



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **HP TRONIC-prodejny elektro a.s.,** IČO 26219531  
sídlem Kútíky 637, Pršténé, 760 01 Zlín  
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem LXXXXX  
sídlem XXXXX

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

**o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. 13575/16/5200-11431-706481,**

**takto:**

Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. 13575/16/5200-11431-706481, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.

Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč, a to k rukám jeho daňového poradce Ing. Radka Lančíka, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

Finanční úřad pro Zlínský kraj, Územní pracoviště ve Zlíně (dále jen „správce daně“) rozhodnutím o odvolání ze dne 5. 6. 2015, č. j. 649725/15/3301-51523-707268, podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a dle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) částečně vyhověl odvolání žalobce proti

dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ze dne 29. 11. 2013, č. j. 1760503/13/3301-24803-707268, tak, že změnil doměřenou daň z příjmů právnických osob za uvedené období z částky 950 400 Kč na částku 928 400 Kč a současně podle § 2 odst. 5 daňového řádu změnil penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „ZSDP“), ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu z částky 190 080 Kč na částku 185 680 Kč.

Správce daně rozhodnutím o odvolání ze dne 5. 6. 2015, č. j. 649884/15/3301-51523-707268, podle zákona o daních z příjmů a dle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu částečně vyhověl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ze dne 29. 11. 2013, č. j. 1762233/13/3301-24803-707268, tak, že změnil doměřenou daň z příjmu právnických osob za uvedené období z částky 1 382 440 Kč na částku 1 343 300 Kč a současně podle § 2 odst. 5 daňového řádu změnil zákonné penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu z částky 276 488 Kč na částku 268 660 Kč.

Žalobou napadeným rozhodnutím rozhodl žalovaný k odvolání žalobce tak, že: I. napadené rozhodnutí správce daně ze dne 5. 6. 2015, č. j. 649725/15/3301-51523-707268, změnil tak, že částku doměřené daně z příjmů právnických osob ve výši 928 400 Kč snížil na částku 914 800 Kč a současně snížil částku penále podle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu z částky 185 680 Kč na částku 182 960 Kč; II. napadené rozhodnutí správce daně ze dne 5. 6. 2015, č. j. 649884/15/3301-51523-707268, změnil tak, že částku doměřené daně z příjmů právnických osob ve výši 1 343 300 Kč snížil na částku 1 330 000 Kč a současně snížil částku penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu z částky 268 660 Kč na 266 000 Kč.

Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného podal žalobce včasnou žalobu, v níž navrhl, aby soud předmětné rozhodnutí žalovaného zrušil.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

V rozsáhlé žalobě žalobce předně uvedl to, že dle jeho názoru nedošlo řádně k ukončení daňové kontroly a k projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole. Neúčinné bylo rovněž doručení zprávy o daňové kontrole z důvodu nevyřízení podnětu k ochraně před nečinností správce daně ve věci podané žádosti o prodloužení lhůty k projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole. V tomto ohledu žalobce, s poukazem na konkrétní skutkové okolnosti a postupy v rámci daňového řízení, poukázal na to, že nebyly naplněny podmínky pro to, aby zpráva o daňové kontrole byla žalobci (jeho zástupci) doručena do vlastních rukou dle § 88 odst. 5 daňového řádu s ohledem na to, že se žalobce odmítal seznámit se zprávou o daňové kontrole, resp. se se jejím projednání vyhýbal. Stejně tak dle žalobce neměl správce daně zaslat dne 4. 11. 2013 zprávu o daňové kontrole prostřednictvím poštovní přepravy, protože zmocněný zástupce žalobce měl datovou schránku. V důsledku těchto pochybení při postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu, resp. při doručování zprávy o daňové kontrole došlo dle žalobce k porušení jeho práv (zpráva o daňové kontrole nebyla s žalobcem projednána a podepsána), což mělo za následek to, že zpráva o daňové kontrole nemohla představovat důkaz pro rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce, protože je třeba i shora specifikované dodatečné platební výměry považovat za nezákonné.

Z hmotněprávního hlediska žalobce namítl, že žalovaný nesprávně aplikoval § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů (potažmo zaujal nesprávně závěry k dokazování příslušných skutečností), dle kterého za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti, kdy případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se pro účely tohoto ustanovení omezují výší 5 % příjmů z podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší. Žalobce totiž dle svého názoru prokázal, že nepřímé náklady spojené s držbou podílu v dceřiné společnosti byly nižší než zmíněných 5 %. Správce daně a žalovaný tak nemohli unést své důkazní břemeno prostým tvrzením, že je nepochybně Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků

prokázáno, že mateřská společnost (žalobce) v souvislosti s držbou podílů v dceřiných společnostech musela vynaložit i jiné než žalobcem definované náklady, aniž by specifikovali, jakými konkrétními doklady toto chtějí dokázat. Dle žalobce jediné takové náklady spočívaly v částce mzdových nákladů odpovídajících jednomu dni práce statutárního orgánu, popř. nákladech za účetní práce ve výši 100 Kč a nákladech na software ve výši 1 Kč. Jelikož další takové náklady neexistovaly, nemohl je žalobce vést v účetnictví a logicky nemohl ani dokazovat neexistující skutečnosti.

Podle žalobce daňové orgány nesprávně posoudily rovněž otázku zahrnutí nákladů na opravu elektroinstalace na jednotlivých prodejnách žalobce do nákladů daňově uznatelných. Žalovaný na základě předložených důkazních prostředků nesprávně vyhodnotil, že se v případě daných oprav nejednalo o opravy, ale že šlo o technické zhodnocení pronajatého majetku, kteréžto náklady nelze považovat za daňově uznatelné.

Další nesprávné závěry žalovaný dle žalobce pojal ve vztahu posouzení otázky zahrnutí zboží dle soupisů inventurního manka do daňových nákladů. Žalobce dle svého názoru prokázal, že u všech prodejen bylo daňové manko uplatněno do normy přesně v souladu s § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Žalovaný tak měl nesprávně za to, že žalobce nepřípustně kompenzoval manka a přebytky, když takový postup přitom povolený je.

Žalobce se rovněž domnívá, že žalovaný nesprávně posoudil to, zda lze do daňových nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zahrnout i fakturu od cestovní kanceláře EXIM TOURS a.s. za poznávací zájezd na Kubu pro 28 zaměstnanců. Podle žalobce se přitom jednalo o organizování porady managementu, kdy v rámci pozice u žalobce ve funkci výkonného ředitele vykonával pan MXXXXX činnost, která zahrnovala práci s personálem, motivaci, tmelení skupiny klíčových zaměstnanců (vedoucích prodejen společnosti a vybraných zaměstnanců centrály žalobce). Tato forma teambuildingu byla efektivní a patří k osvědčeným metodám práce s personálem. S odkazem na zvláštní právní předpisy a dostupnou judikaturu je třeba daný teambuilding považovat za pracovní cestu, a tedy účast zaměstnanců na plnění pracovních úkolů.

Konečně zastával žalobce názor, že žalovaný nijak nezohlednil, že nerealizované kurzové rozdíly se s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu nezahrnují do základu daně.

### **III. Vyjádření žalovaného k žalobě a doplnění žaloby**

Žalovaný zaslal k žalobě vyjádření, v němž navrhl její zamítnutí. Předně se vyjádřil k námitkám procesního charakteru. S ohledem na konkrétní okolnosti daňového řízení má za to, že byly dány podmínky pro postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu. I kdyby však v dané věci došlo k pochybení, neměla by ani případná soudem zjištěná vada řízení spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole takové intenzity, že by mohla způsobit nezákonnost vedoucí ke zrušení napadeného rozhodnutí. Obdobné platí k námitce nesprávného doručování zprávy o daňové kontrole prostřednictvím poštovní přepravy. Adresát písemnosti (žalobce) byl totiž s obsahem zprávy o daňové kontrole očividně seznámen, a proto otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam.

Za důvodné nepovažoval žalovaný ani námitky žalobce týkající se vyloučení nákladů mateřské společnosti souvisejících s držbou podílů v dceřiné společnosti ve výši 5 % z příjmů dividend pro zdaňovací období roku 2009 a 2010. Důkazní břemeno v tomto ohledu nese mateřská společnost a je nutné skutečnou výši režijních nepřímých nákladů doložit vhodně zvoleným ekonomicky zdůvodnitelným kritériem. Daňový subjekt musí hodnověrně stanovit a vyčíslit výši režijních (nepřímých) nákladů tak, aby tato částka korespondovala se skutečnou výši režijních nákladů. To se však v daném případě nestalo. Žalobce byl vyzván k prokázání a vyčíslení skutečných režijních (nepřímých) nákladů mateřské společnosti spojených s držbou podílů v dceřiných společnostech, neboť z účetnictví nebylo patrné, že by takové náklady byly analyticky rozděleny či by byly jakkoli zaznamenávány. K tomu žalobce pouze uvedl, že dané náklady nebyly žádné nebo

Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků

zanedbatelné a nejsou kalkulovány z důvodu jejich bezvýznamnosti. Relevantní důkazy však žalobce nepředložil a potřebné skutečnosti neprokázal, a proto bylo třeba vcházet z výše 5 % příjmů z dividend ve smyslu § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů.

Co se týká prací vykazovaných žalobcem jako opravy, je třeba vyjít nikoli z toho, jak byly nazvány v účetních dokladech, nýbrž z jejich faktické podoby a stavu. S ohledem na skutkové okolnosti věci a relevantní judikaturu správních soudů bylo třeba dotčené práce na prodejnách posuzovat nikoli jako opravy, ale jako technické zhodnocení.

Ve vztahu k otázce ztratného dle § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů uvedl žalovaný, že výše ztratného byla správcem daně akceptována tak, jak žalobce tvrdil, tj. 0,15 % z obrátu. S touto procentuální sazbou pak správce daně přistoupil k ověření, že v daňově účinných nákladech žalobce je zaúčtováno ztratné do normy stanovené účetní jednotkou. S názorem žalobce, že při stanovení manka je možné dorovnávat jednotlivá zjištěná manka s jednotlivými přebytky u různých druhů majetku a s pokladní hotovostí a ceninami, nelze souhlasit, a to s odkazem na Český účetní standard pro podnikatele č. 007 (dále jen „ČÚS 007“), který uvádí, že je tak možné činit pouze, jedná-li se o manka a přebytky zásob nebo majetku, které vznikly ve stejném inventarizačním období neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů tam, kde je to vzhledem k charakteru zásob možné.

Ohledně námitky nesprávného nezahrnutí tzv. teambuildingu na Kubě do daňově uznatelných výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů odkázal žalovaný na žalobou napadené rozhodnutí. Zároveň dodal, že na věc nelze vztáhnout judikaturu, na kterou odkazuje žalobce, neboť ta se týká jiných otázek, např. odpovědnosti zaměstnavatele za pracovní úraz v rámci pracovní cesty.

Žalobce doplnil žalobu podáním ze dne 27. 5. 2018, v němž se vrátil k jednotlivým žalobním bodům. Nejříve poukázal na postavení pana MXXXXX u žalobce a u dceřiné společnosti a na náklady spojené s jeho účastí na valné hromadě společnosti EURONICS. Tyto náklady žalobce žalovanému doložil a další náklady pak představovaly částky ve výši 100 Kč na účetní práce a 1 Kč na software. Nelze tak souhlasit s žalovaným že žalobce příslušné náklady spojené s držbou podílu nedoložil. Uvedené částky žalobce řádně vykázal a žalovaný je neměl vyloučit z daňových nákladů. Navíc měl vyslechnout pana MXXXXX jako svědka k dané věci, to však žalovaný odmítl.

Ve vztahu ke sporu o opravu (zhodnocení majetku u jednotlivých prodejen žalobce uvedl, že měl být vyslechnut navržený svědek pan VXXXXX, a pokud se tak nestalo, postupoval žalovaný nesprávně. Zároveň pak v rámci řádného stanovení daně měly být žalobci, pokud tedy žalovaný trval na tom, že vykazované opravy jsou technickým zhodnocením, uznány alespoň žalobcovy daňové odpisy z technického zhodnocení provedeného společností VXXXXX s.r.o., resp. žalovaný měl vyzvat žalobce, aby řádný způsob odepisování majetku doložil.

Co se týká inventurního manka, postupoval žalobce tak, že vyrovnával zjištěná manka s přebytky tam, kde tyto jevy vznikly ve stejném inventarizačním období neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, tam, kde je to vzhledem k charakteru zásob možné. Žalobce tedy řádně postupoval dle ČÚS 007 a také to žalovanému řádně doložil.

Kromě zopakování argumentace k otázkám školení na Kubě a nerealizovaným kurzovým rozdílům se žalobce podrobně vyjádřil k problematice unesení důkazního břemene ohledně prokazování svých tvrzení, a to zejména ve vztahu k nákladům dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V tomto směru odkázal na celou škálu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která se zabývají mj. otázkou vztahu mezi náklady a zdanitelnými příjmy.

#### IV. Ústní jednání

Při ústním jednání dne 29. 5. 2018 se žalobce prostřednictvím svého zástupce vyjádřil nejdříve k otázce vyloučení nákladů mateřské společnosti souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti. Uvedl, že žalovaný stále tvrdí, že nějaké náklady žalobce v tomto směru musel mít, ale žalovaný neprokázal, jaké byly. To ale dle žalobce není pravda. Žalobce prokázal náklady na účast pana MXXXXX (zaměstnance žalobce) na valné hromadě společnosti EURONICS a navíc vyčíslil i nepřímé náklady, které činí 100 Kč za účetní práce a 1 Kč za software. Lze sice polemizovat o kalkulaci, nikoli však o doložení předmětných nákladů, a naprosto ne o tom, zda žalobce vůbec něco doložil.

K otázce oprav (technického zhodnocení) prodejen žalobce uvedl, že doklady, které k věci dodavatel oprav předložil, „*měly takovou kvalitu, jakou měly*“, a proto se žalovaný domníval, že se jednalo o technické zhodnocení. Proto žalobce navrhl, aby sám dodavatel, v pozici svědka, uvedl, jaké práce vlastně prováděl. Žalovaný však výslech svědka nepřipustil. Žalobce tak dle žalovaného neunesl důkazní břemeno, ale podle žalobce je to proto, že žalovaný nepřipustil navrhovaný důkaz.

K problematice inventurního manka žalobce uvedl, že při jednání dne 20. 8. 2013 doložil správci daně inventury a také to, jakým způsobem mohlo dojít k záměně zboží, například materiálu či televizorů s různými úhlopříčkami. Žalobce dle svého názoru doložil, že se jednalo o záměnu, a proto byl správný jeho způsob účtování, a to ve smyslu ČÚS 007.

Co se týká pobytu zaměstnanců na Kubě, domnívá se žalobce, že se nejednalo o rekreaci, ale o školení, což žalobce v daňovém řízení prokazoval. Není důležité, kde se zaměstnanci školili, ale jaký byl skutečný účel pobytu. Již v žalobě poukázal žalobce na rozhodnutí Nejvyššího soudu, které se zabývá v podstatě obdobným problémem, kdy Nejvyšší soud i v případě, že se zaměstnanec zranil při lyžování, uznal, že se jednalo o pracovní cestu, o teambuilding. Pakliže se i v případě pobytu na Kubě jednalo o pracovní cestu – teambuilding, a pak je třeba jej uznat za daňově účinný náklad.

Žalobce se vyjádřil též k žalobní námitce nerealizovaných kurzových rozdílů. Tu sice nezmínil v odvolání proti rozhodnutím správce daně, avšak je třeba brát v potaz judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že nelze hovořit o žádné koncentraci řízení v tom smyslu, že není možné v žalobě uvádět to, co nebylo obsahem odvolání. K věci samotné odkázal žalobce rovněž na judikaturu Nejvyššího správního soudu k realizovaným a nerealizovaným kurzovým rozdílům a poukázal na rozdíl mezi dřívějším ZSDP, který sledoval jiné cíle než nynější daňový řád; dle daňového řádu má správce daně dbát především na správné stanovení daně. Pokud tedy správce daně viděl, že žalobce vykazuje eurové operace, měl se kurzovými rozdíly zabývat. Bylo by přitom vhodné, kdyby se k dané věci vyslovil alespoň ve vyjádření k žalobě, neučinil tak ale. Podobné se žalobce domnívá v případě daňových odpisů, a to sice, že když daňové orgány neuznaly opravy prodejen jako opravy, nýbrž je považovaly za zhodnocení majetku, měly žalobci umožnit uplatnit alespoň daňové odpisy. Pokud žalovaný žalobci ve vztahu k odpisům něco vytýkal (např. to, že žalobce neuvedl odpisovanou skupiny atd.), měl jej také vyzvat k doplnění.

Žalovaný při jednání uvedl, že nelze uplatňovat žalobní body, které byly v doplnění žaloby uplatněny nad její rámec. Co se týká problematiky odpisů, žalobce se jich nedomáhal, učinil tak až v žalobě. Nebylo proto povinností daňového orgánu zohledňovat odpisy. Navíc majetek byl pronajatý, takže k uplatnění odpisů by žalobce musel předložit souhlas vlastníka. Ohledně kurzových rozdílů žalovaný uvedl, že k nim nebyl povinen přihlédnout, neboť žalobce k tomu v rámci správního řízení nic neuvedl. Navíc žalobce nepředložil potřebné důkazy, aby prokázal, zda pobyt na Kubě skutečně představoval daňově uznatelný náklad.

Soud přistoupil k výsledku svědků, pana Františka MXXXXX a pana Libora MXXXXX. Pan MXXXXX, který byl v době pobytu zaměstnanců žalobce na Kubě v roce 2009 zaměstnancem žalobce na pozici výkonného ředitele, uvedl, že společnost v danou dobu expandovala, ale potýkala se s fluktuací pracovníků. Bylo proto třeba, aby se jednotlivé týmy setkaly, a proto byla Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků

zvolena forma teambuildingu; teambuildingy pořádal žalobce již dříve, aby se zaměstnanci alespoň dvakrát třikrát ročně sešli. Pobyt na Kubě byl zvolen proto, že dříve pro žalobce obdobné aktivity pořádaly specializované agentury, ty si však účtovaly příliš vysoké ceny. Pan MXXXXX z pozice své funkce proto hledal alternativy. Přitom dospěl k závěru, že by podobný teambuilding (školení), které ty to agentury zajišťovaly, dokázal pro žalobce zvládnout sám. Proto sehnal pobyt pro vybrané zaměstnance (za přijatelnou cenu), a to v poměrně cizím prostředí, kde nefungovaly mobily, nebylo připojení na internet apod., což mělo podpořit rozvoj kolektivu, a to rovněž formou společného putování po Kubě. Účast na daném pobytu byla výběrová, kdy výběr prováděl pan MXXXXX. Kdyby přitom někdo nechtěl jet, tak by, zejména kdyby předložil smysluplný důvod (rodinné apod. důvody), jet nemusel. Část účastníků představovali pracovníci centrály (marketing apod.), část manažeři prodejen, avšak částečně se zúčastnili i zaměstnanci společnosti HP TRONIC Zlín, spol. s r.o. (dále jen „HP Tronic Zlín“). Program pobytu byl rámcově dán. Školení probíhalo neformálně tam, kde to bylo možné – na pláži, na zahrádce atd. Během pobytu účastníci plnili různé úkoly, sestavovali si různé programy rozvoje; každá den byl věnován nějakému tématu. Pokyny přitom účastníkům pobytu dával přímo pan MXXXXX. On také pobyt vyhodnocoval a obhajoval si jej před vedením společnosti. Nějaké konkrétní vyhodnocení zřejmě poté jistě bylo, ale u sebe jej nemá. Pobyt byl také určen pouze pro zaměstnance, nikoli např. pro jejich příbuzné. Účast na pobytu nebylo možné vnímat přímo jako nějaký zaměstnanecký bonus či motivaci. Zaměstnanci po Kubě putovali společně, společné trávení času bylo také cílem pobytu. To platí zejména pro první část pobytu, v druhé polovině, která již byla volnější, měli i volno. Školení probíhala na různých místech, cílem bylo, aby se zaměstnanci stmelili jako tým, byli pospolu, mohli se o sebe „opřít“, k čemuž patřilo zvolené nezvyklé prostředí. Pobyt na Kube byl efektivnější než např. případný pobyt ve Špindlerově Mlýně apod., neboť zaměstnanci neměli přímé spojení domů, elektřina nefungovala stále apod.; tým to stmelí. I cena byla nižší, než kdyby si nechali podobný pobyt organizovat u specializované agentury. Prezence (diskuse), např. o marketingovém plánu 4. den pobytu, uváděli vybraní zaměstnanci, jak vyplývá ze zápisu, který byl předložen žalovanému v daňovém řízení. Přínos pobytu ilustruje celkový každoroční růst žalobce na miliardové obraty. Žalobce byl stále lepší na trhu, otevíral nové pobočky – v tom lze shledávat přínos školení.

Poté vypovídal pan Libor MXXXXX. Ten byl v době pobytu na Kubě vedoucím jedné z prodejen žalobce. Během pobytu byly pracovní porady, školení, probíhala motivace. Po příletu v první části pobytu cestovali, pak pobývali ve Varaderu. Jednalo se o zaměstnance centrály skupiny HP Tronic a další zaměstnance. Smysl pobytu byl v tom, že se např. setkali vedoucí jednotlivých prodejen. Obecně potřebovali víc setkání, takto mohli strávit více času spolu. Zaměstnanci se měli lépe poznat. Pobyt – poradu – nevnímal přímo jako povinnost, ale bral to jako součást jeho práce. Kdyby někdo měl vážný důvod, nemusel by se zúčastnit. Školení probíhalo někdy v hotelu, někdy v hospodě či v autobuse. Během pobytu museli účastníci spolupracovat v jednotlivých skupinách a také být pospolu. Pro zaměstnance pobyt představoval jistou motivaci či odměnu, svědek to alespoň vnímal. On sám nic nevedl, jednotlivá školení vedl pan MXXXXX, popř. další vybraní zaměstnanci. Svědek si nepamatuje, zda z akce byly nějaké zápisy, výstupu apod. Hodnocení však obvykle po každém takovém školení probíhá. Vyhodnocení zpravidla zaměstnanci dostávají. Rámcový program dopředu účastníci měli, ale připravovat se dopředu se pan MXXXXX nijak zvláště nemusel. I dříve u žalobce probíhala školení v zahraničí. Každé takové setkání bylo přínosem pro lepší vzájemné poznání zaměstnanců. Nedá se jednoznačně uvést, jaké akce přivodila přínosy, ale jde hovořit o synergických efektech jednotlivých opatření, která žalobce jako podnikatel provádí.

Soud na rozdíl od výše uvedených svědeckých výpovědí neprovedl důkaz výsledkem pana VXXXXXa a pana ČXXXXX, kteří se podíleli na opravách prodejen žalobce, neboť se shodl s žalovaným, že jejich výsledek nemohl ve věci přinést nic nového, jelikož provedené práce jsou zřejmé z předložených podkladů.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků

Soud při jednání konstatoval obsah listin předložených k doplnění žaloby ze dne 27. 5. 2018: tabulku „náklady spojené s držbou podílu v dceřiných společnostech“ s vyznačením nákladů na účast pana MXXXXX na valné hromadě dceřiné společnosti, na software a práci účetní; seznam „náklady spojené s čerpáním služeb ve skupině“ obsahující soupis služeb poskytovaných společností HP TRONIC Zlín ostatním společnostem ve skupině HP TRONIC; další tabulku „náklady spojené s držbou podílu v dceřiných společnostech“ a přehled členů statutárních orgánů společností skupiny HP TRONIC, týkající se taktéž „nákladů spojených s držbou podílu v dceřiných společnostech“ (tabulky za roky 2009 a 2010).

## V. Posouzení věci soudem

Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná.**

### V. a) Otázka projednání zprávy o daňové kontrole a jejího doručování

Vzhledem ke spletitosti skutečností týkajících se námitky (ne)projednání zprávy o daňové kontrole, včetně problematiky jejího doručování (tedy v podstatě námitky nezákonnosti ukončení daňové kontroly), které mj. souvisejí s množstvím podání adresovaných žalobcem správcem daně, resp. písemností zasílaných správcem daně žalobci, soud na tomto místě podrobně rekapituluje skutkové okolnosti k věci se vážící. Přitom vychází – na základě ověření obsahu správního spisu – z rozhodnutí žalovaného, a to od okamžiku sdělení výsledku kontrolního zjištění.

Žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění za zdaňovací období roku 2009 a 2010 seznámen písemností ze dne 7. 6. 2013, č. j. 1163961/13/3301-05406-704002. Ta byla zástupci žalobce oznámena elektronickým doručením dne 17. 6. 2013, a to formou datové zprávy prostřednictvím jeho datové schránky.

Zástupce žalobce požádal písemností doručenou dne 23. 6. 2013 (č. j. 1221613/13/3301-05406-704002) o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, s návrhem na jeho doplnění v délce 30 dnů. Jako důvod uvedl čerpání dovolené první dva týdny v červenci 2013, pročež na vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a návrhu na jeho doplnění bude pracovat až v druhé polovině července 2013.

Na základě uvedené žádosti rozhodl správce daně o stanovení lhůty dle § 88 odst. 3 daňového řádu rozhodnutím č. j. 1222384/13/3301-05406-704002, které správce daně odeslal dne 28. 6. 2013. Správce daně stanovil lhůtu k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a případnému navržení jeho doplnění do dne 31. 7. 2013. Rozhodnutí bylo zástupci žalobce oznámeno elektronickým doručením dne 8. 7. 2013, a to formou datové zprávy prostřednictvím jeho datové schránky.

Proti danému rozhodnutí podal zástupce žalobce odvolání, a to písemností doručenou správcem daně dne 9. 7. 2013 (č. j. 1325485/13/3301-05406-704002). Uvedl, že nežádal o lhůtu do dne 31. 7. 2013, nýbrž o stanovení lhůty v délce 30 dnů; uvedl, že třicetidenní lhůta od převzetí předmětného rozhodnutí by skončila až dne 7. 8. 2013.

Správce daně rozhodnutím ze dne 24. 7. 2013, č. j. 1328345/13/3301-05406-704002, odvolání žalobce ze dne 9. 7. 2013 plně vyhověl a stanovil lhůtu pro vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění a navržení jeho doplnění do dne 7. 8. 2013. Rozhodnutí bylo zástupci žalobce oznámeno dne 29. 7. 2013 elektronickým doručením, a to formou datové zprávy prostřednictvím datové schránky.

Zástupce žalobce požádal písemností ze dne 29. 7. 2013 (č. j. 1470583/13/3301-05406-704002) opakovaně o prodloužení lhůty pro vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění stanovené rozhodnutím doručeným dne 8. 7. 2013, č. j. 1222384/13 (lhůta prodloužena do dne 31. 7. 2013) a doručeným dne 29. 7. 2013 pod č. j. 1328345/13 (lhůta prodloužena do dne 7. 8. 2013) o 30 dnů počítaných ode dne doručení rozhodnutí o žádosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků

Správce daně posledně uvedené žádosti nevyhověl a zaslal zástupci žalobce dne 6. 8. 2013 rozhodnutí č. j. 1461720/13/3301-05406-704002. To bylo zástupci žalobce oznámeno elektronickým doručením dne 12. 8. 2013 (formou datové zprávy dodané do datové schránky).

Dne 20. 8. 2013 se zástupce žalobce dostavil ke správci daně, aby využil svého práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění ústně do protokolu (č. j. 1483004/13/3301-05406-704002). Zástupce žalobce v rámci svého vyjádření předložil i některé listinné doklady – doklady k inventarizaci prodejen, seznam všech listin předaných v průběhu celého daňového řízení, Směrnici k odměňování zaměstnanců a souhrnný seznam všech listin, které byly předány v průběhu celého daňového řízení.

Dne 20. 9. 2013 byl zástupce žalobce uvědomen SMS zprávou, že inventury, které správci daně předložil při jednání dne 20. 8. 2013, a které požadoval převzít zpět při dalším jednání, jsou připraveny k vrácení (viz úřední záznam č. j. 1561555/13/3301-05406-704002); na tuto zprávu zástupce žalobce dle obsahu správního spisu nereagoval.

Správce daně dne 30. 9. 2013 zástupce žalobce telefonicky zkontaktoval za účelem dohodnutí termínu pro projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole, ten přislíbil navržení termínu do konce týdne, ale zároveň se omluvil, že vzhledem k tomu, že je u klienta a nemá u sebe diář, nemůže dohodnout konkrétní den jednání. Uvedenému však zástupce žalobce nedostál a správci daně se již nepodařilo zástupce znovu telefonicky zastihnout (viz úřední záznam č. j. 1597973/13/3301-05406-704002).

Dne 1. 10. 2013 byla správci daně elektronicky doručena stížnost dle § 261 daňového řádu (dále jen „stížnost 1“), evidovaná pod č. j. 1597527/13/3301-05406-703312. Zástupce žalobce ve stížnosti 1 uvedl, že v rámci jednání za účelem seznámení se s výsledky kontrolního zjištění doručeným dne 20. 8. 2013 úřední osoba reagovala nevybíravým způsobem, a proto žádá vyloučení úřední osoby z prováděné daňové kontroly. S vyrozuměním správce daně ke stížnosti 1 byl zástupce žalobce seznámen písemností ze dne 10. 10. 2013, č. j. 1603540/13/3301-05406-703312, která mu byla doručena dne 20. 10. 2013 elektronickým doručením, a to formou datové zprávy prostřednictvím jeho datové schránky. Stížnost byla shledána jako nedůvodná.

Správce daně zaslal zástupci žalobce dne 10. 10. 2013 sdělení č. j. 1597241/13/3301-05406-704002 s požadavkem, aby se dostavil dne 30. 10. 2013 v 9.00 hodin k projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole. Správce daně rovněž uvedl, že se mu nepodařilo se zástupcem dohodnout termín telefonicky a že je připraven, pokud to bude z časových důvodů možné, dohodnout i dřívější termín jednání. Současně správce daně upozornil žalobce, že odmítne-li projednat zprávu o daňové kontrole nebo se jejímu projednání bude vyhýbat, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou, a že den doručení zprávy o daňové kontrole bude pokládán za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly dle § 88 odst. 5 daňového řádu. V písemnosti ze dne 10. 10. 2013 správce daně uvedl i své hodnocení a stanovisko k vyjádření se zástupce žalobce k výsledku kontrolního zjištění ze dne 20. 8. 2013. Dále správce daně znovu upozornil zástupce žalobce, že listiny s inventarizací jsou připraveny k jejich vrácení. S uvedenou písemností byl zástupce seznámen dne 20. 10. 2013 elektronickým doručením, a to formou datové zprávy dodané do jeho datové schránky.

Druhou stížnost dle § 261 daňového řádu (dále jen „stížnost 2“) – proti nevhodnému chování úřední osoby – podal zástupce žalobce dne 19. 10. 2013 (č. j. 1633375/13/3301-05406-703312). Ve své stížnosti 2 žalobce napadl postup správce daně v otázce stanovení lhůt k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění, které mu byly stanoveny vydáním rozhodnutí (viz shora uvedená rozhodnutí o prodloužení lhůty, která byla oznámena zástupci žalobce elektronickým doručením dne 8. 7. 2013 a dne 29. 7. 2013. O výsledku šetření stížnosti 2 (ze dne 19. 10. 2013) správce daně odeslal dne 25. 10. 2013 pod č. j. 1637932/13/3301-05406-703312 vyrozumění zástupci žalobce; bylo oznámeno elektronickým doručením, a to formou datové zprávy dodané do datové schránky



marným uplynutím lhůty (4. 11. 2013). Vyrozumění bylo vydáno se závěrem, že nevhodné chování úřední osoby nebylo zjištěno.

Dne 29. 10. 2013 podal zástupce žalobce prostřednictvím EPO žádost o prodloužení lhůty (č. j. 1695774/13/3301-05406-704002); požadoval prodloužení lhůty k projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole na den 12. 11. 2013 nebo 14. 11. 2013. Důvodem podání žádosti o prodloužení lhůty k projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole bylo sdělení zástupce žalobce, že nebyla vyřízena stížnost 2 ze dne 19. 10. 2013, a proto nemůže dojít k projednání zprávy o daňové kontrole dne 30. 10. 2013. Následně se dne 30. 10. 2013 zástupce žalobce k projednání, podepsání a předání zprávy o daňové kontrole za kontrolovaná období roku 2009 a rok 2010 nedostavil.

Zpráva o daňové kontrole pod č. j. 105928/13/3301-05403-704002 byla zástupci žalobce doručena jako příloha dopisu ze dne 4. 11. 2013, č. j. 1561637/13/3301-05406-703312, prostřednictvím České pošty, s.p. (uplynutím 10 denní lhůty od jejího uložení; za den jejího doručení byl považován den 15. 11. 2013). V příloze písemnosti, tj. dopisu ze dne 4. 11. 2013, správce daně zrekapituloval průběh daňového řízení a uvedl, že stížnost 2 jím byla vyřízena dne 25. 10. 2013, tedy před termínem konání jednání za účelem projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole na den 30. 10. 2013.

Dne 10. 11. 2013 zaslal zástupce žalobce e-mail s dotazem ohledně termínu, kdy se má dostavit k projednání zprávy o daňové kontrole. Tento dotaz zopakoval v pondělí dne 11. 11. 2013 telefonicky. Téhož dne mu správce daně e-mailovou zprávou sdělil, že zpráva o daňové kontrole s průvodním dopisem byla zaslána prostřednictvím poštovní přepravy. V e-mailové zprávě byl správcem daně navržen nejbližší možný termín k převzetí dokladu na den 19. 11. 2013. Správce daně rovněž navrhl, že by předmětné doklady doručil, pokud bude daňový subjekt souhlasit, do jeho sídla osobně. Dne 12. 11. 2013 zástupce žalobce e-mailovou zprávou potvrdil, že se dostaví dne 19. 11. 2013 (viz úřední záznam č. j. 1720742/13/3301-05406-704002). K tomu správce daně uvedl, že v době, kdy se zástupce žalobce dotazoval na termín jednání k projednání zprávy o daňové kontrole, uplynulo 5 dnů od doby, kdy byl Českou poštou, s.p. upozorněn na to, že doručovaná listovní zásilka je připravena k vyzvednutí ode dne 5.11.2013.

Dne 13. 11. 2013 doručil zástupce žalobce správci daně podání nazvané „Nečinnost“ (č. j. 1734493/13/3301-05406-704002). V něm se domáhal odstranění nečinnosti v otázce zaslání odpovědi na žádost o prodloužení lhůty k projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole ze dne 29. 10. 2013, tj. nemožnosti projednat a podepsat zprávu o daňové kontrole dne 30. 10. 2013, neboť doposud nebyla doručena písemnost správce daně týkající se prošetření stížnosti 2.

Dne 19. 11. 2013 se dostavil na ke správci daně zástupce žalobce za účelem nahlížení do spisu (protokol c. j. 1739567/13/3301-05406-704002). V rámci řízení zástupce žalobce převzal kopii zprávy o daňové kontrole a byly mu vráceny listiny vztahující se k daňovému řízení.

Dne 21. 11. 2013 zaslal správce daně v reakci na podání žalobce označené jako Nečinnost (ze dne 13. 11. 2013) sdělení pod č. j. 1739360/13/3301-05406-704002; tato písemnost byla oznámena elektronickým doručením, a to formou datové zprávy prostřednictvím datové schránky dne 21. 11. 2013.

Dne 29. 11. 2013 byly vydány dodatečné platební výměry na dani z příjmů právnických osob za rok 2009 a na dani z příjmů právnických osob za rok 2010, zástupci žalobce byly oznámeny elektronickým doručením, a to formou datových zpráv dodaných do jeho datové schránky dne 29. 11. 2013, a to marným uplynutím 10 denní lhůty ode dne dodání dokumentu do datové schránky, tj. dne 9. 12. 2013.

Zástupce žalobce podal dne 28. 11. 2013 na Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) podání, nazvané Stížnost (dále jen „stížnost 3“). V tomto podání namítl nezákonnost ukončení daňové kontroly a uvedl požadavek na vyslovení neúčinnosti doručení zprávy o daňové kontrole Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků

prostřednictvím poštovní přepravy dle § 48 daňového řádu. Obsahem podání byl také podnět k ochraně před nečinností (podání žalobce ze dne 13. 11. 2013) a požadavek k prošetření žádosti o prodloužení lhůty ze dne 29. 10. 2013. GŘ postoupilo část podání žalobce týkající se vyslovení neúčinnosti doručení zprávy o daňové kontrole na Finanční úřad pro Zlínský kraj, část podání týkající se podnětu k ochraně před nečinností postoupilo GŘ žalovanému. Předmětný přípis, resp. vyrozmění o postoupení podání z GŘ bylo doručeno žalobci a zasláno na vědomí správci daně.

Dne 6. 12. 2013 postoupil správce daně žalovanému stanovisko k podnětu na ochranu před nečinností dle § 38 daňového řádu pod č. j. 1780194/13/3301-05406-704002. Dne 9. 12. 2013 postoupil správce daně žalovanému podání pod označením Postoupení podnětu daňového subjektu na nečinnost správce daně dle § 38 daňového řádu. Jednalo se o stanovisko správce daně k podání učiněnému žalobcem na GŘ dne 28. 11. 2013.

Dne 20. 12. 2013 bylo doručeno správci daně žalovaným na vědomí Vyrozmění o odložení podnětu a postoupení věci k dalšímu řízení podle § 38 daňového řádu, resp. § 75 daňového řádu (pozn. odpověď na postoupení správce daně ze dne 9. 12. 2013), jež bylo zasláno žalobci pod č. j. 32111/13/5000-14505-711484. Ve vyrozmění žalovaný uvedl, že prověřil podání žalobce ze dne 24. 11. 2013 a v souladu § 38 odst. 4 daňového řádu jej odložil jako nedůvodné.

Dne 2. 1. 2014 podal zástupce žalobce odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob za rok 2009, na daň z příjmů právnických osob za rok 2010 a na daň z přidané hodnoty.

Dne 7. 1. 2014 bylo doručeno správci daně žalovaným na vědomí Vyrozmění o odložení podnětu dle § 38 daňového řádu (pozn. odpověď na postoupení správce daně ze dne 6. 12. 2013), jež bylo zasláno žalobci pod č. j. 202/14/5000-14305-701707. Ve vyrozmění žalovaný uvedl, že prověřil podání žalobce ze dne 24. 11. 2013 a v souladu s § 38 odst. 4 daňového řádu jej odložil jako nedůvodné.

Dne 21. 1. 2014 vydal správce daně rozhodnutí č. j. 170063/14/3301-05406-704002 o zamítnutí žádosti o vyslovení neúčinnosti doručení zprávy o daňové kontrole ve vztahu k § 48 daňového řádu. Rozhodnutí bylo zástupci žalobce oznámeno elektronickým doručením, a to formou datové zprávy prostřednictvím jeho datové schránky dne 26. 1. 2014.

Konečně dne 8. 2. 2014 byla správci daně doručena doplnění odvolání proti dodatečným platebním výměrům na dani z příjmů právnických osob za rok 2009 a 2010 (č. j. 341939/14 a č. j. 341972/14). Dne 24. 2. 2014 pak podal žalobce prostřednictvím svého zástupce odvolání proti rozhodnutí č. j. 170063/14/3301-05406-704002 o zamítnutí žádosti o vyslovení neúčinnosti doručení zprávy o daňové kontrole (evidováno pod č. j. 421067/14).

Na základě takto vylíčeného skutkového stavu nastolil žalobce v žalobě v podstatě dvě hlavní otázky, které se dále člení na další dílčí problémy: a) zda byly naplněny podmínky pro postup dle § 88 odst. daňového řádu; b) jaké byly důsledky zaslání zprávy o daňové kontrole prostřednictvím poštovní přepravy, a nikoli do datové schránky. Pochybení v předmětných postupech správce daně považuje žalobce za natolik zásadní, že vedou k nezákonnosti nyní napadeného rozhodnutí žalovaného.

K tomu je třeba uvést, že dle § 88 odst. 5 daňového řádu platí, že „[o]dmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.“

Problematikou podmínek pro uplatnění postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu se opakovaně zabývala judikatura správních soudů; v tomto ohledu daná judikatura vychází ze závěrů, které již dříve zaujala k obdobnému ustanovení § 16 odst. 8 ZSDP. V tomto směru lze odkázat například

na rozsudek Nejvyššího právního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 7 Afs 87/2012-24, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), dle kterého „zákonodárcem užívaný pojem „vyhýbat se“ svědčí o nutnosti opakování obstrukčního jednání daňového subjektu“. Tímto rozsudkem byla zamítnuta kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 8. 2012, č. j. 29 Af 99/2010-65, dostupnému na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz). Oba správní soudy tedy dospěly k závěru, že pojem „vyhýbat se“ je třeba vykládat tak, že obstrukční jednání daňového subjektu je opakované. Pokud ve svém rozhodnutí žalovaný dokazuje na pasáž citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, z níž má vyplývat opak, je nutné upozornit na to, že žalovaný citoval nikoli názor soudu, nýbrž názor stěžovatele, který soud pouze reprodukoval (kasační stížnost v daném případě podal právě žalovaný, odkazuje tak nyní na názor svůj vlastní).

Z výše uvedeného podrobného shrnutí skutkového stavu se dle zdejšího soudu podává, že žalobce se projednání zprávy o daňové kontrole „vyhnul“ maximálně jednou, a to dne 30. 10. 2013, přičemž svůj postup odůvodnil podáním ze dne 29. 10. 2013, v němž se domáhal prodloužení „lhůty“ z toho důvodu, že dosud nebyla vyřízena jeho stížnost 2 (samotné podávání stížností, popř. jiné úkony a jednání žalobce v dané věci nelze bez dalšího kvalifikovat jako obstrukční postupy ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu). Krajský soud je proto toho názoru, že podmínky pro postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu nebyly naplněny (vzhledem k uvedenému tak nepovažuje ani za nutné hodnotit, zda tento jediný případ „vyhnutí se“ měl či neměl obstrukční charakter). To ostatně opatrně připouští i žalovaný ve svém vyjádření k žalobě.

S uvedeným konstatováním nedodržení požadavků daňového řádu však souvisí otázka druhá, a to sice, má-li předmětné pochybení správce daně vliv na zákonnost jeho dodatečných platebních výměrů, potažmo na rozhodnutí žalovaného. V tomto směru již musí soud odpovědět negativně. Opět je možné totiž odkázat na věc řešenou Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 7 Afs 87/2012, kdy kasační soud „potvrdil“ předcházející rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 8. 2012, č. j. 29 Af 99/2010-65, z něho plyne, že vada spočívající v zaslání zprávy o daňové kontrole poštou „mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé, protože k ukončení daňové kontroly a následnému doměření daňové povinnosti došlo bez předložení důkazních prostředků a daňových dokladů účastníkem řízení. K předložení těchto dokladů a doložení daňové povinnosti byl účastník řízení řádně vyzván (dne 6. 6. 2007), přičemž na tuto výzvu relevantním způsobem nereagoval. Ještě v rámci projednání zprávy o daňové kontrole však mohl svůj přístup k věci napravit, zejména se k věci vyjádřit a v náhradní lhůtě požadované doložit. O tuto možnost však byl postupem správce daně připraven.“ I zde tedy byl implicitně formulován závěr, že ne každé pochybení ve smyslu § 16 odst. 8 ZSDP, resp. § 88 odst. 5 daňového řádu, vede k nezákonnosti rozhodnutí o věci samé. Na rozdíl od vzpomínaného případu totiž nyní žalobce měl možnost předložit důkazní prostředky (daňové doklady apod.). Zároveň je ze shora podané rekapitulace skutkového stavu viditelné, že žalobci byla stanovena lhůta s možností vyjádřit se ke kontrolním zjištěním, kdy se žalobce následně prostřednictvím svého zástupce dne 20. 8. 2013 dostavil ke správci daně, aby využil svého práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění ústně do protokolu (viz č. j. 1483004/13/3301-05406-704002); zároveň zástupce žalobce v rámci svého vyjádření předložil i některé listinné doklady, které byly specifikovány výše. Porušením požadavků dle § 88 odst. 5 daňového řádu tak dle názoru soudu nedošlo k substantivnímu porušení práv žalobce, které by vedlo k nezákonnosti rozhodnutí žalovaného.

V tomto kontextu soud pouze pro úplnost dodává, že nebyl správný názor žalobce, že jeho stížnost 2 nebyla ke dni 30. 10. 2013 vyřízena. O výsledku šetření stížnosti 2 (ze dne 19. 10. 2013) správce daně odeslal vyrozumění zástupci žalobce dne 25. 10. 2013 pod č. j. 1637932/13/3301-05406-703312; to bylo oznámeno elektronickým doručením – formou datové zprávy dodané do datové schránky marným uplynutím lhůty (4. 11. 2013). Žalobce přitom zastává názor, že ke dni 30. 10. 2013 již muselo být vyřízení stížnosti 2 i doručeno, aby bylo možné hovořit o tom, že se jedná o stížnost vyřízenou. V případě stížnosti dle § 261 daňového řádu je však třeba vycházet z toho, že

Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků

se jedná o prakticky totožný institut jako v případě stížnosti dle § 175 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“) – viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, publikovaný pod č. 3686/2018 Sb. NSS (zejména bod 41). V případě stížnosti dle správního řádu přitom nauka standardně vychází z toho, že „[z]a „vyřízení stížnosti“ je možné považovat nikoli doručení vyrozumění o vyřízení stížnosti, [...] ale [...] odeslání tohoto vyrozumění“ (viz § 175 [Stížnosti] In: Jemelka, L., Pondělíčková, K., Bohadlo, D.: Správní řád. Komentář. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016; obdobně Potěšil, L. § 175 [Stížnosti]. In: Potěšil, L., Hejč, D., Rigel, F., Marek, D.: Správní řád. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016).

Rovněž neobstojí žalobní námitka, že žádost „o prodloužení lhůty k projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole“ ze dne 29. 10. 2013 došlo ve smyslu § 36 odst. 1 a 3 daňového řádu, s ohledem na pasivitu správce daně, k automatickému prodloužení předmětné „lhůty“. Žalovaný již v žalobou napadeném rozhodnutí zdůraznil, že správce daně nebyl nositelem zákonné povinnosti k vydání rozhodnutí ve věci žádosti ze dne 29. 10. 2003, neboť správce daně ohledně projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole nestanovil žádnou lhůtu, nýbrž pouze informoval žalobce o termínu jednání v sídle správce daně. Tomuto výkladu odpovídá i judikatura Nejvyššího správního soudu, kdy dle jeho rozsudku ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36, dostupného na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), dle stanovení termínu k projednání zprávy o daňové kontrole nelze považovat za určení lhůty ve smyslu § 32 daňového řádu.

K výše uvedenému lze ještě dodat, že závěr o tom, že konstatované pochybení při postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu v daném konkrétním případě nevede k nezákonnosti rozhodnutí žalovaného, je možné odůvodnit i s ohledem na další judikaturní závěry a změny v koncepci ukončení daňové kontroly v daňovém řádu oproti ZSDP. Lze tak odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), dle kterého: „Je třeba od sebe odlišovat dva okamžiky nastávající v průběhu daňové kontroly, oba upravené v uváděném § 88 daňového řádu: seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (odst. 2 citovaného ustanovení) a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (odst. 4). [...] Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejich výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitého zjištění skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 - 45). První zprávě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013 - 42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 103/2016 - 45, bod 11). [...] Oproti tomu smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu).“ Jak již bylo konstatováno, požadavky dle § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu byly naplněny, přičemž pochybení se koncentrovalo do postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu.

Druhou otázkou v souvislosti s nyní projednávaným žalobním bodem bylo to, zda mohl správce daně žalobci doručit zprávu o daňové kontrole prostřednictvím poštovní přepravy, či zda tak musel učinit cestou datové schránky, potažmo jaké důsledky má případné pochybení v tomto směru na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

Z výše podané skutkové rekapitulace plyne, že zástupci žalobce byla zpráva o daňové kontrole pod č. j. 105928/13/3301-05403-704002 doručena jako příloha dopisu ze dne 4. 11. 2013, č. j. 1561637/13/3301-05406-703312, prostřednictvím České pošty, s.p. (uplynutím 10 denní lhůty od jejího uložení; za den jejího doručení je třeba považován den 15. 11. 2013).

Podle § 42 daňového řádu se „[o]sobě, která má zpřístupněnou datovou schránku, [...] doručuje elektronicky podle jiného právního předpisu“. Není pochyb o tom, že zástupce žalobce datovou schránku zřízenou a zpřístupněnou měl. Přitom elektronické doručování je prioritní formou doručování před doručením formou poštovní zásilky [srov. § 39 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 39 odst. 2 a) daňového řádu].

Lze tak konstatovat, že § 39 daňového řádu stanoví nejen možné způsoby doručování, ale také závazné pořadí, v jakém má správce daně k doručování přistupovat. V případě, že je možné adresátovi doručovat do datové schránky, nesmí správce daně doručovat písemností prostřednictvím doručujícího orgánu. Ten, kdo má zřízenou a zpřístupněnou datovou schránku, má naopak právo očekávat, že mu správce daně bude veškeré listiny, u nichž je to možné, doručovat v elektronické podobě do datové schránky. Je tak možné říci, že správce daně nerespektoval zákonem stanovené závazné pořadí pro doručování písemností vyplývající z § 39 daňového řádu.

Soud má ovšem za to, že porušení zákonem stanoveného pořadí způsobů doručování písemností automaticky neznamená, že by doručení prostřednictvím zásilky bylo neúčinné, či dokonce nezákonné. V případě porušení priority jednotlivých způsobů doručování je nutné uplatnit princip materiálního výkladu, podle něhož je vždy nutno zkoumat, zda došlo k faktickému doručení (převzetí zásilky), či nikoli. Pokud k tomuto převzetí došlo, nastaly materiální účinky doručení a adresát nemůže namítat neúčinnost doručení, když je jasně prokazatelné, že se s písemností seznámil (srov. závěry zdejšího soudu formulované v rozsudku ze dne 30. 11. 2017, č. j. 29 Af 111/2015-64, dostupném na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Obdobně lze přiměřeně na věc vztáhnout názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008-73, dle kterého „[j]e-li totiž adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. Nedodržení formy tedy samo o sobě neznamená, že se doručení musí zopakovat, rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta. Koneckonců ke stejnému výsledku se přiklonil již i formální úpravou nový správní řád, který v § 19 (v obecných společných pravidlech pro doručování ve správním řízení) normuje, že písemného dokladu o doručení či dodání písemnosti není třeba, je-li z postupu účastníka řízení (adresáta) zjevné, že mu bylo doručeno (k tomu viz Správní řád, komentář, Josef Vedral, Polygon, 2008 – str. 169 ..“ chová-li se účastník v řízení tak, že z jeho jednání je zřejmé, že je mu obsah písemnosti znám, není písemného dokladu zapotřebí.“).

Jelikož v daném případě kopie zprávy o daňové kontrole byla zástupci žalobce předána dne 19. 11. 2013, nelze hovořit o tom, že by pochybení správce daně vedlo k nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného.

Soud tak neshledal, že by žalobní námitky uvedené v této části rozsudku měly vést ke konstatování nezákonnosti rozhodnutí žalovaného.

#### V. b) Vyloučení nákladů mateřské společnosti souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti

Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně prověřoval zaúčtování přijaté dividendy a podílu na zisku za rok 2009 ve výši 41 224 489,80 Kč a za rok 2010 ve výši 111 675 000 Kč, kdy tyto byly zaúčtovány do výnosu na účet D 665999 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku. Tyto částky byly vyloučeny na řádku 110 v daňovém přiznání, a to v návaznosti na § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů. Mezi stranami je nesporné, že ve společnosti EURONICS ČR, a.s. (dále jen „EURONICS“) má žalobce podíl na základním kapitálu ve výši 27,37 %, ve společnosti HP TRONIC Zlín činí podíl žalobce 100 %. Správce daně na základě vyloučení přijatých dividend na řádku 110 daňového přiznání zaslal žalobci dne 17. 9. 2012 (č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků

325334/12) výzvu, kde požadoval doložit a prokázat, že náklady související s držbou podílu, která byla vyčíslena a vyloučena na řádku 40 daňového přiznání za rok 2009 ve výši 6 013 Kč a za rok 2010 ve výši 5 078 Kč, jsou jedinými náklady k přijatým dividendám. Dále požadoval prokázat, že výše režijních nákladů je nižší než 5 % příjmu z dividend a podílu na zisku.

Uvedený postup souvisel s § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů, dle kterého „[z]a výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména [...] výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. [...] Případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se pro účely tohoto ustanovení omezují výší 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplacených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší“.

Žalobce přitom ve správním řízení zastával názor, že jedinými režijními (nepřímými) náklady dle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů představovaly částky 6 013 a 5 078 Kč – náklady na jeden den účasti na valné hromadě za příslušné roky pana Františka MXXXXX, který měl být členem statutárního orgánu společnosti EURONICS a zároveň zaměstnancem žalobce. Ostatní náklady (např. na telefon či fax) měly být zanedbatelné a žádné další nepřímé náklady spojené s držbou podílu, než účast pana MXXXXX na valné hromadě, neměly existovat.

V projednávané věci je tak třeba ve smyslu žalobních námitek posoudit, zda správce daně (resp. žalovaný) postupoval správně, pokud uzavřel, že režijní náklady dle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů činily 5 % příjmů z dividend, a že se žalobci nepodařilo prokázat, že tyto režijní (nepřímé) náklady byly nižší.

Po zvážení celé věci a seznámení se s obsahem správního spisu se soud ztotožnil se závěry žalovaného, na které z větší části odkazuje. V rámci podrobnějšího vypořádání se s výtkami žalobce však soud níže do jisté míry reprodukuje závěry žalovaného uvedené v jeho rozhodnutí a doplňuje je o úvahy reagující na žalobní námítky (k možnosti tohoto postupu přiměřeně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, oba dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Soud nejprve v rámci terminologického vymezení pojmů vztahujících se k § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů uvádí, v návaznosti na rozhodnutí žalovaného, které v daném ohledu nezpochybňuje ani žalobce, že náklady spojené s držbou podílu lze rozdělit na přímé a nepřímé. Přímé náklady jsou přímo přiřaditelné k přijatým a osvobozeným podílům na zisku [viz vymezení nedaňového příjmu dle 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů].

Přímé náklady spojené s držbou podílu jsou cestovní náhrady či jiné náklady vzniklé např. přímo v souvislosti s konáním valné hromady dceřiné společnosti – např. jednatel či člen dozorčí rady mateřské společnosti vykoná cestu na valnou hromadu dceřiné společnosti, další cestovní náklady spojené s řízením dceřiných společností a náklady spojené s poskytováním různého poradenství (ekonomického, právního, softwarového, logistického, atd.), podpora v různých oblastech (hardware, reklama, lidské zdroje, atd.), zpracování směrnic všeho druhu, analýz hospodaření apod. mateřskou společností společností dceřiných, nejsou-li tyto činnosti vykonávány jako služba placená dceřinou společností (činnosti „fakturované“ dceřiné společnosti).

Nepřímé (režijní) náklady jsou náklady, kdy se jedná se o poměrnou část nákladů mateřské společnosti, které souvisí jednak s držbou podílu, a jednak i s ostatními činnostmi společnosti. Za nepřímé režijní náklady lze považovat např. část nákladů souvisejících s provozem účtárny, sekretariátem ředitele, funkcí ředitele, funkcí ekonoma, výdaje (náklady) na řídicí činnost mateřské společnosti vůči dceřiné společnosti, výdaje (náklady) na společné ukládání volných prostředků (zejména úhrada bance), výdaje (náklady) na telefonické nebo písemné spojení mezi příslušnou osobou a dceřinou společností, výdaje (náklady) na sběr a vyhodnocování informací o vývoji výsledku veškeré činnosti dceřiné společnosti a o stavu majetku dceřiné společnosti apod. Jedná

se o náklady charakteru správní režie, které souvisejí s držbou podílu v dceřiné společnosti, a které nelze jednoduše přeučtovat, např. o poplatky za evidenci akcií dceřiné společnosti na majetkovém účtu mateřské společnosti ve Středisku cenných papírů nebo odměnu osobám zmocněným k jednání za mateřskou společnost na valné hromadě nebo o úplatu hrazenou mateřskou společností na základě smlouvy o úschově akcií dceřiné společnosti apod. Jedná se tedy obecně o poměrnou část nákladů mateřské společnosti, které souvisí jednak s držbou podílu a jednak i s ostatními činnostmi společnosti, přičemž náklady na držbu podílu se opět omezují na náklady související s výkonem práv akcionářů nebo společníků. Nepřímá souvislost mezi těmito náklady a držbou podílu je vyjádřena skutečností, že tyto náklady nejsou držbě konkrétního podílu přímo přiřaditelné a neexistuje přímý vztah mezi výší těchto nákladů a držbou podílu v dceřiné společnosti. Zákon o daních z příjmů přímo neobsahuje přesný výčet těchto nepřímých nákladů, ale obsahuje způsob, jak vypočítat režijní nepřímé náklady, nepodaří-li se prokázat skutečné náklady, čímž je oproti standardnímu přístupu „otočeno“ důkazní břemeno. Režijní náklady se pro účely určení výše daňově neúčinných nákladů omezují výší 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, které jsou v daném zdaňovacím období přiznány a vyplaceny mateřské společnosti.

Z ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) plyne, že pokud by pak tento zjednodušující postup byl pro některé mateřské společnosti příliš daňově zatěžující, je možné správci daně prokázat nižší skutečnou výši režijních nepřímých nákladů. Důkazní břemeno pak nese vždy tento subjekt, tj. mateřská společnost, který pokud skutečné náklady neprokáže, musí nést zákonný následek v podobě aplikace „právní fikce“, že tyto nepřímé náklady představují 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností.

Ke shora uvedenému žalovaný ve svém rozhodnutí dodal, že předmětná problematika byla řešena na jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 17. 3. 2004, kdy došlo ke shodě návrhu daňových poradců se stanoviskem Ministerstva financí, kdy shodné stanovisko bylo následně odsouhlaseno i u příspěvku Koordinačního výboru Komory daňových poradců dne 24. 6. 2009 (KV KDP 277/24.06.09). Žalovaný rovněž zmínil, že současně je řešena i v Pokynu č. D-300, vydaném Ministerstvem financí, kde jsou uvedeny náklady, které lze považovat za nepřímé (např. výdaje (náklady) na řídicí činnost mateřské společnosti vůči dceřiné společnosti, výdaje (náklady) na společné ukládání volných prostředků (zejména úhrada bance), výdaje (náklady) na sběr a vyhodnocování informací o vývoji výsledku veškeré činnosti dceřiné společnosti, výdaje na telefonické nebo písemné spojení). Proti takto vymezenému rámci věci nevyjádřil žalobce výhrady ani v průběhu daňového řízení, ani v žalobě.

Co se týká nákladů na účast pana MXXXXX na valné hromadě dceřiné společnosti, jednalo se dle žalovaného o přímý náklad spojený s držbou podílu; tento závěr žalobce v podstatě akceptoval jak v odvolání, tak v žalobě.

Správci daně vznikly pochybnosti, zda je částka vyloučená na ř. 40 daňového přiznání, tj. nepřímý režijní náklad související s držbou podílu v dceřiných společnostech, vyčíslen ve správné výši. Proto zaslal žalobci výzvu, kde požadoval doložit, zda vyloučený nepřímý režijní náklad označený jako jediný náklad na jeden den práce vedoucího pracovníka k přijaté dividendě a podílu na zisku je vyčíslen se správné výši, a že výše režijních (nepřímých) nákladů vyloučená jako daňově neuznatelná je oprávněně nižší než 5% příjmu z dividend v návaznosti na § 25 odst. 1 zk) zákona o daních z příjmů.

Žalobce k uvedenému dotazu sdělil, že všechny přímé náklady na držbu podílu jsou hrazeny na základě obchodních smluv a nepřímé náklady vyčísluje žalobce ve výši osobních nákladů člena statutárního orgánu; v případě žalobce byly tyto náklady stanoveny na hodnotu jednoho pracovního dne člena dozorčí rady (6 013 Kč a 5 078 Kč). V témže sdělení žalobce uvedl, že nepřímé náklady lze stanovit jako pracovní dobu statutárních zástupců dceřiné společnosti, kteří jsou zaměstnanci mateřské společnosti, ostatní nepřímé náklady jako např. náklady na telefon,

Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků

faxy atd. jsou zanedbatelné a žalobce vyčísluje nepřímé náklady jako osobní náklady jednoho pracovního dne statutárních zástupců dceřiných společností – zaměstnanců mateřské společnosti. Za jediného zaměstnance společnosti, který byl i ve statutárních orgánech jiných společností, žalobce označil pana Františka MXXXXX – výkonného ředitele žalobce. Žalobce také uvedl, že „žádné další nepřímé náklady spojené s držbou podílu, než účast pana MXXXXX na valné hromadě, neexistují. Přitom Valnou hromadu společnosti EURONICS konanou v Brně spojil pan MXXXXX s kontrolou prodeje v Brně, a to jak v roce 2009, tak v roce 2010“.

Jak vyplynulo z obsahu správního spisu, pan MXXXXX byl členem dozorčí rady odvolatele ode dne 14. 5. 2010 (jednalo se tak o člena kontrolního orgánu, nikoli o člena statutárního orgánu). Ve společnosti HP TRONIC Zlín nebyl uveden jako člen statutárního orgánu, ve společnosti EURONICS byl členem dozorčí rady ode dne 28. 5. 2009 a členem představenstva od dne 24. 7. 2014). Na základě uvedeného se tak nejednalo o osobu, která by byla statutárním zástupcem v dceřiných společnostech. Z žalobcem předložených podkladů v daňovém řízení nevyplynulo, že by se pan MXXXXX účastnil konání valných hromad konaných u dceřiné společnosti EURONICS v roce 2010 a u dceřiné společnosti HP TRONIC v letech 2009 a 2010.

V odvolání žalobce uvedl, že „dceřiná společnost HP TRONIC Zlín přistupuje k mateřské společnosti stejně jako i k jiným společnostem ve skupině a chová se k nim jako k jiným externím subjektům“. Dále žalobce v odvolání uvedl, že „společnost EURONICS dodává mateřské společnosti zboží. V obou případech se jedná o nezávislost mezi držbou podílu a obchodní činností mateřské společnosti. Přitom držba obchodních podílů sebou nenese téměř žádné přímé ani nepřímé náklady a dle názoru žalobce je to jasný důkaz toho, že žalobce nemohl stanovit žádné jiné přímé, či nepřímé náklady spojené s držbou obchodních podílů, než ty, které stanoví“.

V souladu s názorem žalovaného vyjádřeným v žalobou napadeném rozhodnutí i soud má za to, že s držbou podílu mateřské společnosti na dceřiné společnosti je spojena řada povinností, které mateřská společnost vykonává. Je dán vztah mateřské a dceřiné společnosti v podobě jisté nadřazenosti mateřské společnosti nad dceřinou, kdy naopak z pohledu dceřiné společnosti jde o určitý stupeň závislosti. Zpravidla mateřská společnost z pozice své „sily“ (výši podílu v dceřiné společnosti) určuje dění a tok financí v dceřiné společnosti. Žalobce jakožto mateřská společnost měl 100% podíl v dceřiné společnosti HP TRONIC Zlín, a měl tedy rozhodující vliv (schopnost řídit finanční a operativní politiku jiné společnosti a tak dosahovat prospěchu z jejich aktivit), představoval ovládající osobu; dceřiná společnost byla ovládanou osobou. V případě společnosti EURONICS se jednalo o podstatný vliv na jejím řízení, neboť šlo o přímý podíl žalobce ve výši nad 20% na základním kapitálu. Z toho plyne, že vztah mateřské a dceřiné společnosti byl založen na jiných skutečnostech a vztazích, a nelze souhlasit s tvrzením, že dceřiná společnost se z tohoto pohledu chová k mateřské společnosti stejně, jako k externím subjektům.

V tomto ohledu pak žalobce nezohledňuje rozdíly ve svém postavení vůči oběma společnostem a neprokázal, že o daných skutečnostech adekvátně účtuje. Jak tedy uvedl žalovaný, nelze přijmout obecné tvrzení žalobce, že se vůči němu dceřiné a ovládané společnosti chovají zcela jako vůči externímu subjektu.

Je v přirozeném běhu věcí, že mateřská společnost musí z pozice svého postavení vynakládat určitou řídicí schopnost vůči dceřiné společnosti, radit jí, jaké má provádět činnosti či rozhodnutí. Z povahy věci je nábílední, že všechny prováděné práce spojené s „funkcí“ mateřské společnosti je těžké vyčíslit a proto bylo zákonodárcem přijat § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů (na základě zákona č. 438/2003 Sb., který novelizoval zákon o daních z příjmů, a doplněn zákonem č. 441/2005 Sb., kdy jeho účelem bylo eliminovat výdaje (náklady) spojené s osvobozenými příjmy mateřské společnosti plynoucí z této držby podílu (viz § 19 zákona o daních z příjmů).

Z podkladů poskytnutých žalobcem nevypývá, že by náklady dle § 25 odst. 1 písm. zk) byly analyticky rozděleny či jakkoli zaznamenávány. Pokud žalobce uváděl, že režijní (nepřímé) náklady nebyly žádné nebo zanedbatelné a nebyly kalkulovány z důvodu jejich nevýznamnosti, Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků



bylo možné dovodit, že mateřské společnosti v souvislosti s držbou podílu ve společnostech dceřiných nepřímé náklady vznikaly. Žalobce přitom nepředložil žádnou evidenci režijních nákladů vztahujících se k držbě podílu; bylo tak třeba vycházet ze znění zákona o daních z příjmů a vyloučit zákonem stanovenou pevnou paušální částku nákladů vyčíslenou ve výši 5% z vyplacených podílů či dividend.

Tvrzení o nevýznamnosti režijních nákladů neobstojí, neboť z ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů, lze dovodit určitou právní domněnku vzniku předmětných nákladů; pokud poplatník výši režijních nákladů neprokáže, je za daňově neuznatelný náklad považována částka ve výši 5 % z dividend, o kterých bylo mateřskou společností v daném období v souladu s účetními předpisy účtováno ve výnosech.

Pokud žalobce uvádí, že nemůže správci daně doložit něco, co neexistuje, jelikož v daňově uznatelných nákladech nemá zahrnuty žádné přímé a nepřímé náklady související s držbou podílu dceřiné společnosti, a je nemožné prokázat, že skutečná výše režijních (nepřímých) nákladů je nižší než 5 % příjmu dividend neboť nelze prokazovat něco, co neexistuje (a to s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu řešící prokázání negativní skutečnosti), pak v dané věci není tato argumentace případná. Daňové orgány totiž požadovaly prokázat to, co je definováno § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů, resp. se podává ze shora zmíněné „domněnky“ plynoucí z předmětného ustanovení. Lze totiž oprávněně předpokládat, že součástí režijních nákladů jsou náklady související s výkonem práv akcionářů nebo společníků a dále režijní nepřímé náklady, které souvisí jednak s držbou podílu a jednak i s ostatními činnostmi společnosti, jak bylo uvedeno výše (např. část nákladů souvisejících s provozem účetny, sekretariátem ředitele, funkcí ředitele, funkcí ekonoma, atd.).

Ve vztahu k § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů má daňový subjekt právo volby – buď postupovat podle skutečnosti, kdy je nutné se detailně zabývat jednak vymezením okruhu nepřímých nákladů, které souvisí s držbou podílu a dále pak neméně obtížným stanovením části, která se z takto vymezených nepřímých nákladů vztahuje k držbě podílu, nebo vyčíslit náklady ve výši 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplacených dceřinou společností. Jak uvedl v žalobou napadeném rozhodnutí i žalovaný, pokud druhý (zjednodušující) postup mateřské společnosti nevyužijí, je možné jít cestou první a správci daně prokázat nižší skutečnou výši režijních (nepřímých) nákladů, jež je zřetelně náročnější jak z pohledu evidence, tak i z pohledu dokazování. Volba způsobu (resp. stanovení výše) nepřímých nákladů je na daňovém subjektu a zvolí-li si způsob vyloučení skutečné výše nákladů (nikoliv paušální výši) musí si být vědom své důkazní povinnosti a musí tomu přizpůsobit případnou evidenci.

Soud v daném případě neakceptuje úvahu, že jedinými náklady na držbu podílu v dceřiných společnostech, které vynaložila mateřská společnost (žalobce) v obou zkoumaných letech, je pouze částka mzdových nákladů odpovídající jednomu pracovnímu dnu statutárního orgánu. Žalobce sám připustil existenci jiných nepřímých nákladů, které však považoval za nevýznamné. Tento přístup však s ohledem na celkové důsledky vyplývající z § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů nelze přijmout. Mateřská společnost (žalobce) v souvislosti s držbou podílů v dceřiných společnostech z povahy věci musela vynaložit i jiné, než jí definované přímé náklady; bylo tak nutné postupovat v souladu s § 25 odst. 1 písmene zk) zákona o daních z příjmů v tom smyslu, že částku ve výši 5 % je nutné považovat za daňově neuznatelný náklad příjmů z dividend a jiných podílů na zisku.

V tomto ohledu soud dokazuje z obecného hlediska princip daňové souvztažnosti, dle něhož platí, že v zásadě není možné akceptovat, aby daňový subjekt vykazoval pouze nezdanitelný příjem, aniž by proti němu vylučoval souvztažný (nedaňový) náklad. Právě z tohoto pojetí vychází ustanovení § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů ve vztahu k § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů, dle kterého jsou od daně osvobozeny příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností mateřské společnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků

V rovině konkrétní pak lze zmínit, že přestože žalobce v podstatě nevedl žádnou evidenci nákladů souvisejících s držbou podílů v dceřiných společnostech (nad rámec nákladů spojených s činností pana MXXXXX), je třeba kalkulovat s tím, že tyto náklady nemusí nutně vzniknout v mateřské společnosti; činnost spojená s držbou podílů (a tedy i příslušné náklady) může být provedena mimo mateřskou společnost a do daňových nákladů může být zahrnuta na základě fakturace služeb (žalobce právě takový postup dokládal fakturací za činnosti, kterou „outsourcoval“ na dceřinou společnost). Nadto, i když některé činnosti pro žalobce takto zajišťovala dceřiná společnost HP TRONIC Zlín (která se dle modelu prezentovaného žalobcem v podstatě „řídila“ sama, místo aby byla řízena společností mateřskou), pak minimálně někteří zaměstnanci žalobce (jako například obchodní ředitel) museli (průběžně) sledovat i záležitosti spojené s držbou (finančního) majetku – zde lze opět odkázat na činnost pana MXXXXX, který byl za žalobce dle jeho tvrzení vyslán na valnou hromadu dceřiné společnosti. I zde je tedy možné předpokládat vznik režijních nákladů.

Navíc i skutečnost, že zázemí pro činnost činnosti žalobce (zajišťované pro celou skupinu dceřiných společností navázaných na žalobce jakožto na mateřskou společnost), například administrativní aparát, je umístěn v jiné společnosti (HP TRONIC Zlín), kde je soustředěn i majetek dané skupiny společností a jsou zaměstnání členové statutárního orgánu žalobce, sama o sobě neznámá, že se žalobce v reálné rovině § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů nedotkne. Pokud žalobce činnosti a náklady, které zákon předpokládá jako režijní, případně fakturoval jako náklad „přímé“ (a v podstatě daňově účinné) ve vztahu k dceřiné společnosti, pak daná skutečnost svědčí o nesprávném účtování a nevykazování evidence v takové podobě, která je s to prokázat unesení důkazního břemene žalobcem.

S uvedeným souvisí i žalobní námitky týkající se problematiky důkazního břemene. V posuzovaném případě zejména ve smyslu § 95 odst. 5 písm. b) a c) daňového řádu bylo třeba vycházet z toho, že vyvstalo-li důkazní břemeno žalovanému ve vztahu k jeho daňovému tvrzení, mohl je unést především předložením účetních dokladů. Následně vzniklo důkazní břemeno správci daně, který však nebyl povinen prokazovat opak tvrzení daňového subjektu, nýbrž pouze skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví žalobce, a to ať už účetnictví jako celku, či pouze jeho jednotlivých účetních dokladů. V tomto smyslu považuje soud za dostačující, že své důkazní břemeno správce daně unesl tím, že poukázal na „nesprávnost“ účetnictví žalobce tak, že uvedl svou představu „přirozeného běhu věci“ dle vnitřní logiky § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů, kdy lze presumovat existenci vzniku nepřímých nákladů mateřské společnosti, a zároveň poukázal na (obecné i konkrétní) důvody, které jej vedou k závěru o nemožnosti akceptace tvrzení žalobce o neexistenci takových nepřímých nákladů. Pokud za takové situace žalobce ničeho dalšího relevantního aktivně nepředložil, nelze hovořit o tom, že by správce daně (žalovaný) neunesl své důkazní břemeno nebo případně nesprávně nevyhověl důkazním návrhům žalobce; rovněž se tak soud domnívá, že za popsání stavu věci neobstojí odkaz žalobce na judikaturu správních soudů o nemožnosti prokázat existenci negativní skutečnosti, neboť žalobce neměl prokázat neexistenci něčeho, nýbrž ve smyslu předpokladu zákona existenci nepřímých nákladů a účtování o nich.

#### *V. c) Otázka daňově uznatelných nákladů za opravu elektroinstalace prodejen*

V žalobě žalobce uvádí, že náklady na opravu elektroinstalace v jeho čtyřech vybraných prodejnách správce daně nesprávně nezahrnul do nákladů daňově uznatelných, neboť se mělo jednat o technické zhodnocení. Žalobce však podle svých slov v daňovém řízení vše řádně prokázal. Navzdory tomu mu správce daně nejen že nevyhověl, ale odmítl provést i navrhovaný výslech pana VXXXXX (stejně jako dalšího svědka); ten měl osvětlit, jaké práce pro žalobce prováděl, a že určitý díl pouze dodal výměnou za předchozí díl (kus za kus), aniž by dodal díl nový, který dosud na prodejně nebyl. Zároveň správce daně u jiných, a přitom obsahově stejných faktur, dospěl k závěru, že neumí prokázat, že se nejednalo o opravu, ale o technické zhodnocení. To, že

žalobce objednával u pana VXXXXX opravu, je zcela zřejmé z předložených listin. Lze odkázat na srovnání mezi fakturami z let 2006 a 2008, kdy žalobce prováděl technické zhodnocení, a fakturami z let 2009 a 2010, kdy se jednalo o opravy – z toho je zřejmé, že si žalobce rozdíl mezi oběma instituty byl dobře vědom. I přes tvrzení žalovaného, že náklady spojené s opravou nemovitostí nelze považovat na daňově uznatelné náklady, neboť se jednalo o technické zhodnocení, měl žalovaný uznat alespoň daňové odpisy v roce 2009 a 2010, což neučinil – tím došlo ke stanovení daně z příjmů právnických osob v nesprávné výši. V tomto směru žalobce odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

Z hlediska právní úpravy soud k věci uvádí, že technickým zhodnocením § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů rozumí „*vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku*“ přičemž dle § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů se rekonstrukcí rozumí „*zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů*“; dle § 33 odst. 3 zákona o daních z příjmů pak se modernizací „*pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku*“. Zákon o daních z příjmů pak přímo nevymezuje pojem oprava, lze však vyjít z § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „*vyhláška č. 500/2002 Sb.*“) – dle této vyhlášky se opravou „*odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení*“.

Po prostudování obsahu správního spisu se soud přiklonil (s níže uvedenými výhradami) k závěrům žalovaného, na které, stejně jako na jím provedené hodnocení příslušných důkazů, v podrobnostech odkazuje. V případě prodejny Teplice Interspar dle názoru soudu došlo ke změně technických parametrů a rozšíření její vybavenosti, kdy musely být vybudovány nové elektroinstalace navazující na nové dispoziční řešení prodejny, k doplnění nových rozvodných sítí a rozvodných krabic, světelných systémů a dalších k provozu potřebných zařízení. Obdobné lze uvést i k prodejně Bidláky Brno – zde navíc revizní technik v revizní zprávě o revizi elektronické instalace ze dne 21. 5. 2009 uvádí, že byly doplněny ochranné a ovládací prvky a došlo k rozšíření spotřebičových obvodů. Ke změně technických parametrů a rozšíření vybavenosti dle názoru soudu došlo i v případě pronajatých prostor prodejny Opava. Co se týká prodejny DBK Praha, lze na základě obsahu správního spisu a žalobcem doložených podkladů dospět k závěru, že i zde došlo ke změně technických parametrů a rozšíření vybavenosti prodejny, nová elektroinstalace navazovala na tyto stavební úpravy.

Podobně jako žalovaný odkazuje i zdejší soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008-57, publikovaný pod č. 2561/2012 Sb. NSS, dle jehož závěrů (viz oficiálně publikovaná právní věta) pokud daňový subjekt zahrne v plné výši do základu daně z příjmů náklady vynaložené na stavební práce na určitém objektu, a to ve zdaňovacím období, kdy je vynaložil, je povinen prokázat, že se skutečně jednalo o náklady na opravu objektu, a nikoli o technické zhodnocení ve smyslu § 33 o daních z příjmů, které je možné zahrnovat do daňově uznatelných nákladů pouze postupně formou daňových odpisů; daňový subjekt je tedy povinen prokázat, jaký byl stav objektu před a po provedení stavebních prací, aby bylo možné posoudit, zda se jednalo o opravu, nebo naopak o rekonstrukci či modernizaci objektu.

Dále soud ve shodě s žalovaným uvádí, že na vyjmenovaných prodejnách žalobce došlo mj. ke změně dispozičního uspořádání, k dovybavenosti prodejen – např. o instalaci nového osvětlení, demontování stávajících rozvodů a nahrazení novými, jinak vedenými rozvody a k pronájmu nových prostor, ve kterých bylo nutno (a také bylo provedeno) vybudování nových sádkartonových stěn a příček, po kterém následovalo vybudování nové elektroinstalace, jež navazovala na provedené dispoziční změny pronajatých prostor. Vynaložené náklady na

elektroinstalace je tak třeba považovat za technické zhodnocení majetku, neboť došlo k rekonstrukci a modernizaci elektroinstalace spolu s celou prodejnou. Pokud by se dané práce měly posoudit jako oprava, muselo by dojít pouze k samotné záměně použitého materiálu, a ne k rozšíření pronajatých prostor některých prodejen, dispozičním změnám vybudováním nových sádkartonových stěn a příček a následné úpravě a doplnění nových elektrických zařízení souvisejících s předchozími úpravami.

Posouzení otázky, zda náklady na práce byly vynaloženy na opravu, nebo byly technickým zhodnocením majetku, je závislé na konfrontaci původního stavu takového majetku s jeho stavem po provedeném zásahu. Pokud šlo o takové práce, jež měly za účel uvést prostory (nemovitosti) do původního stavu, lze je považovat za opravu majetku. Pokud však takovými zásahy do majetku došlo ke změně jeho technických parametrů, dispozičnímu uspořádání, rekonstrukci a modernizaci nebo ke změně jeho účelu, pak je nutné takové práce kvalifikovat jako technické zhodnocení.

Součástí provedených prací pochopitelně mohla být i oprava. Aby však v tomto smyslu mohl žalobce uplatňovat jím nárokovou daňovou výhodu, musel by opravy účetně vést odděleně a jejich rozsah předně prokázat. Práce však dle předložených faktur s dodavateli žalobce vykazoval „sumárně“. Přitom dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011-99, dostupného na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), „*náklady, které přesahují zákonem stanovenou výši a které byly zároveň vynaloženy na stavební práce tvořící jediný záměr, který je z celkového hlediska nástavbou, přístavbou, stavební úpravou, rekonstrukcí nebo modernizací ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, je nutno v celém jejich rozsahu považovat za technické zhodnocení. Do přímých daňových nákladů proto nelze vyčleňovat výdaje vynaložené na dílčí stavební práce, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. 5 Afs 106/2008 - 47, ze dne 9. 10. 2008, č. 2 Afs 53/2008 - 48, nebo ze dne 16. 11. 2010, č. 5 Afs 85/2009 - 67).*“ Podobně je možné odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 66/2012-29, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), dle kterého „*pokud veškeré stavební úpravy byly prováděny v rámci jedné stavební akce (tj. v rámci stavebních prací, které tvoří z hlediska věcného i časového rozsahu těchto prací i z hlediska jejich účelu jeden celek), směřují ke změně technických parametrů a způsobu využití předmětné nemovitosti, není nutné zkoumat charakter každé dílčí jednotlivé úpravy, tj. zda některá dílčí stavební činnost mohla být opravou. I při budování ambulance a ordinací mohlo dojít k dílčím činnostem, které by bylo možno samostatně posoudit jako opravu; to však nemá vliv na posouzení „výsledku“ celé akce coby technického zhodnocení.*“

Pokud přitom žalobce v odvolání i v žalobě akcentuje název objednaných prací, jak vyplývají z jeho objednávek, pak je třeba uvést, že provedené práce je nutné posuzovat s ohledem na jejich faktický stav, nikoli dle toho, jak byly (byť poměrně důsledně) nazvány a nazývány (viz také rozhodnutí žalovaného).

Obdobně jako žalovaný považuje i soud návrh na výslech dodavatelů prací (pana VXXXXX i pana ČXXXXX) za nadbytečný, a to jak v rámci daňového, tak v rámci soudního řízení. Charakter provedených prací jasně vyplývá z předložených písemných podkladů. Jak uvedl i žalovaný, navrhovaný svědek by mohl osvědčit pouze jím provedené práce, které však vplývají z předložené dokumentace, která potvrzuje závěr o provedení modernizace a rekonstrukce. Samo posouzení charakteru vynaložených nákladů s rozlišením na opravy nebo technické zhodnocení - ve smyslu zákona o daních z příjmů - nemůže být předmětem výslechu svědka.

Soud tedy konstatuje, že žaloba nepřinesla v rámci argumentace žalobce v podstatě nic nového oproti námitkám uvedeným již v rámci daňového řízení, se kterými se dle názoru soudu žalovaný dostatečně vypořádal. Novotou v tomto směru je pouze tvrzení žalobce o tom, že žalovaný měl v souvislosti s předmětnými pracemi uznat alespoň daňové odpisy v roce 2009 a 2010. Ve vztahu k této procesní obraně se však soud neztotožňuje s vyjádřením žalovaného k žalobě, dle kterého v průběhu daňové kontroly a ani později v rámci daňového řízení tuto námitku žalobce neuplatnil, nesdělil, zda požaduje uplatnit odpisy technického zhodnocení majetku a jakým

Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků

způsobem (rovnoměrně, či zrychleně). Žalovaný uvedl, že ve smyslu § 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů je to však poplatník (žalobce), který v prvním roce odpisování zařadí hmotný majetek do odpisových skupin uvedených v příloze č. 1 k zákonu o daních z příjmů a současně rozhoduje o tom, zda bude provádět buď rovnoměrné, nebo zrychlené odpisování. S odkazem na § 30 odst. 2 zákona o daních z příjmů stanoví vlastník pro každý nově pořízený hmotný majetek způsob odpisování. Žalobce však dle žalovaného nepředložil zařazení hmotného majetku do odpisových skupin, ve všech případech jednoznačně neprokázal, že může jako nájemce odepisovat pronajatý majetek. Přitom vedle podmínky vlastnictví hmotného majetku (§ 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů) je klíčovou podmínkou pro uplatnění odpisu rovněž evidence příslušného hmotného majetku (§ 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů), kterou je evidence v rámci rozvahových účtů dlouhodobého hmotného majetku. Bylo tak podle žalovaného třeba postupovat dle § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů, který uvádí, že „[o]dpisováním se pro účely tohoto zákona rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu.“ Proto dle žalovaného za situace, kdy žalobce v průběhu daňové kontroly, a rovněž v podaném odvolání, svůj požadavek zohlednění odpisu nevyjevil vůbec, nespecifikoval a neurčil svůj požadavek k otázce uplatnění odpisu v základu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2009 a 2010, tj. neprovedl a neuvedl zařazení a stanovení způsobu odpisování předmětného hmotného majetku, platí, že je nutné danou žalobní námitku pro neopodstatněnost odmítnout. Správce daně dle názoru žalovaného nemůže nahrazovat rozhodnutí, které je zcela v dispozici žalobce a žalobce svou vůli odpisovat konkrétně neprojevil.

Zde ovšem soud odkazuje na § 1 odst. 2 daňového řádu, dle kterého „[s]práva daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady“. Jak správně upozorňuje žalobce, došlo oproti ZSDP, který akcentoval fiskální zájmy státu, k posunu v chápání povinností správců daně i celé správy daní. Za situace, kdy správce daně, a později i žalovaný, dospěli k závěru, že se v daném případě nejedná o opravy, nýbrž o technické zhodnocení, měli dát žalobci příležitost k uplatnění odpisů hmotného majetku; to se týká i předložení relevantních podkladů. Pouze pokud by to žalobce odmítl, mohli dále postupovat zvoleným způsobem, a to zejména za situace, kdy daňová kontrola a celé daňové řízení v dané věci probíhalo poměrně dlouhodobě a prostor pro uplatnění možnosti odpisů zde byl. V tomto směru (přiměřeně) obстоjí odkaz, který žalobce učinil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 77/2012-31, publikovaný pod č. 2962/2014 Sb. NSS (jeho oficiálně publikovaná právní věta hovoří o tom, že „[s]myslem a účelem § 26 odst. 5 a 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je zajištění, že odepisován bude pouze majetek již skutečně pořízený a způsobilý k užívání za účelem dosahovat, udržovat nebo zajišťovat zdanitelný příjem. Uznatelnost odpisů nelze vyloučit jen proto, že poplatník majetek skutečně pořízený a způsobilý k užívání eviduje (a tedy nevystávají pochyby o tom, kdy byl pořízen a že je způsobilý k užívání), avšak nesprávným způsobem, a v souvislosti s tím jej jako daňový náklad nesprávně uplatnil.“).

#### V. d) Vyloučení nákladů za manka a škody

Jádro sporu, týkajícího se dalšího žalobního bodu, spočívalo v tom, zda s ohledem na § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů správce daně (žalovaný) řádně posoudil to, jestli zboží zahrnuté dle soupisů inventurního manka a uplatněné do nákladů prostřednictvím účtu 549.100- Manka a škody, bylo takto zahrnuto oprávněně a jednalo se o inventarizační rozdíl jsoucí v souladu s § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Ustanovení § 25 upravuje problematiku výdajů (nákladů), které jsou z výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů vyloučeny. Dle § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů přitom mj. platí, že „[m]ankem se rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní. Za tyto škody a manka se nepovažují technologické a technické úbytky a úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob vznikající např. rozprachem, sesycháním v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odhytovém procesu (přirozené úbytky zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků), ztratné v

*maloobchodním prodeji a nezáviněné úbytky zvířat, která nejsou pro účely zákona hmotným majetkem, a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztrátového stanovené poplatníkem“.*

V daném ohledu žalobce uplatnil jako daňově účinný inventarizační rozdíl, který dle své normy přirozených úbytků a ztrátového stanovil ve výši 0,15 % z obrátu. Správce daně takto stanovenou výši ztrátového (0,15 %) akceptoval, nepřijal však „techniku“ jakou žalobce do takové výše inventarizační rozdíl počítal. Zatímco žalobce se domníval, že na všech jeho prodejnách byl zjištěný inventarizační rozdíl nižší než 0,15 % z obrátu, správce daně dovodil, že na některých prodejnách byla daná výše překročena a částky překračující výši 0,15 % z obrátu z daňově účinných nákladů vyloučil.

Jak již bylo řečeno, spor mezi žalobcem a daňovými orgány v tomto ohledu vznikl zejména v důsledku toho, jak inventarizační rozdíl (manka) spočítat. Názor žalobce je koncentrován do myšlenky, že *„ztrátové se počítá jako schodek, který je určen rozdílem mezi mankem a přebytky, což žalobce několikrát vysvětlil“*. Naproti tomu správce daně a žalovaný zastávají názor, že *„[i]ak v účetnictví, tak také pro daňové účely nelze vzájemně kompenzovat (vyrovnávat) jednotlivá zjištěná manka s jednotlivými přebytky u různých druhů majetku a účtovat tak a daňově posuzovat teprve jakési souhrnné manko snížené o veškeré přebytky, a to s ohledem na znění ZoÚ a Českého účetního standardu pro podnikatele (dále jen „ČÚS“) č. 007 (vydaný Ministerstvem financí) s odkazem na ust. § 36 ZoÚ v bodě 3.4. Manka a přebytky“* (v podrobnostech soud odkazuje, s ohledem na níže uvedené závěry, na rozhodnutí žalovaného, se kterými se ztotožňuje).

Přitom dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) se *„[i]nventarizačními rozdíly se rozumí rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, které nelze prokázat způsobem stanoveným tímto zákonem, kdy a) skutečný stav je nižší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako manko, popřípadě schodek u peněžních hotovostí a cenin, nebo b) skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako přebytek“* (viz § 30 odst. 5 zákona o účetnictví ve znění účinném do 31. 12. 2009, § 30 odst. 6 zákona o účetnictví ve znění účinném do 31. 12. 2010 a § 30 odst. 10 zákona o účetnictví v aktuálním znění).

S názorem žalobce, že při stanovení manka je možno vyrovnávat jednotlivá zjištěná manka s jednotlivými přebytky u různých druhů majetku a s pokladní hotovostí a ceninami, nelze totiž souhlasit, a to nejen s odkazem na zmíněný ČÚS 007 (zveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 11-12/2003), který uvádí, že je tak možné učinit pouze, jedná-li se o manka a přebytky zásob nebo majetku, které vznikly ve stejném inventarizačním období neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, tam kde je to vzhledem k charakteru zásob možné; odkázat je možné i na § 58 odst. 1 písm. c) vyhlášky č. 500/2002 Sb., dle kterého se *„[z]a porušení vzájemného zúčtování v účetnictví a v účetní závěrce účetní jednotky [...] nepovažuje zúčtování [...] rozdílů zjištěných při inventarizaci, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob, například v důsledku různých rozměrů spojovacích materiálů nebo podobného balení zásob“*. Zaviněná a nezaviněná manka nad normu se totiž, jak uvádí žalovaný i ve vyjádření k žalobě, promítají do skupiny 54 - jiné provozní náklady (vymezení účtových tříd viz příloha č. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb.), schodek hotovosti a cenin na vrub účtu 56 - finanční náklady. Souvztažným účtem je vždy účet daného majetku. Přebytky zásob vlastní výroby se účtují ve prospěch účtové skupiny 61 - Změna stavu zásob vlastní výroby, přebytky pokladní hotovosti ve prospěch účtové skupiny 66 - finanční výnosy, u nakoupených zásob ve prospěch účtové skupiny 6 - jiné provozní výnosy. Kompenzace manka a přebytku tak není dle zákona o účetnictví v souladu s § 58 odst. 1 písm. c) vyhlášky č. 500/2002 Sb., (resp. ČÚS 007) až na výjimky dovolena. Tato výjimka, spočívající „v neúmyslné záměně“, však v postupovaném případě nebyla naplněna a žalobcem prokázána, naopak žalobce tímto chybným způsobem účtoval cíleně.

I když žalobce přinejmenším v doplnění žaloby podával takovou verzi, že „kompenzačním“ způsobem účtoval manka a přebytky pouze u zaměnitelného zboží, dle názoru soudu taková

Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků

skutečnost z předložených dokladů nevyplývá, kdy toto účtování probíhalo na základě inventarizací, které blíže nerozlišovaly zboží „zaměnitelné“ a „nezaměnitelné“.

Na podporu shora uvedených závěrů soudu, které se opírají o vyjádření žalovaného k žalobě a o napadené rozhodnutí, lze přiměřeně odkázat i na příslušnou odbornou literaturu (viz např. *Zatlonka, T.* Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 133-141, kapitola 6.3.3 Zásoby; srov. také *Pilařová, I.* Účetní závěrka v podmínkách roku 2015, ASPI ID: LIT162888CZ, či *Děrgel, M.* Účetní závěrka 2014 v příkladech, 1. část, ASPI ID: LIT 50361CZ).

*V. e) Daňová uznatelnost nákladů na cestu a pobyt zaměstnanců v zahraničí*

Zatímco žalobce zastával názor, že „zájezd“ pro vybrané zaměstnance na Kubu představoval daňově účinný náklad, žalovaný vycházel z opačného závěru. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že z předložených dokladů vyplývá, že se jednalo o poznávací zájezd (viz program poskytnutý cestovní kanceláří EXIM TOURS), kdy žalobce nedoložil, že by po poskytovateli zájezdu požadoval zajištění místností a prostor, kde by se měly konat porady apod. Zájezd nebyl dle žalovaného ani speciálně přizpůsoben deklarovanému účelu. Pobyt na Kubě dle žalovaného nepředstavoval služební cestu dle § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů. Ani formálně správná faktura od cestovní kanceláře EXIM TOURS nebyla důkazem o faktickém uskutečnění plnění ovlivňujícího základ daně a daň, kdy nebylo žádnými důkazy podloženo, že se jedná o služební cestu. V tomto ohledu byl dle žalovaného nedostatečným důkazem předložený zápis z porady konané na Kubě od 20. 4. 2009 do 30. 4. 2009, v němž bylo jako plán porady uvedeno, jaká témata byla v jednotlivých dnech probírána. Navrhovanou svědeckou výpověď účastníků pobytu na Kubě, pana MXXXXXX a pana MXXXXXX, žalovaný odmítl provést, neboť jejich výsledky nemohl zvrátit závěry žalovaného a dle programu se jednalo o pobytový a poznávací zájezd.

Soud po zvážení věci dospěl k závěru, že tento žalobní bod je oprávněný. Dle zdejšího soudu byl přístup žalovaného k předmětné problematice příliš paušalizující a nediferencovaný, a to zvláště za situace, kdy odmítl provést důkaz navrženými výsledky svědků. Soud po výsledku svědků, jak byly přiblíženy výše, shledal žalobní (a odvolací argumentaci) žalobce za racionální a hodnou přinejmenším dalšího zjišťování. Jak vyplývá z uvedeného, svědci v zásadě potvrzovali tvrzení žalobce.

Soud k tomu uvádí, že v daném ohledu byl relevantní argumentace žalobce rozsudkem Nejvyššího soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. 21 Cdo 5060/2007, dostupným na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz) (přiměřeně viz také nálezný Ústavního soudu z 24. 7. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3782/11, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). V tomto rozsudku se Nejvyšší soud zabýval tím, zda zaměstnanec, který se účastnil zimního výjezdního zasedání v zahraničí, jehož cílem bylo budování manažerského týmu, utrpěl pracovní úraz, pakliže se v rámci zmíněného zasedání zranil při lyžování. Nejvyšší soud při posouzení dané věci vyšel z toho, že „[z]a činnost v přímé souvislosti s plněním pracovních úkolů se považuje též školení zaměstnanců zaměstnavatele organizované zaměstnavatelem nebo odborovou organizací, popřípadě orgánem nadřízeným zaměstnavateli, kterým se sleduje zvyšování jejich odborné připravenosti (§ 25 odst. 4 nařízení vlády). Jako pracovní úraz se posuzuje též úraz, který zaměstnanec utrpěl pro plnění pracovních úkolů (§ 25 odst. 5 nařízení vlády).“ [Pozn.: „Nařízením vlády“ měl Nejvyšší soud na mysli nařízení č. 108/1994 Sb., kterým se provádí zákoník práce a některé další zákony; toto nařízení provádělo „starý“ zákoník práce (zákon č. 65/1965 Sb., zákoník práce) a bylo účinné do 31. 12. 2006) Přitom dle Nejvyššího soudu „[t]zv. team-building bývá chápán jako intenzivní a záměrné (cílené) budování a rozvíjení pracovního potenciálu pracovních týmů; zejména bývá kladen důraz na prohloubení motivace a vzájemné důvěry, na zlepšení výkonnosti a komunikace mezi členy pracovního kolektivu, na zlepšení týmové kreativity apod. Pro závěr, zda se skutečně jedná o takový kurz týmové spolupráce, není jistě rozhodující jeho formální označení v příslušných dokumentech, nýbrž jeho vlastní obsahová náplň. Vzhledem k tomu, že významné je až individuální posouzení obsahové náplně „výjezdního zasedání“, a v tomto rámci také posouzení

Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků

*konkrétní činnosti („úseku“ pracovní cesty), při níž došlo k poškození zdraví zaměstnance, nepochybně by se nejednalo o činnost v přímé souvislosti s plněním pracovních úkolů, kdyby po skutkové stránce bylo kupříkladu zjištěno, že šlo pouze o společný pobyt zaměstnanců bez cíleného průběhu, který měl jen povahu „zaplacené dovolené“. V dalším řízení proto bude zapotřebí zabývat se věcí z uvedeného hlediska, neboť za situace, kdyby bylo prokázáno, že smyslem a účelem plánovaných aktivit v projednávaném případě bylo prohloubení vzájemných interpersonálních vazeb zaměstnanců, jejich schopnosti vzájemné kooperace a schopnosti spolupráce s ostatními zaměstnanci, mohlo by se jednat – nazíráno jak z hlediska pořádajícího zaměstnavatele, tak z hlediska věcného (vnitřního účelového) jednotlivého zaměstnance – o „účast na školení k prohloubení kvalifikace“, kterou je zaměstnavatel oprávněn zaměstnanci uložit (srov. § 141a zák. práce), a tedy o činnost v přímé souvislosti s plněním pracovních úkolů ve smyslu ustanovení § 25 odst. 4 nařízení vlády.“*

Právě směrem, který je uveden v citovaném rozsudku Nejvyššího soudu (alespoň tedy přiměřeně a ve vztahu k daňovým otázkám), mělo být řádně napřeno i dokazování žalovaného. Je sice možné uznat, že žalobce zřejmě měl pro daňové účely pečlivěji pořizovat a archivovat důkazy týkající se průběhu daného pobytu (např. podrobnější zápisy, fotodokumentaci, videozáběry apod.), avšak tento důkazní deficit se žalobce snažil napravit alespoň výpověďmi pobytu se zúčastnivších osob (či návrhem jejich výslechu). Dle názoru soudu nebylo možné, jak již bylo naznačeno, v této konkrétní věci tyto výpovědi paušálně odmítnout. Soud se rovněž domnívá, že v závislosti na konkrétních okolnostech jednotlivého případu nemusí teambuilding spočívat pouze v cílených přednáškách či přísně řízených aktivitách zaměstnanců, nýbrž může být i volněji zaměřen na „tmelení“ kolektivu, na vytváření funkčního zaměstnackého celku, který posílenými interpersonálními vazbami, při současném zvyšování kvalifikace a informovanosti, dokáže lépe obstát v konkurenčním prostředí trhu, přičemž k tomu může přispívat i trvalost zaměstnaneckého kolektivu, dosahovaná rovněž zvýšením loajality k zaměstnavateli a zvyšováním pocitu celkové smysluplnosti práce vykonávané pro zaměstnavatele (viz hodnocení Nejvyššího soudu ve vztahu k lyžování na „výjezdním zasedání“).

Z hlediska konkrétních výsledků svědků, jak byly provedeny v řízení před soudem, zdůrazňuje soud některé aspekty jejich výpovědí, které ve smyslu citovaného rozsudku Nejvyššího soudu mohou svědčit o tom, že se skutečně jednalo pracovní cestu: zaměstnanci byli vysláni zaměstnavatelem, kdy přinejmenším do určité míry podléhali příkazům pana MXXXXX, pobytu se nemohli účastnit rodinní příslušníci nebo jiné osoby, které nebyly zaměstnanci některé ze společností skupiny HP Tronic, zaměstnanci trávili podstatnou část pobytu pospolu. Při posouzení věci je také třeba brát v potaz racionalitu takové akce pro konkrétního zaměstnavatele. Není nijak zpochybňováno, že žalobce má své zaměstnance rozmístěné po celé republice, kdy se zároveň jedná o poměrně velký a ekonomicky úspěšný subjekt, u něhož proto nechybí možnost hajitelného tvrzení pro zvolenou formu společného pobytu zaměstnanců (sám žalovaný konstatoval, že žalobce věnuje rozvoji svých zaměstnanců poměrně velkou pozornost). Rozdílná situace by dle názoru soudu mohla být například (ale nikoli zcela nutně) u společnosti, u níž se jednotliví zaměstnanci pravidelně setkávají a znají, která má pouze jednu pobočku, či která dlouhodobě vykazuje negativní hospodářské výsledky a zvolená forma tvrzeného teambuildingu je zcela nepřiměřená jejím ekonomickým možnostem a tržně racionálnímu chování. Bez pozornosti nelze také nechat otázku toho, zda cena příslušné formy „vzdělávání“ zaměstnanců odpovídá i běžným srovnatelným podmínkám (že např. pobyt není zjevně předražený či dražší, než by odpovídalo srovnatelné formě vzdělávání poskytnuté specializovanou agenturou).

Právě v uvedeném kontextu je pak třeba, pakliže v dalším řízení na základě doplněného dokazování žalovaný dospěje k tomu, že se principiálně jednalo o služební cestu (teambuilding), posuzovat daňovou uznatelnost vynaloženého nákladu na pobyt na Kubě ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních příjmů. Zde lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, publikovaný pod č. 264/2004 Sb. NSS, z něhož vyplývá, že z ustanovení § 24 odst. 1 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 přímé

Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků



úměry. Dle Nejvyššího správního soudu smysl tohoto ustanovení zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů dle Nejvyššího správního soudu při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. 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. Poukázat lze též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2008, č. j. 1 Afs 132/2008-82, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), jehož *ratio decidendi* tento soud shrnul v právní větě, dle které „[d]aňovým výdajem je takový výdaj, který má souvislost s byť i jen očekávanými příjmy. Zmíněná souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je proto vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajišťuje a nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů.“

Svědomitěho, nikoli paušálního, posouzení si pak věc žádá i s ohledem na to, že jen tak může žalovaný správně posoudit daňovou uznatelnost vynaloženého nákladu na pobyt na Kubě, a to i s ohledem na jeho případné parciální prvky (soud opětovně přiměřeně připomíná nález Ústavního soudu ze dne 24. 7. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3782/11), z něhož plyne, byť v občanskoprávní rovině, že podobné otázky musejí být zkoumány pečlivě a dokazování a odůvodňování příslušných závěrů musí být dostatečně podrobné). Namátkou tak soud uvádí, že hypoteticky žalovaný může dospět k závěru, že alespoň některé náklady vynaložené žalobcem na pobyt zaměstnanců na Kubě mohly případně představovat výdaje na reprezentaci [viz § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů]; nabízí se také otázka eventuální existence nepeněžního plnění poskytnuté zaměstnancům (§ 6 zákona o daních z příjmů); v dalším řízení je také třeba zhodnotit to, zda a případně jaký vliv na daňovou uznatelnost vynaloženého nákladu na pobyt na Kubě má to, že ne všichni účastníci této akce byli zaměstnanci přímo žalobce, ale byli zaměstnanci některé jiné společnosti ze skupiny HP Tronic. Soud však v této věci poznamenává, že je dle něj na místě při posuzování celé záležitosti na místě jistá „velkorysost“, která zohledňuje reálné fungování toho kterého daňového subjektu v konkurenčním tržním prostředí. Přitom je třeba vzít podrobně v potaz jednotlivé aspekty věci, kterých se dotkl např. Nejvyšší soud ve zmíněném rozsudku ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. 21 Cdo 5060/2007 (byť zdejší soud bere na vědomí, že se jednalo primárně o pracovněprávní rovinu), a případně také odborná literatura, která se k tomuto rozsudku relativně hojně vyjádřila; zhodnotit je v těchto souvislostech třeba také to, nakolik odpovídá „spravedlivému“ řešení věci, pakliže by zaměstnavatel případně měl nést pracovněprávní odpovědnost za eventuální pracovní úraz během takového pobytu zaměstnanců, aniž by mu na druhé straně svědčilo beneficium z hlediska daňové uznatelnosti vynaloženého výdaje.

#### V. f) Nerealizované kurzové rozdíly

Žalobce v žalobě konečně zmiňuje to, že žalovaný nijak nezohlednil, že nerealizované kurzové rozdíly se nezahrnují do základu daně, přičemž zahrnul do žalobcova základu daně z příjmů právnických osob za roky 2009 a 2010 jak realizované, tak nerealizované kurzové rozdíly. Později k tomu žalobce doplnil, že nutnost řešení daného problému měly daňové orgány identifikovat už z toho důvodu, že žalobce v rozhodném období prováděl eurové peněžní operace.

Tento žalobní bod nepovažuje soud za důvodný. Obecně zdejší soud nijak nezpochybňuje závěr, které k problematice zdanění kurzových rozdílů zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, publikovaném pod č. 2626/2012 Sb. NSS. Na druhou stranu se však domnívá, že závěry zmíněného rozsudku nelze nyní aplikovat. Je tomu tak zejména proto, že daný problém žalobce nezmiňoval v žádné fázi daňového řízení a na tuto skutečnost neupozorňoval ani implicitně. Soud si je vědom dvojí skutečnosti: jednak že žalobce může vznášet žalobní námitky (tyto jsou obecně přípustné), které neuvedl v odvolání proti rozhodnutí

správního orgánu prvního stupně (zde správce daně), jednak že daňový řád v § 1 odst. 2 stanoví, jak již bylo řečeno, že „[s]práva daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady“. Tyto skutečnosti ovšem (na rozdíl od výše zmíněné otázky zhodnocení majetku a daňových odpisů, která byla v průběhu daňové kontroly tematizována) nemohou vést k tomu, že by daňové orgány v rámci jakéhosi „revizního“ principu měly nést zodpovědnost na naprosto bezvadné a úplné uplatnění všech práv a výhod daňového subjektu, které tomuto subjektu svědčí, aniž by daňový subjekt na dotčené skutečnosti v průběhu daňového řízení jakkoli upozornil, a jemu svědčící výhody až později uplatňoval a tak v podstatě zpochybňoval svá vlastní daňová tvrzení, ohledně nichž od počátku nesl břemeno tvrzení a břemeno důkazní. S tím souvisí také skutečnost, že ani v žalobě žalobce neuvedl ničeho jednoznačného k tomu, jak konkrétně byl postupem daňových orgánů dotčen na svých právech – soud tedy nemohl přezkoumat, zda by žalobci při jiném posouzení problematiky kurzových rozdílů svědčila nějaká výhoda.

V tomto bodě tedy soud považuje žalobu za nedůvodnou, jednak konstruuje příliš extenzivní povinnosti a míru odpovědnosti daňových orgánů, jednak nekonkrétní, neumožňující reálný soudní přezkum.

## VI. Závěr a náklady řízení

Krajský soud v Brně tak z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. ruší, a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.); v dalším řízení je žalovaný právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení se tak tedy bude třeba podrobně zabývat zejména důvody, pro které soud napadené rozhodnutí zrušil, přičemž ty spočívají především v otázce uplatnění odpisů u hmotného majetku [část V. c) rozsudku] a v otázce nedostatečného dokazování a z toho vyplývajícího neúplného posouzení otázky žalobcem daňově uplatňovaného „teambuildingu“ [část V. e) rozsudku].

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova zástupce (daňového poradce) a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé a účast na jednání) a čtyři režijní paušály, a to ve výši  $4 \times 3\,100$  Kč a  $4 \times 300$  Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 13 600 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 856 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.

Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 19 456 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

## Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 29. května 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Dana Janků