

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **MEA MEISINGER, s. r. o.,** se sídlem Plzeň, Domažlická 180, zast. Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 17, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Plzeň, Hálkova 2790/14, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2010, č. j. 2921/10-1200-400358, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 4. 2012, č. j. 57 Af 41/2010 - 63,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 4. 2012, č. j. 57 Af 41/2010 - 63, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 11. 5. 2010, č. j. 2921/10-1200-400358, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit stěžovateli na nákladech řízení částku 10 760 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím byl změněn dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, vydaný Finančním úřadem v Plzni dne 9. 7. 2009 pod č. j. 254675/09/138512402739, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň ve výši 651 300 Kč. Změna provedená

žalobou napadeným rozhodnutím spočívala v tom, že částka 651 300 Kč byla změněna na částku 413 920 Kč. Žalovaný i krajský soud shodně vyšli z toho, že stěžovatel neprokázal, že vynaložil náklady na poradenské služby, které měly souviset se zamýšlenou expanzí na slovenský trh a se zamýšlenou akvizicí skupiny Staco. Ani jeden z obchodních záměrů nebyl nakonec realizován, což sice samo o sobě neznamená, že tyto záměry nemohou generovat daňově relevantní náklady, ale v předmětné věci stěžovatel neprokázal, že by byl případným příjemcem benefitů plynoucích z nadepsaných záměrů. Pokud jde o změnu prvostupňového rozhodnutí, provedenou rozhodnutím žalovaného, ta byla zdůvodněna tím, že žalovaný uznal za daňově uznatelný výdaj (náklad) částku 912 640,95 Kč. Šlo o částku, kterou stěžovateli přeúčtovala společnost MEA MEISINGER AG, která objednala poradenství k projektu „TT“ od společnosti Louvre Finance Sarl. Žalovaný uznal za prokázané, že toto poradenství mělo sloužit přímo stěžovateli při realizaci obchodního plánu souvisejícího s restrukturalizací a přestěhováním skupiny Tolmega.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Namítá tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a poukazuje na vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu.

Stěžovatel uvádí, že mu předně vznikly náklady na poradenské služby poskytnuté společností Provado Gesellschaft für Beteiligungs & Interimsmanagement & Personalberatung (dále jen „Provado“), v souvislosti s případnou expanzí stěžovatele na slovenský trh. Náklady dosáhly výše 453 270 Kč. Poradenské služby objednal stěžovatel přes společnost MEA MEISINGER Verzinkungs GmbH (dále jen „MEA GmbH“). MEA GmbH poradenské služby objednala u společnosti Provado, která jí také náklady za poradenskou činnost fakturovala. MEA GmbH tyto náklady vzápětí přefakturovala přímo stěžovateli. K expanzi na slovenský trh nakonec nedošlo z ekonomických důvodů.

Studie o expanzi na slovenský trh byla určena přímo stěžovateli – to dokládá nabídka na zpracování studie, kterou zaslal stěžovateli zástupce společnosti Provado formou e-mailu dne 1. 6. 2004. Jako důkazní prostředek také, dle stěžovatele, slouží samotná struktura skupiny MEA. Z ní plyne, že do působnosti stěžovatele patří M&A aktivity, tedy mj. expanze na zahraniční trhy. Krom toho v letech 2004 a 2005 pouze stěžovatel z celé skupiny disponoval dostatečným know-how v oblasti výroby mřížových roštů.

Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že daňové zákony neznají žádný požadavek na předložení či vypracování tzv. podnikatelského záměru, který by představoval podmínku pro prokázání daňové uznatelnosti vynaložených výdajů. Podnikatelský záměr nemůže být prokázán např. zápisem z valné hromady, jak požadoval žalovaný, jelikož o obchodních záměrech (obchodním vedení) rozhoduje jednatel společnosti.

Stěžovatel uvádí, že uvedení vlastnické struktury a popis strategie koncernu je dostatečnou indicií, že právě jemu vznikl daňově uznatelný náklad. To, že objednávku formálně učinila jiná společnost v rámci podnikatelské skupiny, není rozhodné; nikde není dán požadavek, aby objednávka musela být učiněna přímo (viz rozhodnutí NSS

sp. zn. 1 Afs 132/2008). Do projektů bylo nutno začlenit další koncernové podniky, neboť stěžovatel sám o sobě nevykazoval dostatečnou kapitálovou vybavenost. Výrobní závod stěžovatele představuje v rámci skupiny MEA centrálu jedné z pěti divizí koncernu a pouze stěžovatel se zabývá výrobou mřížových roštů. V případě vybudování zcela nového podniku na Slovensku by se právě stěžovatel stal mateřskou společností takto nově vzniklého závodu (podobně expandoval stěžovatel na Rumunsko a Ukrajinu). Nelze se domnívat, že by skupina MEA přestavovala svoji strukturu dle momentálních požadavků daňových správ jednotlivých zemí, aby tím prokázala daňovou uznatelnost nákladů. Krom toho bylo zřejmě prokázáno (a nezpochybnil to ani žalovaný), že poradenské služby byly skutečně poskytnuty (viz hmotný výstup těchto služeb).

Stěžovatel nesouhlasí ani s tvrzením žalovaného a krajského soudu, že akvizice konkurenta skupiny MEA by přinesla prospěch celé skupině MEA a neměla by přímý a primární odraz ve zdanitelných příjmech pouze stěžovatele. Společnost MEA MEISINGER AG se sice akvizičních jednání účastnila, ale jen jako garant finančních prostředků, nikoliv jako investor.

Stěžovatel uvádí, že poté, co sešlo z expanze na Slovensko, zakoupil druhou pec pro svůj výrobní závod v Plzni (v ceně cca 750 tisíc EUR). To nepřímo dokládá, že hodlal na Slovensko expandovat, a teprve poté, co z tohoto záměru sešlo, se namísto toho rozhodl rozšířit vlastní výrobní kapacitu.

Dále stěžovatel uvádí, že mu vznikly náklady na poradenské služby poskytnuté společností Condis Unternehmensberatung GmbH, Mnichov (dále jen „Condis“), a to v souvislosti se zamýšlenou akvizicí skupiny Staco. Tyto náklady dosáhly výše 1 138 875 Kč. Za tyto poradenské služby byla společnosti MEA MEISINGER AG, která je u společnosti Condis také objednala, vyfakturována výše uvedená částka, která byla následně přefakturována na stěžovatele. K akvizici skupiny Staco nakonec nedošlo, neboť nebylo dosaženo shody ohledně ceny transakce. Skupina Staco následně vstoupila do insolvence. Přesto setrval stěžovatelův zájem o výrobní zařízení skupiny Staco, což dokládá emailová komunikace ze dne 17. 1. a 25. 1. 2006. Stěžovatel nakonec získal především svářecí stroj na rošty, v důsledku čehož pak stěžovateli vzrostl zisk.

To, že stěžovatel hodlal uskutečnit akvizici skupiny Staco, dokládá email ze dne 16. 12. 2004, z něhož plyne, že skupina Staco byla přímým konkurentem skupiny MEA, přičemž ze skupiny MEA se výrobou mřížových roštů zabýval pouze stěžovatel. Přímo v nabídce ze dne 14. 2. 2005 se vyjadřuje zájem skupiny MEA o získání skupiny Staco a spojení jejich obchodních aktivit v oblasti mřížových roštů a pozinkování.

Všechny shora vypočtené skutečnosti dle stěžovatele tvoří řetězec důkazů, který v souhrnu prokazuje daňovou uznatelnost namítaných nákladů. Pokud žalovaný dospěl k jinému závěru, porušil tím princip volného hodnocení důkazů. Není případné ani tvrzení žalovaného, že stěžovatel měl předložit další důkazy, např. výpověď svědků z koncernového podniku MEA či ze společností Provado a Condis, neboť emailová komunikace s těmito osobami byla žalovanému předložena. Ekonomická motivace i ekonomický smysl předmětných nákladů byly dle stěžovatele navíc prokázány zcela dostatečně předloženými důkazními prostředky.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti pouze poukázal na závěry učiněné v napadeném rozsudku, s nimiž se ztotožňuje.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Daňová uznatelnost nákladů na podnikatelský záměr, který nebyl realizován, byla předmětem usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, publ. pod č. 1984/2010 Sb. NSS. Rozšířený senát uvedl, že pro posouzení nákladů jako výdajů vynaložených za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů není rozhodující, zda daný výdaj bude opravdu reálně následován vznikem předpokládaných příjmů. Nelze totiž rozumně předpokládat, že veškeré výdaje vynaložené podnikatelem budou nakonec vždy skutečně zhodnoceny a přinesou podnikateli odpovídající příjem. Existuje naopak zcela reálná možnost, že podnikatel bude muset od uskutečňování podnikatelského záměru upustit, a to z nejrůznějších důvodů, často i na jeho vůli nezávislých, a v nejrůznějších fázích uskutečňování záměru, když jakékoli další pokračování v započaté snaze se, třeba i jen dočasně, pro podnikatele v konečném důsledku ukáže jako nevýhodné. V takových případech pak nelze podnikatele za to, že nastaly okolnosti, jež změnily pohled na výhodnost původně zamýšleného projektu a způsobily, že podnikatelský záměr nebyl uskutečněn a nebyl zdrojem předpokládaného příjmu, sankcionovat tím, že náklady, jež do daného okamžiku, kdy se rozhodl od dalšího uskutečňování původního podnikatelského záměru upustit, vynaložil, nebudou považovány za náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Rozšířený senát zároveň dodal, že i za těchto okolností nelze uznat jakékoli náklady jako náklady podle § 7 zákona o daních z příjmů. Tyto náklady musejí naplňovat obecné podmínky stanovené v § 23 a § 24 zákona o daních z příjmů. Jako výdaje ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů jsou tedy uznatelné pouze výdaje skutečně vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání, byť teprve očekávaných, resp. výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností daňového subjektu, jsou přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah (viz též nález Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000, http://nalus.usoud.cz).

Rozšířený senát se také zabýval specifickou situací, kdy podnikateli podnikatelský záměr ještě nepřinesl žádné příjmy a případné náklady se tak mohou vztahovat pouze k příjmům hypotetickým, očekávaným. V takovém případě je potřeba striktnějšího posouzení samotné existence podnikatelského záměru, aby bylo možno postavit najisto, že výdaje byly vynaloženy v souvislosti se skutečnou podnikatelskou činností daňového subjektu, a aby tak mohlo být zabráněno daňovému uplatňování údajných nákladů vynaložených na uskutečnění pouze fiktivního podnikatelského záměru. Je tedy třeba

vymezit prostor, v rámci něhož by na jedné straně podnikatel mohl uplatnit i ne plně efektivně vynaložené výdaje a s jejich pomocí by tak mohl alespoň snížit základ daně a tím minimalizovat ztrátu a „udržet“ své příjmy na určité hladině, ale jenž by na straně druhé zamezoval zneužívání zákona a daňovým únikům. V případě, že podnikatelský záměr nebyl ještě zcela uskutečněn a jeho reálnost tak nelze dovozovat z příjmů vzešlých v návaznosti na něj, je potřeba reálnost podnikatelského záměru posoudit na základě jiného kritéria. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu za vhodný indikátor skutečné existence podnikatelského záměru pokládá fakt, že daňový subjekt již prokazatelně alespoň započal s uskutečňováním podnikatelského záměru.

Pokud jde o dokazování podnikatelského záměru a výdajů s ním souvisejících, vyšel rozšířený senát v citovaném rozhodnutí z toho, že důkazní břemeno nese daňový subjekt a je jeho povinností prokázat, že jednak byly uplatňované výdaje vynaloženy v bezprostřední souvislosti s jeho podnikatelskou činností, jsou přiměřené a mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah; jednak, že tato podnikatelská činnost byla skutečnou, a že podnikatel s uskutečňováním podnikatelského záměru prokazatelně alespoň započal. Povinností správce daně je pak dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro posouzení, zda jde o výdaj daňový, či zda se jedná o fiktivní obchod, musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady, v souladu s § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „starý daňový řád“ – v režimu tohoto procesního předpisu probíhalo daňové řízení i v nyní projednávané věci), a v souladu se zásadami formální logiky.

V obecné rovině jsou tedy výdaje související s podnikatelským záměrem, který nevyšel, daňově relevantní. Je ovšem na daňovém subjektu, aby podle § 31 odst. 9 starého daňového řádu zejm. prokázal, že náklady byly vynaloženy v bezprostřední souvislosti s jeho podnikatelskou činností, jsou skutečné, přiměřené a mezi výdaji a předpokládanými příjmy existuje přímý vztah.

Aplikováno na konkrétní případ stěžovatele to znamená, že výdaje související s plánovanou expanzí na Slovensko a výdaje stran chystané akvizice skupiny Staco nemohou být považovány za daňově nerelevantní jen proto, že uvedené záměry nebyly nakonec realizovány. Je totiž třeba posoudit i další shora vypočtené skutečnosti. Pokud přitom jde o to, že výdaje jsou skutečné a přiměřené a mají souvislost s podnikatelskou činností stěžovatele, není sporu, že tyto podmínky byly naplněny. Žalovaný ve svém rozhodnutí vyšel z toho, že poradenská činnost má reálné hmotné výstupy, nikterak nezpochybnil výši ceny za poradenské služby z hlediska její přiměřenosti a nedospěl ani k závěru, že poradenství je mimoběžné s podnikatelskou činností stěžovatele. Z obdobných pozic potom vyšel i krajský soud. Jediné, co bylo stěžovateli v daňovém řízení nakonec vytknuto, je to, že neprokázal existenci přímého vztahu mezi výdaji (náklady) a předpokládanými příjmy. Zde totiž žalovaný poukázal na to, že stěžovatel je jednou ze společností koncernu a neunesl důkazní břemeno v tom ohledu, že sporné náklady mají vztah přímo k předpokládaným příjmům stěžovatele, nikoliv ostatních společností sdružených v koncernu; stěžovatel ostatně nebyl tím, kdo poradenství přímo objednal, neboť objednávka byla realizována mateřskou společností.

V tomto ohledu byly v průběhu daňového řízení zjištěny následující skutečnosti. V daňovém spise jsou založeny dvojjazyčné objednávky na analýzu skupiny Staco (ze dne 1. 11. 2004), skupiny Tolmega (ze dne 1. 10. 2005) a poradenství stran výstavby zinkovny na Slovensku (ze dne 30. 6. 2004). Všechny tyto objednávky byly uskutečněny přímo stěžovatelem a směřovaly k mateřské společnosti MEA MEISINGER AG (ve třetím případě MEA GmbH). Na základě těchto objednávek byly stěžovateli vystaveny mateřskou společností faktury.

Dále je ve spise založen email určený jednatelům stěžovatele od společnosti Provado, který obsahuje podrobnou nabídku stran poradenství pro výstavbu zinkovny na Slovensku. Nabídka počítá s tím, že expanzi bude realizovat přímo stěžovatel. Stěžovateli je nabízena expertíza týkající se výběru stanoviště a identifikace vhodných průmyslových ploch a nemovitostí, evaluace nejzajímavějších kandidátů na převzetí, podpora programů a financování atd. V nabídce jsou rozepsány i platební podmínky a výše honoráře. Součástí spisu je i samotný hmotný výstup z poradenské činnosti a struktura celého koncernu MEA ke dni 22. 5. 2009, z níž plyne, že v rámci koncernu má stěžovatel v gesci M&A aktivity (tj. fúze a akvizice). Uvedené aktivity a pronikání na nové trhy dokládají také dokumenty týkající se zřizování nových společností na Ukrajině a v Rumunsku (dle dokladů stěžovatel platil a objednal analýzu spojenou s expanzí na východní trhy, účastnil se jednání za tímto účelem a vedl korespondenci). Ze struktury koncernu plyne, že stěžovatel a nově zřízené společnosti na Ukrajině a v Rumunsku jsou součástí shodné divize koncernu a stěžovatel je vůči nim mateřskou společností.

Ve spise se také nachází elektronická korespondence mezi jednatelem stěžovatele a jeho obchodními partnery týkající se nákupu výrobní linky společnosti Staco a akvizice skupiny Tolmega (ve vztahu k druhé jmenované společnosti obsahuje i maily týkající se obchodních schůzek). Z korespondence také vyplývá, že skupina MEA má zájem na spojení obchodních aktivit se skupinou Staco v oblasti mřížových roštů a pozinkování. Ze struktury skupiny MEA plyne, že výrobou mřížových roštů se zabýval v předmětné době pouze stěžovatel, v nynější době rovněž ukrajinská a rumunská součást koncernu.

Žádný z těchto důkazů žalovaný co do věrohodnosti nikterak nezpochybnil. Obdobně postupoval i krajský soud. Žalovaný i krajský soud konstatovali, že předložením shora vypočtených důkazů neunesl stěžovatel důkazní břemeno, neboť nebylo prokázáno, že vynaložené náklady měly mít přímý vliv na příjmovou stránku stěžovatele. Profit z uvedených služeb totiž mohl sloužit i jiné společnosti koncernu; byla to navíc mateřská společnost, kdo poradenské služby formálně objednal. Takový skutkový závěr žalovaného a krajského soudu však zdejší soud nesdílí.

Předně je třeba konstatovat, že samotná skutečnost, že poradenské služby byly objednány mateřskou společností, ještě sama o sobě nevylučuje, že služby byly určeny pro stěžovatele a měly mít vliv na stěžovatelovy zamýšlené příjmy. Jak uvedl zdejší soud např. v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82, www.nssoud.cz, z dikce § 24 zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Jen výdaje, které jsou s to přinést daňovému subjektu

zdanitelné příjmy nebo mu zajistit tok příjmů již stávajících, mohou být zohledněny pro daňové účely. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. **Bylo by však nesmyslné zmíněnou normu vykládat tak, že ona věcná a časová souvislost se musí uskutečnit cestou přímou, bez účasti dalších stran, různě ekonomicky propojených a na sobě mnohdy i závislých** (zvýraznil NSS v nyní projednávané věci).

Skutečnost, že uvnitř koncernu docházelo k přefakturování služeb ze strany mateřské společnosti (coby formálního objednatele služeb) na poživatele těchto služeb (stěžovatele) nebyla výjimečná. Dokládá to ostatně i to, že podobně stěžovatel a jeho mateřská společnost postupovali v případě poradenství za chystanou akvizici skupiny Tolmega. V tomto případě žalovaný takový postup akceptoval a související výdaje shledal jako daňově uznatelné.

Na základě dokazování v daňovém řízení je možno mít za prokázané, že stěžovatel měl být tím, kdo v rámci koncernu bude poživatelem příjmů z chystané expanze na Slovensko. Bylo to stěžovatel (a nikoliv jiná společnost koncernu), kdo vstoupil do jednání se společností Provado a upřesnil objednávku poradenských služeb. To dokládá mail ze dne 1. 6. 2004, v němž se společnost Provado obrací na jednatele stěžovatele, zmiňuje dřívější diskuzi na dané téma a specifikuje nabídku. V mailu je uveden plán, že expanzi provede stěžovatel, který úspěšně v Plzni provozuje zinkovnu, a tedy bude využito jeho zkušeností, neboť na Slovensku měla být vybudována rovněž zinkovna. Obdobně i ze struktury koncernu plyne, že to je právě stěžovatel, kdo v rámci koncernu pronikal na východní trhy. To dokládá také skutečnost, že to byl stěžovatel, kdo vedl jednání týkající se založení společností v Rumunsku a na Ukrajině a jemuž byla určena poradenská činnost s tím související. Vzhledem k tomu, že naposled jmenované záměry stěžovatele byly realizovány, lze se odůvodněně domnívat, že průnik na slovenský trh by rovněž obstarával stěžovatel, pokud by k němu došlo. Tuto skutečnost potvrzuje i struktura koncernu – rumunská a ukrajinská společnost jsou součástí stejné divize jako stěžovatel, který je centrálou této divize (vedle struktury založené ve spise lze tyto údaje ověřit i z veřejně přístupných zdrojů na www.mea.cz či www.mea-group.com).

Stejně tak se na základě shromážděných dokumentů lze důvodně domnívat, že to byl stěžovatel, kdo měl v rámci koncernu na starost zamýšlenou akvizici skupiny Staco. Ze struktury koncernu plyne, že je to stěžovatel, kdo má v gesci M&A aktivity (tj. fúze a akvizice). Podobně to měl být právě stěžovatel, kdo měl obstarat akvizici skupiny Tolmega, což žalovaný akceptoval a náklady s tím související uznal jako daňově relevantní. Ze shora uvedených dokumentů plyne, že skupina Staco měla stejný předmět činnosti jako stěžovatel (výroba mřížových roštů), který byl jedinou společností v rámci koncernu MEA s uvedeným předmětem podnikatelské činnosti v dané době. A byl to v rámci koncernu MEA právě stěžovatel, kdo po krachu akvizičního jednání a následné insolvenci skupiny Staco zakoupil od této skupiny některé její výrobní prostředky, které stěžovateli umožnily realizovat nové zakázky.

Žalovaný ve svém rozhodnutí shora uvedené důkazy ve skutečnosti nehodnotil. V jeho rozhodnutí není uvedeno, proč jsou uvedené důkazy nedostatečné. Důkazy samy o

sobě nejsou zpochybněny, vyvráceny ani k nim žalovaný nezaujímá konkrétní postoj. Z jeho rozhodnutí není ani zřetelné, v čem přesně spatřuje rozdíl mezi důkazy vztahujícími se k plánované akvizici skupiny Tolmega, které hodnotil jako dostačující, a mezi důkazy týkajícími se chystané akvizice skupiny Staco a vstupu na slovenský trh. Žalovaný se ve svém, byť obsáhlém, rozhodnutí omezil na to, že důkazy vypočetl a konstatoval, že na jejich základě stěžovatel neunesl důkazní břemeno, které ho tíží. Rozhodnutí ani nijak podrobně neuvádí, jaké důkazy mohl a měl stěžovatel na podporu svých tvrzení doložit. Zpochybněn není nikterak ani obsah předložené emailové korespondence. Krajský soud pak pochybil, pokud takový postup žalovaného akceptoval.

Stěžovatel v průběhu daňového řízení předložil řadu důkazů nasvědčujících tomu, že v rámci koncernu to byl právě on, kdo měl realizovat výše uvedené záměry. Jen těžko mohl stěžovatel předložit další a další důkazy, neboť v případě nerealizovaného záměru samozřejmě nemohl přesně vyčíslit příjmy, které mu měly vzniknout (s výjimkou příjmů souvisejících s nákupem výrobních prostředků od společnosti Staco, což je jediná část záměru, která byla realizována). Jak ovšem uvedl Nejvyšší správní ve svém rozsudku ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, publ. pod č. 718/2005 Sb. NSS, i v daňovém řízení může k prokázání určitých skutečností postačovat řetězec nepřímých důkazů, tedy ve svém souhrnu logická, ničím nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které vcelku shodně a spolehlivě dokazují skutečnost nebo skutečnosti, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti.

Nelze se ztotožnit ani se závěrem žalovaného, že náklady nemohly být považovány za daňově uznatelné, neboť z akvizice skupiny Staco a expanze na Slovensko mohly mít prospěch i ostatní společnosti koncernu. To vyvrací zejména struktura koncernu MEA, z níž plyne, že akvizice a výroba mřížových roštů je v rámci koncernu doménou právě stěžovatele. Skutečnost, že úspěch jedné společnosti koncernu může mít synergický vliv i na ostatní společnosti, které jsou v koncernu sdruženy, pak není z hlediska uznatelnosti nákladů rozhodná. Prospěch ostatních skupiny je totiž pouze nepřímý. Přijetí výkladu žalovaného by pak v krajním důsledku mohlo vést i k tomu, že by v rámci koncernu téměř nemohly být jako daňově uznatelné akceptovány žádné náklady, které by svým významem přesáhly jednu ze společností koncernu.

To by ale popřelo smysl koncernu jako takového a omezilo koncernové podnikání. Základem koncernového propojení je jednotné řízení, při němž řídící osoba vykonává komplexní vliv na provozování podniku osoby řízené, jakkoliv každá ze složek koncernu má formální právní samostatnost a je tedy samostatnou právnickou osobou. Právě propojenost jednotlivých složek koncernu, jednotné řízení a koordinace jednotlivých složek koncernu, vedou k zajištění ekonomické síly celého seskupení, prospěch části je tedy i prospěchem celku.

Pokud (i přes výše uvedené) měl správce daně nadále pochybnosti o vynaložení nákladů, ve vazbě na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele, pak bylo jeho povinností na základě řádně provedeného dokazování stěžovatelem předložené důkazní prostředky zpochybnit a vyvrátit. Řešení otázky, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 starého daňového řádu, nemůže být založeno na pouhém popření skutečností tvrzených a doložených daňovým subjektem. V takovém

případě je nutno, aby se právní závěry finančních orgánů opíraly o řádně provedené dokazování tak, aby bylo možno postavit najisto, že stěžovatelem předložené důkazní prostředky není možno považovat za důkaz prokazující, že předpokládané příjmy měly vzniknout přímo stěžovateli. K tomu však v předmětné věci nedošlo. Finanční orgány v průběhu daňového řízení ani nikterak blíže nerozvinuly jinou skutkovou verzi reality.

V tomto směru žalovaný neučinil nic, nikterak nezpochybnil pravost předložených důkazů ani nenaznačil, že mělo jít o fiktivní transakce. Nebyly zpochybněny ani obchodní kontakty stěžovatele se společnostmi Provado a Condis. Žalovaný pouze naznačil, že náklady mohly mít vliv na příjmy jiného z členů koncernu. Ani v tomto ohledu ovšem nikterak stěžovatelem předložené důkazy nevyvrátil.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti, obdobně jako již ve svém rozsudku ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006 - 75, www.nssoud.cz, poznamenává, že personální propojení mezi určitými osobami samo o sobě nemá zpravidla bez dalšího daňové následky (vyjma zákonem výslovně regulovaných specifických situací, zejména těch, na něž dopadá ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů), může však signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že uvedené osoby budou jednat nejrůznějším způsobem ve shodě tak, aby optimalizovaly svoji daňovou zátěž vytvářením umělých skutkových okolností, které by jinak, šlo-li by o subjekty navzájem neprovázané, nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální. V obecné rovině si lze představit také to, že by náklady za jedny poradenské služby v rámci koncernu uplatňovalo v plné výši samostatně více společností, z nichž každá by měla sídlo v jiném státě, takže by byla ztížena možnost kontroly takového jednání. Na základě předložených důkazů a zjištěného skutkového stavu však v řešené věci nebyla taková hypotéza žalovaným vyslovena, natož, aby tímto směrem bylo vedeno dokazování či realizovány úkony v rámci mezinárodní pomoci při správě daní. Nejvyšší správní soud tak nemůže za daného stavu věci, vzhledem k tomu, že v rámci provedeného dokazování se orgány daňové správy výše uvedenými skutečnostmi nezabývaly, v tomto směru činit sám jakékoli skutkové závěry.

Zdejší soud proto shledal, že byl naplněn důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Dále kasační soud dospěl k závěru, že již v řízení před krajským soudem mělo být rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušeno. 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 žalovaného. 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.

Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí rozhodnout o náhradě nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že se stěžovatel v řízení o žalobě výslovně vzdal práva na náhradu nákladů žalobního řízení (č. l. 61 soudního spisu), jsou tyto náklady tvořeny pouze částkou 5000 Kč za zaplacený soudní poplatek za kasační

stížnost a dále náklady zastoupení stěžovatele v řízení o kasační stížnosti. V tomto řízení byly provedeny 2 úkony právní služby (převzetí a příprava věci advokátem Mgr. Jakubem Šotníkem, který v řízení před krajským soudem stěžovatele nezastupoval, a podání kasační stížnosti) v celkové částce 4200 Kč podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Soud dále přiznal náhradu hotových výdajů, která činí podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za jeden úkon; celkově tedy 600 Kč. Zástupce stěžovatele doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty. Podle § 57 odst. 2 s. ř. s. platí, že je-li zástupcem účastníka advokát, který je plátcem daně, patří k nákladům řízení rovněž částka, která odpovídá příslušné sazbě daně, vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad určených podle § 35 odst. 2 věty druhé; to samé platí i v případě, kdy advokát je společníkem právnické osoby zřízené podle zvláštních právních předpisů upravujících výkon advokacie a plátcem daně je tato právnická osoba. Náklady řízení za zastoupení včetně daně tedy činí 5760 Kč, včetně nákladů za soudní poplatek jde celkem o částku 10 760 Kč. Celkovou částku nákladů řízení 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 12. prosince 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu