

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **MEHLER ENGINEERED PRODUCTS, spol. s r. o.** se sídlem Branská 329, Jilemnice, zastoupeného JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem Platnéřská 2, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka Liberec ze dne 15. 2. 2012, č. j. 59 Af 30/2011 - 47,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka Liberec ze dne 15. 2. 2012, č. j. 59 Af 30/2011 - 47, **se ruší.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 8. 4. 2011, č. j. 2997/11-1200-506035, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit stěžovateli na nákladech řízení částku 18.424 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1.] Žalobce (dále jen „*stěžovatel*“) se kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem („*žalovaný*“) ze dne 8. 4. 2011, č. j. 2997/11-1200-506035. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání a

potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Jilemnici („*správce daně*“) ze dne 27. 11. 2009, č. j. 36730/09/259970506582, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007.

II. Obsah kasační stížnosti

[2.] Stěžovatel napadá citovaný rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, a to z důvodů obsažených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.). Namítá tak nezákonnost napadeného rozsudku a vady správního řízení.

[3.] Stěžovatel má za to, že splnil podmínky plynoucí z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“), tedy že prokázal výši výdaje, o který snížil základ daně. Tvrdí, že bylo prokázáno provedení všech deklarovaných služeb ze strany mateřské společnosti, spočívajících v poradenství. Současně jsou paušálně hrazeny i náklady, vynakládané mateřskou společností na zaměstnance, vykonávajícího v ČR funkci jednatele v dceřiné společnosti.

[4.] Stěžovatel nesouhlasí s tím, že náklad spojený s činností jednatele byl hodnocen jednak jako náklad nedaňový [§ 25 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů] i jako náklad mzdový a v řízení bylo zjišťováno, o jaký poměr se v daném případě jednalo. Správně totiž mělo být zkoumáno, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno ve smyslu § 24 odst. 1 cit. zákona, anebo bylo možno přezkoumat cenu obvyklou mezi propojenými osobami dle § 23 odst. 7 cit. zákona a v tomto případě měl správce daně prokázat, že sjednaná cena neodpovídá ceně obvyklé. Za této situace je však zkoumána cena sjednaná a nikoliv její dílčí části. Služba jako celek nicméně měla homogenní povahu a stěžovatel nikdy netvrdil, že vlastní obchodní vedení společnosti má nějakou specifickou hodnotu v rámci kalkulace fakturovaných služeb; pouze na základě požadavku správce daně specifikoval, jaké služby mu byly za sjednanou paušální částku poskytovány.

[5.] Specifikum sjednání odměny v paušální částce pak spočívá v tom, že v rámci komplexu služeb některé nemusí být realizovány vůbec a jiné naopak ve větším rozsahu. Pokud by proto mělo ad absurdum platit, že nerealizování jedné ze služeb vede k daňové neúčinnosti celku, znamenalo by to nezohlednění zásadního významu poskytované služby jako celku a její faktickou negaci. Již samotný požadavek prokázání hodnoty dílčí části uvedené služby prý proto jde nad rámec zákonných povinností. Navíc, tento způsob náhledu by vedl k nutnosti separátní úplaty za každou dílčí službu, což by mohlo způsobit, že výdaje na toto sledování (každého telefonního hovoru, korespondence apod.) by se mohly blížit hodnotě vlastní služby, což je ekonomicky neudržitelné.

[6.] Stěžovatel má dále za to, že správce daně v dané věci na straně jedné deklaroval separátní přístup k jednotlivým službám, avšak na straně druhé vyvodil právní důsledky ve vztahu ke službě jako celku, když u zbývajících částí služby nezpochybnil jejich provedení, nicméně daňově je nezohlednil.

[7.] Ohledně posuzování cen obvyklých stěžovatel připomíná, že podle ustálené judikatury nese důkazní břemeno správce daně. Pokud tedy správce daně shledal sjednanou cenu neadekvátní, měl vyvrátit předložené důkazní prostředky a nikoliv odmítnout jejich provedení s tím, že neprokazují hodnotu obchodního vedení jednatele. Správce daně měl

nejprve zjišťovat obvyklost celkové ceny, sjednané dle § 23 odst. 7 cit. zákona, a teprve následně si případně vyžádat kalkulaci ceny od mateřské společnosti. Protože zákon nestanoví povinnost prokazovat dílčí složky daňového nákladu, není možné z případného neprokázání ceny dílčí složky činit závěr o daňové neúčinnosti služby jako celku.

[8.] Stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 24/2010 (judikatura NSS je dostupná na www.nssoud.cz) a dovozuje z něj, že všechny podmínky pro posouzení vynaloženého výdaje, jako daňově uznatelného nákladu, splnil. Reálnost nákladu doložil účetnictvím; souvislost se zdanitelnými příjmy byla prokázána vazbou každé služby na jednotlivé zakázky; náklady byly vynaloženy v daném časovém období a nejedná se ani o náklady, které by zákon jako daňově uznatelné vylučoval.

[9.] Výhrady vznáší stěžovatel rovněž ke způsobu zjišťování skutkového stavu. Při daňové kontrole byla totiž zjištěna pravidelná fakturace částky 12.500 euro měsíčně v souladu se smlouvou o poskytování služeb. K výzvě správce daně stěžovatel sdělil, že tyto služby spočívají jednak ve výkonu konkrétních prací a dále v nákladech na jednatele, jenž je zaměstnancem mateřské společnosti. K tomu stěžovatel předložil přehled pracovních cest jednotlivých zaměstnanců a jimi prováděných úkonů; k doložení svých tvrzení navrhl výslech některých zaměstnanců mateřské společnosti. Protože však správce daně považoval částku za obchodní vedení společnosti za službu svého druhu a přikládal jí samostatný daňový charakter [§ 25 odst. 1 písm. d) cit. zákona], požadoval doložení konkrétní částky připadající na odměnu jednatele. Tuto informaci však stěžovatel neměl a navrhl proto provedení důkazu daňovým přiznáním tohoto jednatele, uloženým u téhož finančního úřadu, jeho výslechem a také výslechem „mateřské společnosti“. Správce daně předmětné daňové přiznání sice přezkoumal, nicméně se závěrem, že nebyly prokázány skutečnosti, které stěžovatel tvrdil a podrobnější informace nebyla, s odkazem na povinnost mlčenlivosti, poskytnuta. Přitom však správce daně zcela pominul, že subjektem, vůči němuž je vázán mlčenlivostí, je právě jednatel stěžovatele. Současně byl přitom odmítnut výslech jednatele s argumentem, že se jedná o statutární orgán daňového subjektu. Stěžovatel se tak nikoliv vlastní vinou dostal do důkazní nouze.

[10.] Stěžovatel dále tvrdí, že nemá informaci o odměňování jednatele, jelikož odměňování zaměstnanců v koncernu není obecně známou skutečností a navíc byly tyto prostředky hrazeny přímo dceřinou společností a finanční toky v rámci mateřské společnosti nebyly stěžovateli známy. Odmítnutí výslechu odpovědného zaměstnance mateřské společnosti postavil žalovaný na předpokladu, že se nejedná o třetí osobu a tudíž se nejedná o svědka, a odkázal na rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 1 Odon 2/1997. Citované rozhodnutí Nejvyššího soudu však pouze stanoví, že svolavatelé valné hromady nejsou ve vztahu ke společnosti třetími osobami, což je však zcela jiná otázka než použitelnost takového důkazu podle daňového řádu. Tento důkaz proto připuštěn být mohl. Vznikla totiž situace, kdy nebyly žádné relevantní důkazní prostředky, které by ozřejmily příjem jednatele plynoucí z jeho mateřské společnosti; vyjma daňového přiznání.

[11.] Rovněž nic přitom nebránilo ani v provedení výslechu jednatele ve vztahu k jeho vlastním daňovým povinnostem. Tento výslech prý stěžovatel v doplnění odvolání navrhl a není pravda, že navrhl pouze jeho čestné prohlášení, což správce daně odmítl s tím, že by se jednalo pouze o tvrzení daňového subjektu. Za této situace však nelze přičítat k tíži stěžovatele absenci dalších důkazních prostředků. Stěžovatel proto namítá, že v daném případě nastala situace označovaná Ústavním soudem jako tzv. opomenutý důkaz, což je vada řízení dosahující ústavní intenzity. Použité důkazy totiž nemohly být dostatečným

podkladem pro rozhodnutí a důkazní prostředky navržené stěžovatelem byly bezdůvodně odmítnuty.

[12.] Poslední námitka se týká údajné nesrozumitelnosti rozhodnutí žalovaného. Ten totiž vycházel z možného dvojího daňového charakteru odměňování jednatele: buď jako nedaňový náklad dle § 25 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů anebo dle písm. e) stejného ustanovení. Argumentace žalovaného je tak založena na dvou variantách odměňování a na jejich daňové neuznatelnosti.

[13.] Ze všech popsaných důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušit.

III. Vyjádření žalovaného

[14.] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti toliko odkazuje na všechna svoje dřívější vyjádření a na obsah správního spisu a plně se ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu. Proto navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

IV. Vlastní argumentace Nejvyššího správního soudu

[15.] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil, zda kasační stížnost splňuje procesní podmínky řízení vymezené soudním řádem správním a v tomto směru konstatoval, že stížnost byla podána včas, stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo, a jde o rozhodnutí, proti kterému je kasační stížnost přípustná. Stěžovatel rovněž splňuje podmínku povinného právního zastoupení ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. Za těchto okolností soud mohl přejít k meritornímu posouzení a rozhodnutí o kasační stížnosti.

[16.] Jak plyne z výše uvedeného, stěžovatel uplatnil dva kasační důvody: nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu a vady správního řízení. S ohledem na předestřenou argumentaci však soud shledal, že je smysluplné pojednat o obou těchto stížnostních důvodech současně.

[17.] Spornou otázkou bylo v projednávané věci učiněno podřazení některých výdajů, uplatněných stěžovatelem, pod výdaje vymezené ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tzn. pod výdaje, způsobilé snížit základ daně. Konkrétně se jednalo o tzv. vedlejší koncernové náklady v celkové výši 4.195.187,50 Kč za rok a spočívající v „přefakturaci“ mzdových nákladů jednatele společnosti pana J. P. Kuriczaka a v poradenské službě. Tyto výdaje se opíraly o znění *Smlouvy o poskytování služeb,* uzavřené dne 2. 1. 2007 mezi stěžovatelem a mateřskou společností MEP-OLBO GmbH. Ustanovení § 2 této Smlouvy obsahuje vymezení rozsahu plnění, které mateřská společnost poskytuje stěžovateli; v § 3 je sjednána výše poplatků za toto poradenství 12.500 euro měsíčně.

[18.] K citovanému zákonnému ustanovení se opakovaně vyslovil zdejší soud i Ústavní soud. Ten např. v nálezu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001 (veškerá judikatura Ústavního soudu je dohledatelná na http://nalus.usoud.cz), vyslovil, „*že výklad zákona je třeba provádět i v kontextu různých společenských zájmů, je nutno v něm hledat cíl, proč takový*

zákon a v takovém znění společnost přijala. Jestliže zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst si od získaných příjmů z podnikání výdaje, tedy dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel, činí tak zjevně proto, aby podpořil podnikání, aby docházelo k obnovování techniky, hmotného investičního majetku a dosahovalo se rozvoje podnikání". Stejně tak ovšem Ústavní soud uvádí, že správce daně musí mít k dispozici nástroje, které mu umožní zamezit spekulativnímu snižování základu daně. Tuto zásadu formuloval Ústavní soud např. v nálezu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000, kdy konstatoval, „*že podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje.*" Tento náhled Ústavního soudu nalezl svůj odraz i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73 (www.nssoud.cz), konstatoval, že „*z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. 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.*"

[19.] K první sporné otázce, tzn. k „přefakturaci" mzdových nákladů jednatele společnosti P. J. Kuriczaka, soud uvádí následující. Argumentace stěžovatele je založena na tvrzení, že P. J. Kuriczak byl placen německou mateřskou společností a mzdové náklady byly stěžovateli následně přefakturovávány. K tomu z obsahu spisu plyne, že jmenovaný skutečně jako jednatel stěžovatele v rozhodném období působil (viz zejména notářský zápis ze dne 18. 10. 2006, č. j. NZ 150/2006, N 169/2006, kterým byl J. P. Kuroczak jmenován jednatelem stěžovatele). Finanční orgány zásadně nezpochybnily možnost, že by tyto mzdové náklady nemohly být posouzeny jako daňově uznatelné. Trvaly však na tom, že stěžovatel musí prokázat jejich vynaložení, což neučinil. Podobně krajský soud v odůvodnění nyní napadeného rozsudku v obecné rovině uznal, že pokud by byla činnost jednatele pro stěžovatele odměňována, je tento výdaj uznatelným, ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to i v situaci, kdy odměna není vyplácena přímo jednateli, nýbrž jinému subjektu na základě přefakturace mzdových nákladů. S tímto právním názorem se ztotožňuje rovněž Nejvyšší správní soud, byť souhlasí s krajským soudem i v tom ohledu, že se velmi pravděpodobně jedná o obcházení odměňování za výkon funkce jednatele, předvídané obchodním zákoníkem.

[20.] V nyní projednávaném případě však bylo na stěžovateli, aby ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu prokázal svoje tvrzení, tedy aby doložil, že tento výdaj byl skutečně vynaložen. Daňové přiznání P. J. Kuriczaka k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007 totiž neobsahuje žádný příjem od mateřské německé společnosti MEP-OLBO GmbH a plyne z něj, že kromě příjmů od jiného zaměstnavatele (Technolen technický textil, a. s.) obdržel jmenovaný pouze celkovou částku 30.000 Kč přímo od stěžovatele. Proto správce daně stěžovatele vyzval (č. j. 28073/10/259930601048) k prokázání svých tvrzení jiným způsobem. Nikterak sice nezpochybnil, že J. P. Kuriczak vykonával činnost jednatele stěžovatele a že mu za to náležela odměna, nicméně trval na tom, že důkazní břemeno v tomto směru leží na daňovém subjektu, tedy stěžovateli.

[21.] Nejvyšší správní soud má za to, že tento postup správce daně i následné závěry žalovaného a krajského soudu jsou korektní a zcela v souladu se zákonnou úpravou. Aby totiž byly předmětné výdaje daňově uznatelné, musel by stěžovatel prokázat, že jimi skutečně hradil mzdové náklady vynakládané mateřskou společností za činnost vykonávanou přímo pro stěžovatele. V tomto směru však stěžovatel svoje důkazní břemeno neunesl, což správně dešifroval krajský soud poukazem na to, že tato důkazní nouze nastala v důsledku komplikované konstrukce výplaty odměny J. P. Kuriczaka: pokud totiž nebyl odměňován přímo stěžovatelem (jehož byl jednatelem) a o jeho odměně nebylo rozhodováno způsobem předpokládaným v obchodním zákoníku [§ 125 odst. 1 písm. f) a § 132 odst. 1], stěžovatel tak neměl povědomost o výši odměny v rámci celkové částky, vyplácené mateřské společnosti na základě uzavřené smlouvy. Pokud v daném případě stěžovatel upřednostnil zájem na ochraně údajů o výši odměn pro jednatele, pak skutečně zřejmě ani nemohl unést důkazní břemeno.

[22.] Stěžovateli nejde přisvědčit v tom ohledu, že paušální náklady, vynakládané mateřskou společností, měly homogenní povahu a měly být proto hodnoceny jako celek. Jakkoliv je totiž nesporné, že podstata paušální odměny spočívá vždy v tom, že některé služby nemusí být realizovány vůbec a některé další naopak ve větším rozsahu a výhodou takovéto formy fakturace je především snížení administrativní zátěže, šlo v nyní projednávaném případě o to, aby stěžovatel prokázal, že k realizaci těchto činností vůbec dochází. Jinak řečeno, i při zkoumání ceny obvyklé mezi propojenými osobami dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutno nejprve zjistit, o jaké služby se ve skutečnosti jednalo. Teprve, pokud by bylo příkladmo prokázáno, jaká odměna byla v rozhodném období vyplácena mateřskou společností jednateli, by bylo možno hodnotit, zda se jedná o odměnu obvyklou ve smyslu citovaného zákonného ustanovení. V průběhu celého řízení však nebylo nikterak prokázáno, jaké mzdové náklady byly vůči mateřské společnosti fakturovány, když i ta pouze potvrdila, že J. P. Kuriczak je současně zaměstnancem společnosti MEP-OLBO GmbH a současně jednatelem stěžovatele, avšak neuvedla výši jeho odměny za činnost vykonávanou pro stěžovatele. Jak správně uvedl žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 18. 10. 2011, „*teprve v okamžiku, kdy by správce daně cenu za poradenské služby znal, mohl by přistoupit k hodnocení, zda byla sjednána v obvyklé výši.*“ Stěžovateli proto nelze přisvědčit, pokud argumentuje tím, že správce daně měl nejprve zjistit obvyklost celkové ceny sjednané dle ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a teprve následně si vyžádat kalkulaci od mateřské společnosti. Pokud totiž správce daně vinou zcela nekonkrétních informací daňového subjektu nemohl mít představu, co vlastně se pod touto celkovou cenou skrývá, nemá smysl zjišťovat, zda se jedná o cenu obvyklou. Jestliže pak v daném případě stěžovatel od počátku tvrdil, že přefakturovávaná odměna jednatele J. P. Kuriczka představuje podstatnou část z celkově pravidelné fakturaci částky 12.500 euro měsíčně, je zcela logické, že muselo být nejprve zjištěno, jaký podíl z této částky připadá právě na odměnu jednatele.

[23.] Pokud stěžovatel tvrdí, že nebyly provedeny jím navržené důkazy, je třeba uvést, že daňové přiznání J. P. Kuriczaka je součástí neveřejné části správního spisu a jak bylo již zmíněno výše, neplyne z něj, že by obdržel v rozhodném období jakoukoliv částku od mateřské společnosti. O této skutečnosti byl stěžovatel zpraven výzvou ze dne 6. 8. 2010, č. j. 28073/10/259930601048, v níž je uvedeno, že správce daně prověřil daňové přiznání J. P. Kuriczaka k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007, avšak zjistil, že neprokazuje stěžovatelem tvrzené skutečnosti. Proto stěžovatele vyzval, aby doložil, že fakturované mzdové náklady se skutečně váží k výkonu práce pro stěžovatele.

[24.] Ohledně výslechu J. P. Kuriczaka krajský soud správně poukázal na skutečnost, že jednatel společnosti s ručením omezeným je v postavení statutárního orgánu daňového subjektu a jeho svědecká výpověď by proto nebyla ničím jiným než tvrzením samotného stěžovatele. Přitom správně odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003 - 99, z něhož plyne, že „*nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu - svědka. Ustanovení § 8 odst.1 zákona o správě daní a poplatků, poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob, tak zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby – daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem*.“ Je vhodné dodat, že citovaný rozsudek prošel i „testem ústavnosti“, když ústavní stížnost proti němu brojící byla odmítnuta jako zjevně neopodstatněná (viz usnesení sp. zn. IV. ÚS 336/07 ze dne 30. 4. 2009). Žalovaný rovněž správně poukázal na to, že se v případě odměňování jednatele jedná o vnitřní poměry samotného stěžovatele, který sám musí vědět, kolik ho jeho práce vlastně stojí. Ostatně, mateřská společnost rozhoduje o odměně jednatele jako jediný společník stěžovatele v působnosti valné hromady a stěžovatel tak má k takové informaci nepochybně přístup.

[25.] Nejvyšší správní soud proto činí dílčí závěr, že v projednávané věci nenastala situace, kterou stěžovatel - s poukazem na judikaturu Ústavního soudu – označil za „opomenutý důkaz“. Se všemi předloženými důkazy se totiž daňové orgány i krajský soud vypořádaly a buď je provedly anebo vyložily, proč jejich provedení není nutné anebo možné. Ve skutečnosti tak stěžovatel nebrojí proti pochybení při provádění důkazů, nýbrž proti jejich posouzení, což však již nejde podřadit pod kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[26.] Ve vztahu k přefakturovávaným odměnám jednateli J. P. Kuriczkovi proto Nejvyšší správní soud konstatuje, že finanční orgány i krajský soud posoudily věc v souladu se zákonem a procesně korektně.

[27.] Jinak tomu je však u druhé sporné otázky, tzn. u zbývající poradenské služby. V tomto směru je argumentace žalovaného značně nelogická: na straně jedné totiž připustil, že k plnění na základě shora citované *Smlouvy o poskytování služeb* uzavřené ze dne 2. 1. 2007 docházelo. Ustanovení § 2 této Smlouvy obsahuje vymezení rozsahu plnění, které mateřská společnost poskytuje stěžovateli; v § 3 je sjednána výše poplatků za toto poradenství 12.500 euro. Na výzvu správce daně č. j. 10309/09/259930601306 stěžovatel dne 20. 5.2009 také doložil podrobný přehled zahraničních služebních cest zaměstnanců společnosti MEP OLBO GmbH do sídla stěžovatele a výčet činností zde prováděných. Správce daně ani žalovaný tak vůbec nezpochybnili jednotlivá tvrzení stěžovatele a předložené důkazní prostředky, kterými mělo být prokázáno, že k plnění této smlouvy docházelo a toto plnění se vázalo k jednotlivým výrobkům nebo výrobním činnostem. Na straně druhé však správce daně a následně žalovaný dospěli k závěru, že jelikož nebyla u části koncernových nákladů prokázána daňová uznatelnost a stěžovatel tyto náklady nerozčlenil na jednotlivé složky, byly všechny vykazované náklady posouzeny jako daňově neuznatelné. V odůvodnění svého rozhodnutí totiž žalovaný uvedl, že „*daňový subjekt neprokázal daňovou uznatelnost přefakturace mzdy, jako takovou ji nelze považovat za náklad daňově uznatelný ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Tato položka byla účtována jako*

součást vedlejších koncernových nákladů. Daňový subjekt opakovaně nesdělil výši této položky. Nelze proto než považovat za daňově neuznatelný náklad vedlejší koncernové náklady v plné výši."

[28.] V tomto směru má stěžovatel pravdu, poukazuje-li na nekonzistentnost závěrů daňových orgánů, které u zbývajících částí služby nezpochybnily jejich provedení, avšak daňově je nezohlednily. Jinak řečeno, pokud správce daně správně požadoval po stěžovateli, aby prokázal uskutečnění části zdanitelného plnění (výše odměny pro jednatele, přefakturovávaná mateřské společnosti – viz výše) a sám tak vycházel z nutnosti rozčlenit celkové vykazované částky mateřské společnosti, nedává smysl, aby současně neuznal celou tuto částku jen proto, že její část stěžovatel neprokázal. Krajský soud pak pochybil, pokud tento závěr žalovaného převzal, když shrnul, že „*žalobce nesdělil a neprokázal výši složky vedlejších koncernových nákladů, kterou sám odlišil a označil jako mzdové náklady, případně odměnu jednatele, neumožnil tak správci daně zkoumat daňovou účinnost zbylé platby za poradenské služby poskytované na základě sjednané smlouvy*". Ve skutečnosti tak nastala situace, kdy stěžovateli nebyl uznán celý vykazovaný výdaj, byť jednu jeho část byl zřejmě schopen prokázat – a to jen z toho důvodu, že neprokázal daňovou uznatelnost jeho části jiné.

[29.] V této části je proto argumentace stěžovatele důvodná a závěry žalovaného a krajského soudu jsou protizákonné a neproporcionální, když z neprokázání výdajů na jednu část tzv. vedlejších koncernových nákladů dovodily neuznatelnost všech těchto výdajů.

V. Shrnutí a náklady řízení

[30.] Stěžovatel v kasační stížnosti požadoval, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Dnem 1. 1. 2012 však nabyla účinnosti novela s. ř. s. (zákon č. 303/2011 Sb.), která umožňuje, aby Nejvyšší správní soud, dospěje-li k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zrušil nejen rozhodnutí krajského soudu, ale aby též dle povahy věci sám rozhodl o zrušení rozhodnutí správního orgánu, za přiměřeného použití § 75, § 76 a § 78 s. ř. s. Nejvyšší správní soud je bez ohledu na návrh stěžovatele oprávněn zvážit, zda je namístě pouze zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení, či zda je racionální současné zrušení rozhodnutí správního orgánu.

[31.] V posuzovaném případě dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že již v řízení před krajským soudem mělo být rozhodnutí žalovaného pro vady řízení i nezákonnost zrušeno, jelikož nebylo možno *a priori* odmítnout daňovou uznatelnost všech nákladů, plynoucích ze *Smlouvy o poskytování služeb* za situace, kdy nedošlo k prokázání jedné jejich části. Vzhledem k tomu, že v dalším řízení před krajským soudem by došlo toliko k přenesení závazného právního názoru zdejšího soudu v této věci na správní orgán, Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Tomu také podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrací k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 5 téhož ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[32.] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí rozhodnout o náhradě nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Tyto náklady jsou tvořeny částkou 7.000 Kč za zaplacené soudní poplatky (2.000 Kč za žalobu, 5.000 Kč za kasační stížnost). Ohledně nákladů zastoupení soud vycházel z toho, že byly provedeny 4 úkony právní služby v celkové částce 8.400 Kč podle § 11 odst. 1 písm. 1 a), d), k) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika k vyjádření žalovaného, kasační stížnost. Soud dále přiznal náhradu hotových výdajů, která činí podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za každý úkon; stěžovateli tak náleží částka 9.600 Kč. Protože zástupkyně stěžovatele již v žalobním řízení doložila, že je plátcem DPH, zvyšuje se tato částka o 1.824 na celkových 11.424 Kč. Celkem tak náklady řízení (včetně zaplacených soudních poplatků) činí částka 18.424 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. září 2012

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu