proto nepřipustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., což

pokračování

považuje za ústavně konformní i Ústavní soud (srov. nález Ústavního soudu ze dne 14. 5. 2024, sp. zn. IV. ÚS 623/23, bod 17).

[20] Kasační stížnost stěžovatelky obsahuje dvě námitky. První z nich se týká nesprávného hodnocení činností vykonávaných Markem Zichou. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že městský soud ve shodě s daňovými orgány tyto činnosti podřadil pod běžnou agendu patřící k činnosti statutárního orgánu, nikoli pod činnost vykonávanou nad rámec jeho běžných povinností. Ve vztahu k tomuto závěru jsou kasační námitky zkrácenou verzí námitek uplatněných v žalobě, kterými se městský soud podrobně zabýval v bodech 32 až 40 napadeného rozsudku.

[21] Jedinou argumentací, která nekopíruje žalobní body, je konstatování, že si stěžovatelka z finančního hlediska nemohla dovolit angažovat do funkce manažera osobu, kterou bude vysílat na zahraniční cesty. Toto tvrzení však nijak nevyvrací závěry městského soudu, že zahraniční cesty Marka Zichy bylo dle jejich náplně možno podřadit pod obchodní vedení společnosti. Vůbec už nemíří proti dalšímu podstatnému závěru městského soudu, že stěžovatelka neprokázala jeho působení coby akcionáře v mateřské společnosti v její prospěch nebo že by tvrzené činnosti nespádaly pod náplň jeho zaměstnanecké pozice. Argument, že v rozhodné době neměla prostředky na vysílání manažerů do zahraničí, je zjevně nesmyslný, neboť protirečí její verzi, že vynaložila sporné prostředky ve prospěch pana Zichy.

[22] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka argumentaci městského soudu žádným dalším relevantním způsobem (nad rámec argumentace, že si z finančního hlediska nemohla dovolit angažovat do funkce manažera osobu, kterou bude vysílat na zahraniční cesty) nezpochybňuje a pouze úsporněji reprodukuje své žalobní námitky, je tato část kasační stížnosti opřena o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 odst. 1 s. ř. s., a je proto nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. (usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS).

[23] V souvislosti s námitkou hodnocení činností vykonávaných Markem Zichou stěžovatelka vytyká městskému soudu, že co do závěru o podřazení jeho činnosti pod běžnou činnost předsedy statutárního orgánu korporace nekriticky přejal závěry žalovaného, aniž se zabýval specifiky podnikatelského prostředí malé společnosti. S tím se však Nejvyšší správní soud neztotožnil a napadený rozsudek z namítaných důvodů nepřezkoumatelným neshledal.

[24] Stěžovatelka v řízení před městským soudem nenamítala příznačnost svého podnikatelského prostředí, která by měla vliv na obsahovou náplň manažerských činností. Velikost společnosti v roce 2017 zmínila v žalobě jen letmo (na posledním řádku str. 5), a pouze v souvislosti s pravděpodobností navázání obchodních kontaktů se zahraničními partnery. Městský soud se podle Nejvyššího správního soudu věcí dostatečně zabýval, veškeré stěžovatelkou předložené námitky řádně posoudil, její argumentaci vyvrátil a své závěry podrobně odůvodnil. Řádně vymezil i důvody, pro které shledal správným postup daňových orgánů, které neprovedly dokazování stěžovatelkou navrhovanými svědeckými výpověďmi jejích statutárních orgánů (bod 30 napadeného rozsudku). To, že dospěl k podobným závěrům jako žalovaný, nemůže být důvodem nezákonnosti. Kromě toho lze

poznamenat, že ani přisvojení si názoru správního orgánu se souhlasnou poznámkou samo o sobě nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku (viz rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[25] Jde-li o druhou námitku, podle té městský soud postupoval nesprávně, pokud aproboval postup žalovaného, jenž ke stěžovatelčině návrhu nevyslechl Zuzanu Urbaničovou, která má mít informace o obchodech a důvodech účtovaného manažerského poplatku. Ani v tomto případě stěžovatelka argumenty, jejichž prostřednictvím by jakkoli polemizovala se závěry městského soudu v této souvislosti uvedenými pod body 30 a 31 napadeného rozsudku, nenabízí. S ohledem na chybějící přezkoumatelnou argumentaci se Nejvyšší správní soud nemohl ani touto námitkou pro její nepřípustnost zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

[27] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. prosince 2025

Eva Šonková
předsedkyně

s
e
n
á
t
u