



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Lukáše Hloucha, Ph.D. a Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. v právní věci žalobce **Mgr. M. H.**, zastoupeného JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem, se sídlem Pivovarská 8, Vyškov, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 7. 2012, č. j. 8804/12-1102-708855,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 14. 9. 2012 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 7. 2012, č. j. 8804/12-1102-708855 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Boskovicích ze dne 3. 11. 2011, č. j. 103632/11/284921701377, ve věci dodatečného platebního výměru na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení; a aby žalovaný byl zavázán k povinnosti zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

[2] S účinností od 1. 1. 2013 došlo zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky Ministerstva financí č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, ke změně organizační struktury správních orgánů pro výkon správy daní tak, že procesním nástupcem Finančního ředitelství v Brně je Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, Brno, které je tedy žalovaným v řešeném případě.

[3] Krajský soud v Brně svým usnesením ze dne 17. 12. 2012, č. j. 31Af 141/2012-20, žalobu odmítl z důvodu doručení pouze první strany samotné žaloby. Proti tomuto rozhodnutí si žalobce podal kasační stížnost, které bylo Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 30. 4. 2013, č. j. 9 Afs 2/2013-46, vyhověno a citované usnesení zdejšího soudu bylo zrušeno a věc se vrátila zdejšímu soudu k dalšímu řízení. V průběhu tohoto soudního řízení pak žalobce na výzvu soudu doložil celou žalobu, kterou také svým přípisem doplnil (upřesnil).

[4] Napadeným rozhodnutím byla doměřena daň z příjmu fyzických osob žalobci za zdaňovací období roku 2007 a sděleno penále z doměřené daně. K předmětnému doměření daně došlo na základě zjištění učiněných správcem daně během daňové kontroly s tím, že za daňový výdaj nebyl žalobci mj. uznán výdaj ve výši 107.200 Kč za případovou studii (nákup strategické analýzy) a průběžné konzultace od společnosti AGROLET, s.r.o. (ve zdaňovacím období roku 2008 byl žalobcem uplatněn obdobný výdaj ve výši 27.200 Kč – řešeno u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 142/2012).

[5] Zdejší soud rozhodl v dané věci svým rozsudkem ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31Af 141/2012-78, tak, že napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a také přiznal žalobci náhradu nákladů řízení. Žalovaný proti tomuto rozsudku podal kasační stížnost. Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 22. 4. 2015, č. j. 9 Afs 274/2014-39, výše citovaný rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nyní tedy zdejší soud projednává danou věc již podruhé, a je vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

II. Obsah žaloby

[6] Žalobce odůvodnil žalobu tím, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť je přesvědčen o tom, že výdaj uvedený v bodě [4] tohoto rozhodnutí byl výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jak to vyžaduje ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb.,

zákon o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“), a současně že unesl důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZSDP“), resp. podle ustanovení § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „DŘ“). Žalobce tedy uvedl žalobní bod, a to námitku vztahující se k neuznání výdaje ve výši 107.200 Kč (dále vedeno jako „případová studie“).

[7] K případové studii pak žalobce uvedl, že mu správcem daně i žalovaným bylo vyčítáno, že neprokázal souvislost uvedené studie s jeho dosaženými příjmy, přitom však žalovaný zapomíná na to, že existují plnění, u kterých takovou přímou souvislost prokázat nelze. Žalobce argumentuje, že v těchto případech stačí prokázat, že výdaje byly vynaloženy za účelem dosažení, udržení a zajištění příjmů, a nikoliv zda skutečně k takovému dosažení došlo. Žalobce je přesvědčen o tom, že výdaj na nákup případové studie mu posloužil v orientaci na trhu v oblasti jeho podnikání, a že tento výdaj uskutečnil proto, aby v budoucnu posílil své postavení na trhu. Jako podpůrný argument žalobce doložil navýšení tržeb v následujících obdobích, o nichž je přesvědčen, že k nim přispěla i uvedená studie. Nadto společnost AGROLET s.r.o. příjem z prodeje případové studie zahrnula do svých výnosů a odvedla z ní řádně i daň z přidané hodnoty. Transakce se reálně uskutečnila a za studii bylo zaplacen. Žalobce odmítá argumenty žalovaného o hodnocení odbornosti případové studie a o tom, že se jednalo o přepis článků jiných autorů, jelikož je to irelevantní pro posouzení jeho daňové povinnosti. Žalobce je naopak přesvědčen, že dodané informace mu v jeho podnikatelské činnosti prospěly.

[8] K tomuto pak žalobce dodává, že Finanční úřad v Brně svým rozhodnutím ze dne 16. 8. 2012, č. j. 11781/12-1301-702127, rozhodl, že nákup předmětné případové studie je výdajem zakládajícím nárok na odpočet DPH na vstupu s odůvodněním, že tento nákup použil žalobce pro uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDPH“), který je dle žalobce analogický s ustanovením § 24 odst. 1 ZDP. Tento závěr žalovaného v citovaném případě DPH je však v naprostém rozporu s odůvodněním napadeného rozhodnutí, že nákup případové studie nebyl výdajem na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Jedná se o zřejmou nekonzistentnost v rozhodování žalovaného.

[9] Žalobce pak svým přepisem žalobu doplnil (upřesnil) v tom ohledu, že rozhodnutí správního orgánu je nezákonné mj. i pro vady řízení, a to pro porušení ustanovení § 5, § 6 a § 8 DŘ, dále pak, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení, že se správní orgán nevypořádal se všemi námitkami žalobce, na základě provedených důkazů dospěl k nesprávným závěrům a v odůvodnění uvedl pouze ty důkazy, které svědčily v neprospěch žalobce.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

[10] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 5. 9. 2013, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl a plně odkázal na napadené rozhodnutí.

[11] Zároveň žalovaný k případové studii uvedl, že žalobce má sám četné zkušenosti se zakládáním, fungováním a rušením nejrozličnějších obchodních společností, a že konzultací od společnosti AGROLET, s.r.o. mu evidentně nebylo třeba, a že nebylo prokázáno, jaké konkrétní poradenské služby mu byly poskytnuty a v jakém rozsahu. Správci daně také oprávněně vznikly pochybnosti, zda předmětné výdaje na případovou studii nejsou součástí zřizovacích výdajů společnosti FREEBOARD Česká republika s.r.o. Hlavním důvodem neuznání předmětného výdaje žalovaným však bylo zpochybnění hodnoty předmětné případové studie. Jedná se o množství nevýznamných, bezcenných a obecně přístupných informací a nejednalo se o analýzu konkurenčního prostředí a poradenskou činnost, které by souvisely s předmětem činnosti a mohly by být dále využity ke stanovení obchodní strategie žalobce; není totiž jasné, jak by mohly být informace v případové studii konkrétně využity. V daném případě tedy žalovaný neprokázal, jaký cíl sledoval zakoupením předmětné případové studie a jaký efekt měla tato studie přinést jeho obchodní činnosti. K doplnění (upřesnění) žaloby pak žalovaný uvádí, že jde o evidentně subjektivní názory žalobce, které v příslušných daňových zákonech ani být zohledňovány nemohou, nedomnívá se, že by překročil zákonem stanovené meze správního uvážení, a uvedl, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí byly uvedeny a hodnoceny všechny důkazní prostředky, které žalobce předložil.

[12] V doplnění vyjádření žalovaného ze dne 26. 9. 2013, č. j. 23777/13/5000-14504-709010, pak žalovaný k žalobní námitce uvedené v bodě [8] tohoto rozhodnutí uvádí, že z hlediska ZDPH nebyl odvolací orgán v případě daně z přidané hodnoty oprávněn posuzovat otázku přiměřenosti uplatněných výdajů (tak jak to činil žalovaný v souzené věci), nýbrž hodnotil pouze otázku splnění podmínek pro uplatnění odpočtu daně podle ustanovení § 72 ZDPH, naopak správce daně u daně z příjmu je oprávněn posuzovat přiměřenost daňovým subjektem uplatněných výdajů, tudíž je tato námitka naprosto nerozhodná.

[13] V replice doručené zdejšímu soudu dne 1. 10. 2013 pak žalobce v plném rozsahu setrvává na svých předcházejících vyjádřeních a konstatuje, že až do 12. 7. 2013 neměl povědomí o tom, že zdejšímu soudu byla doručena pouze první strana žaloby, a že jeho podání (viz bod [9] tohoto rozhodnutí) nelze hodnotit jako rozšíření žaloby o další žalobní body, neboť toto podání žalobce činil na základě výzvy soudu.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[14] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.

[15] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a vázán výslovným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s.ř.s.) dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a na základě ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. ji zamítl. O žalobě

soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas, resp. v zákonné lhůtě nevyjádřili svůj nesouhlas.

IV.I. Právní posouzení zdejším soudem v původním řízení

[16] Krajský soud se tedy zabýval žalobní námitkou směřující k neoprávněnosti neuznání výdaje žalobce ve výši 107.200 Kč za případovou studii (nákup strategické analýzy) a průběžné konzultace od společnosti AGROLET, s.r.o. Jak je z předložené spisové dokumentace zřejmé (a v této oblasti není mezi stranami sporu), tak žalobce předmětnou částku za případovou studii řádně uhradil a uvedl jako výdaj ve svém daňovém přiznání s tím, že ve svém účetnictví řádně vedl přijatou fakturu (daňový doklad) od společnosti AGROLET, s.r.o., která předmětnou částku uvedla jako příjem ve svém daňovém přiznání a řádně z ní také odvedla DPH. Došlo také k fyzickému vyhotovení a předání předmětné případové studie, která je založena ve správním spise. Podstata věci tedy není v tom, že by se ze strany žalobce jednalo o fiktivní obchod za účelem daňového úniku (což ani žalovaný netvrdí), ale je založena na zodpovězení otázky, zda nákup této případové studie – tržní analýzy – bylo oprávněným výdajem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

[17] Krajský soud nejprve musel posoudit tvrzení žalovaného (jeho domněnku), že předmětná případová studie byla součástí zřizovacích výdajů společnosti FREEBOARD Česká republika s.r.o., jelikož v případě prokázání tohoto tvrzení, by byla uvedená žalobní námitka žalobce již z tohoto titulu nedůvodná. V této souvislosti zdejší soud odkazuje na doplnění vyjádření žalovaného uvedené v bodě [12] tohoto rozhodnutí, kde žalovaný jednoznačně uvádí (ve vztahu k předmětnému dokladu v rámci daňového řízení ve věci DPH): „po doplnění odvolacího řízení dospěl odvolací orgán k závěru, že daňový subjekt přijal předmětné zdanitelné plnění uskutečněné deklarovaným plátcem a v deklarovaném rozsahu – byl tedy popřen závěr správce daně, že plnění se uskutečnilo nikoliv pro odvolatele, ale pro zcela jiný daňový subjekt“. Z tohoto tvrzení žalovaného je tedy zřejmé, že i on samotný má za postavené najisto, že předmětné plnění bylo poskytováno přímo žalobci (jeho divizi označené jako FREEBOARD Česká republika – viz citace uvedená v bodě [20] tohoto rozhodnutí), a tudíž zdejší soud shledává výše nastíněné tvrzení žalovaného za rozporné s jeho vlastními zjištěními, a tudíž za nedůvodné. Krajský soud tedy přistoupil ke zkoumání samotné oprávněnosti předmětného výdaje.

[18] Ustanovení § 24 odst. 1 ZDP stanoví: „*Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*“

[19] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008-82: „daňovým výdajem je takový výdaj, který má souvislost s bytí 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 zajistí anebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů.“ Současně však podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003-73: „z ustanovení § 24 odst. 1 ZDP nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn., že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. [...] Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.“

[20] Krajský soud tedy zkoumal, jestli tento výdaj směřoval k dosažení, udržení či zajištění příjmů ve smyslu citovaného zákonného ustanovení a související judikatury a jestli mezi tímto výdajem a očekávanými příjmy byl přímý a bezprostřední vztah. Z doktrinárních názorů vyplývá, že „z obsahu pojmu „dosažení“ je zřejmé, že jde o výdaje, jimiž jsou zdanitelné příjmy dosahovány aktuálně i v budoucnu, či výdaje, u nichž je zřejmé, že byly za tímto účelem vynaloženy, i když ke skutečnému dosažení zdanitelných příjmů ve zdaňovacím období, ve kterém byly výdaje vynaloženy, nedošlo“ (srov. Pelc, Vladimír: *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 1392 s. S. 638). Žalobce jednoznačně uvádí, že doložil navýšení tržeb v následujících obdobích, o nichž je přesvědčen, že k nim přispěla i uvedená studie. Toto tvrzení však potvrzuje také žalovaný, a to opět v doplnění vyjádření žalovaného uvedené v bodě [12] tohoto rozhodnutí, kde žalovaný uvádí (ve vztahu k předmětnému dokladu v rámci daňového řízení ve věci DPH): „bylo po doplnění řízení prokázáno jak přijetí zdanitelného plnění, tak i jeho použití pro ekonomickou činnost (porovnání obratu roku 2007 a 2008 divize FREEBOARD Česká republika, z něhož bylo zřejmé meziroční navýšení obratu), tudíž by bylo v rozporu s principem neutrality odeprít odvolateli nárok na odpočet daně, když tento splnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet a nebylo přitom prokázáno podvodné jednání ani zneužití práva.“ Na stejném místě však poté žalovaný uvádí, že: „správce daně oprávněně zpochybnil hodnotu předmětné analýzy a že se žalobci nepodařilo prokázat ekonomický efekt vynaložených výdajů.“ Tato tvrzení žalovaného jsou však zcela vnitřně rozporná. V demokratickém právním státě není možné, aby žalovaný jako orgán veřejné moci u shodného zdanitelného plnění v řízení týkající se daně z přidané hodnoty tvrdil, že zdanitelné plnění sloužilo k ekonomické činnosti žalobce a ve druhém řízení (týkající se daně z příjmu) pak sankcionoval daňový subjekt (žalobce) za to, že se mu tento ekonomický efekt údajně nepodařilo prokázat. Toto jednání žalovaného je zcela v rozporu se základními zásadami daňového řízení, zejména s ustanoveními § 5 a § 8 DŘ. Na základě výše uvedeného má tedy krajský soud za prokázané, že předmětná případová studie sloužila pro ekonomickou činnost žalobce ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, jelikož toto sám tvrdí žalovaný ve svém pravomocném rozhodnutí týkající se DPH, a žalovanému se nepodařilo tento názor v probíhajícím řízení jakkoliv revidovat. Krajskému soudu tedy nezbývá než konstatovat, že existuje mezi tímto výdajem (nákupem případové studie)

a očekávanými příjmy přímý a bezprostřední vztah projevující se v meziročním navýšení obratu divize žalobce.

[21] S výše uvedeným také úzce souvisí poslední sporná otázka týkající se případové studie, a to je její reálná hodnota. Krajský soud z předložené spisové dokumentace zjistil, že celá případová studie a s ní související poskytnuté služby byly fakturovány dle odpracovaných hodin práce, a to ve výši 400 Kč/hodina a celkový rozsah práce společnosti AGROLET, s.r.o. pak činil 268 hodin ve zdaňovacím období roku 2007 a 68 hodin ve zdaňovacím období roku 2008 (věc řešená u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 142/2012). Krajský soud pak také nerozporuje závěry žalovaného, že velmi důkladně prokázal, že předmětná případová studie je de facto plagiátem bakalářské práce a internetových článků založených ve správním spisu. Na druhou stranu tyto skutečnosti (tedy jestli předmětná případová studie měla požadovanou kvalitu dle smlouvy mezi stranami) jsou věcí obchodněprávní mezi žalobcem a společností AGROLET, s.r.o., případně by bylo třeba je posuzovat z hlediska porušení autorského práva ze strany společnosti AGROLET, s.r.o. Nicméně dovozovat z této skutečnosti daňovou neuznatelnost předmětného nákladu ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP dle krajského soudu nelze, jelikož soud posuzuje pouze to, zda tyto výdaje sloužily k možnému dosažení příjmů dle ZDP a výše citované judikatury.

[22] Krajský soud tedy, plně v intencích citovaných rozhodnutí, nehodnotí to, zda z daného nákladu vznikl odpovídající reálný příjem, ale to, zda mezi posuzovanými náklady a očekávanými příjmy mohl existovat přímý a bezprostřední vztah; tedy to, zda daňový subjekt mohl očekávané příjmy získat i bez vynaložení uvedených nákladů (k tomu srov. též rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2011, č. j. 8 Afs 19/2010-125). Při vědomí toho, že „*daňově neuznatelná je nicméně pouze taková nepřiměřenost výdajů, která evidentně vybočuje z mantinelů ekonomicky racionálního chování*“ (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2007, č. j. 2 Afs 147/2006-70) zdejší soud musí konstatovat, že v řešeném případě se žalobci podařilo prokázat, že navýšení tržeb v následujících obdobích mohlo být způsobeno také předmětnou případovou studií (resp. se žalovanému nepodařilo prokázat opak), a zdejší soud neshledal takovou nepřiměřenost předmětného výdaje (a to ani v hodinové ceně, ani v rozsahu předmětné práce), která by natolik vybočila z mantinelů ekonomicky racionálního chování, že v řešené kauze nemohl zdejší soud dát za pravdu žalovanému, že tato případová studie nepřinesla efekt do obchodní činnosti žalobce, a proto musel shledat žalobní námitku týkající se neoprávněnosti neuznání výdaje ve výši 107.200 Kč za případovou studii (nákup strategické analýzy) a průběžné konzultace od společnosti AGROLET, s.r.o., za důvodnou, a to zejména z žalobního důvodu uvedeného v bodě [8] a řešeného v bodě [20] tohoto rozhodnutí.

IV. II. Právní posouzení zdejším soudem v řízení navazujícím na rozsudek
Nejvyššího správního soudu

[23] Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 22. 4. 2015, č. j. 9 Afs 274/2014-39, kterým zrušil rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31Af 141/2012-78, konstatoval, že:

[20] „Doplnění vyjádření k žalobě ze dne 25. 9. 2013 není vnitřně rozporné. Stěžovatel uvedl, že informace, že bude dán podnět k přezkumu rozhodnutí č. j. 11781/12-1301-702127 je mylná, avšak že tato informace je v řízení o přezkumu rozhodnutí ve věci daně z příjmů naprosto nerozhodná (viz citace v odstavci 10 tohoto rozsudku). Následně vysvětlil, proč má za to, že stejný skutkový stav může být odlišně posuzován z hlediska § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a z hlediska § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[21] Ze závěrů, k nimž dospěl odvolací orgán v pozdějším rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty (soud zde vychází ze shodného tvrzení účastníků, že rozhodnutí č. j. 11781/12-1301-702127 bylo vydáno dne 16. 8. 2012) nelze dovozovat rozpor dřívějšího rozhodnutí ve věci daně z příjmů (vydaného dne 13. 7. 2012) se základními zásadami správního řízení. O porušení zásady legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 daňového řádu: *„Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“*) se v tomto případě nejedná, neboť napadené rozhodnutí ve věci daně z příjmů bylo vydáno dříve než rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty. O porušení zásady legitimního očekávání by bylo možné hovořit leda ve vztahu k pozdějšímu rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty. Toto rozhodnutí však není v posuzované věci předmětem přezkumu.

[22] Z uvedených důvodů je nadbytečné se zabývat argumentací stěžovatele, že může u skutkově shodných případů vzhledem k rozdílným koncepcím daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, vzhledem k odlišným cílům při dokazování, dojít k tomu, že výsledky posouzení nebudou u jednoho daňového subjektu stejně „příznivé“ či stejně „nepříznivé“. Touto argumentací by bylo na místě se zabývat pouze v případě, že by bylo předmětem přezkumu pozdější rozhodnutí, ve kterém by byla skutkově shodná situace posouzena z hlediska jedné z daní odlišně než v případě dřívějšího rozhodnutí týkajícího se druhé daně.

[23] Jen z důvodu odlišných závěrů v pozdějším rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty nelze dovozovat ani rozpor napadeného rozhodnutí ve věci daně z příjmů se zásadou zákonnosti (§ 5 odst. 1 daňového řádu), zásadou zákazu libovůle, resp. zákazu zneužití správního uvážení (§ 5 odst. 2 daňového řádu), zásadou přiměřenosti a zásadou šetření práv zúčastněných osob (§ 5 odst. 3 daňového řádu), zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu) ani zásadou materiální pravdy (§ 8 odst. 3 daňového řádu). Případné porušení některé z těchto zásad je možné shledat po přezkumu konkrétního rozhodnutí a řízení, které mu předcházelo. Nelze však porušení těchto zásad dovozovat z toho, že v jiném (pozdějším) rozhodnutí dospěl správní orgán u skutkově shodného nebo podobného případu k jiným závěrům (navíc ve vztahu k odlišné dani).

[24] Lze tedy uzavřít, že z odlišných závěrů týkajících se shodného výdaje, resp. přijatého zdanitelného plnění, v pozdějším rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty

nelze dovozovat rozpor dřívějšího rozhodnutí ve věci daně z příjmů se základními zásadami správního řízení. Stejně tak nelze ze závěrů dokazování (které skutečnosti byly prokázány a které nikoliv), k nimž dospěl odvolací orgán v pozdějším rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty, vycházet při přezkumu dřívějšího rozhodnutí ve věci daně z příjmů (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Předmětem přezkumu krajského soudu je žalobou napadené rozhodnutí ve věci daně z příjmů. Krajský soud je tedy povinen přezkoumat v mezích žalobních bodů toto rozhodnutí (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). K žalobní námitce je tak povinen mj. posoudit, zda skutkový stav, který vzal správní orgán za základ rozhodnutí, je v souladu se spisy, resp. v souladu s provedenými důkazy [srov. § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[25] Krajský soud při svých závěrech navíc ani nevycházel z rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty ze dne 16. 8. 2012, č. j. 11781/12-1301-702127, ale pouze z doplnění vyjádření stěžovatele k žalobě ze dne 25. 9. 2013 (důkaz rozhodnutím č. j. 11781/12-1301-702127 v řízení před krajským soudem proveden nebyl). Z napadeného rozsudku tedy není zcela zřejmé, zda např. nebyly v rámci řízení ve věci daně z přidané hodnoty provedeny jiné důkazy než v rámci řízení ve věci daně z příjmů.

[26] Výše uvedené (zejména odstavec 24) lze plně vztáhnout i k otázce závěru stěžovatele, že analýza byla součástí zřizovacích výdajů společnosti FREEBOARD Česká republika s.r.o. Krajský soud ohledně této otázky rovněž vyšel z doplnění vyjádření stěžovatele k žalobě ze dne 25. 9. 2013, kde stěžovatel citoval závěry odvolacího orgánu v pozdějším rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty. Jak však již bylo uvedeno výše, z těchto závěrů vycházet nelze. Předmětem přezkumu je rozhodnutí ve věci daně z příjmů a toto rozhodnutí je povinen krajský soud v mezích žalobních bodů přezkoumat.

[27] Co se týče nesouhlasu stěžovatele se závěrem krajského soudu, že „*podstata věci tedy není v tom, že by se ze strany žalobce jednalo o fiktivní obchod za účelem daňového úniku*“, Nejvyšší správní soud konstatuje, že sám stěžovatel ve vyjádření k žalobě ze dne 5. 9. 2013 uvedl, že „*nešel cestou dokazování, že záměrem byly daňové úniky (eufemisticky žalobcem označované jako „daňová optimalizace“), to je úkolem jiných orgánů.*“ Rovněž z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že důvodem neuznání výdaje není to, že by se jednalo o fiktivní obchod, ale to, že nebylo prokázáno, že se jednalo o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, resp. že analýza nesloužila pro podnikání žalobce. Krajský soud tedy předmět sporu vymezil správně. Ostatně i v kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že „*[s]právce daně i odvolací orgán samozřejmě posuzovaly zjištěná fakta, předložené doklady a žádné další spekulace výslovně neuváděly. Není jejich posláním a nemají ani vyšetřovací aparát a časové kapacity např. k tomu, aby zkoumali, zda nebyl nakonec výdaj po odečtení příslušné odměny za tuto službu vrácen.*“

[28] Ze skutečnosti, že je analýza z převážné části plagiátem, popř. kompilátem, bakalářské práce a internetových článků nelze automaticky dovozovat, že nemohla sloužit k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů žalobce. Lze si totiž představit situace, kdy i taková analýza bude sloužit k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných

příjmů daňového poplatníka. Mohlo by se jednat např. o situaci, kdy se poplatník na základě analýzy, která je pouze kompilátem bakalářských/diplomových prací a internetových článků rozhodne zaměřit na konkrétní segment trhu (tržní výklenek – niku) a v důsledku toho získá nové zákazníky a tedy i nové příjmy. Vždy je nutné individuálně posuzovat, zda se poplatníkovi podařilo prokázat, že uvedený výdaj byl vynaložen na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Hodnota, resp. kvalita, posuzované strategické analýzy je, jak správně konstatoval krajský soud, věcí obchodněprávní mezi žalobcem a společností AGROLET, s.r.o.

[29] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud na něj přenáší důkazní břemeno. Důkazní břemeno ohledně prokázání, že nákup strategické analýzy byl výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů tíží žalobce (v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu byl žalobce k tomuto vyzván). **Krajský soud bude v dalším řízení posuzovat, zda žalobce toto důkazní břemeno unesl či nikoliv. Nelze při tom vycházet ze závěrů odvolacího orgánu uvedených v pozdějším rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty (viz výše).**

[30] Poslední kasační námitka se týká závěrů krajského soudu ohledně přiměřenosti výdaje, kdy dle stěžovatele má smysl nepřiměřenost výdaje posuzovat až poté, co se postaví najisto, že se výdaj uskutečnil a měl vazbu na realizované nebo předpokládané příjmy. S tímto se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, dle judikatury (rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 5. 2007, č. j. 2 Afs 147/2006 – 70) je posuzování přiměřenosti výdaje na místě skutečně až v případě, že je prokázáno, že posuzovaný výdaj je výdajem dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tak krajský soud v napadeném rozsudku i postupoval, neboť přiměřenost posuzoval až poté, kdy dospěl k závěru (na základě pozdějšího rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty), že je posuzovaný výdaj výdajem dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jak již bylo řečeno výše, **v dalším řízení bude krajský soud znovu posuzovat, zda žalobce prokázal, že nákup strategické analýzy je výdajem dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.** V této souvislosti je vhodné připomenout, že v posuzované věci odvolací orgán v napadeném rozhodnutí neargumentoval nepřiměřeností výdaje (nýbrž měl za to, že se nejedná o výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů).“

[24] Podle ustanovení § 110 odst. 4 s.r.s. je zdejší soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který jej zavázal tak, že zdejší soud posoudí toliko to, jestli nákup strategické analýzy je výdajem dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP či nikoliv, zejména pak s ohledem na to, zda žalobce důkazní břemeno stran tohoto jeho tvrzení, že se jedná o daňově uznatelný výdaj, unesl či nikoliv. Podle závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu pak nelze přitom vycházet ze závěrů odvolacího orgánu uvedených v pozdějším rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty.

[25] Z předložené spisové dokumentace vyplývá, že žalobce byl v rámci doplněného odvolacího řízení seznámen s písemností (výzvou) ze dne 11. 6. 2012, č. j. 8803/12-1102-708855 s hodnocením důkazního prostředku – svědecké výpovědi Ing. Ž. Žalobce byl výše

uvedenou výzvou vyzván k uplatnění práva vyjádřit se a popřípadě navrhnout další důkazní prostředky.

[26] Zdejší soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného v napadeném rozhodnutí, že svědeckou výpovědí Ing. Ž. bylo ověřeno pouze uskutečnění provedení studie, nebylo však prokázáno, jaké konkrétní poradenské služby byly poskytnuty, v jakém rozsahu a nebylo touto svědeckou výpovědí prokázáno, jakým způsobem předmětná tržní analýza sloužila k dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce.

[27] Zástupce žalobce podal žalovanému dne 4. 7. 2012 podání (zaevidované pod č. j. 10341/12), ve kterém konstatoval, že výdaje na předmětnou studii spadají pod výdaje na udržení zdanitelných příjmů, neboť pokud by žalobce předmětnou studiu (tržní analýzu) nepořídil, mělo by to vliv na snížení zdanitelných příjmů a odkázal na podle něj relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[28] Podle ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu: „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“ Podle ustanovení § 93 odst. 4 daňového řádu: „*Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*“

[29] Zdejší soud po studiu předložené spisové dokumentace konstatuje, že tvrzení žalobce v podání ze dne 4. 7. 2012 nebylo žalobcem věrohodným způsobem prokázáno nebo doloženo. Jak vyplývá ze spisové dokumentace, tak v průběhu předmětné daňové kontroly a v průběhu doplněného odvolacího řízení nebyl žalobcem nijak specifikován nebo srozumitelně vysvětlen přínos předmětné studie v podnikání žalobce a prokázána jakákoliv souvislost předmětného výdaje s dosaženými příjmy.

[30] Zdejší soud konstatuje, že zákonným předpokladem pro to, aby částka uvedená v daňové evidenci mohla být odečtena pro zjištění základu daně je, že se jedná o výdaj prokázaný daňovým subjektem a vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Podle právního názoru zdejšího soudu žalobce v daném daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno vyplývající z ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť ani na výzvu správce daně neprokázal souvislost předmětného výdaje s dosaženými příjmy. Žalobce správcí daně nedoložil, nevysvětlil a ani neprokázal, jaký přínos představovala předmětná analýza pro žalobce, jak ji mohl využít pro budoucí zisk nebo pro podnikatelskou činnost. V průběhu daňové kontroly bylo na žalobci prokázat svá tvrzení o zlepšení obchodní činnosti, ale především průkazně doložit, jak konkrétně přispěla předmětná analýza ke zvýšení příjmů a jak konkrétně byla předmětná tržní analýza využita.

[31] Žalobce ani v daňovém řízení ani v řízení soudním nikterak neprokázal, jak předmětná analýza obsahující „aktuální“ charakteristiku obchodních řetězců jako např. Sezam, Sama, Mana a Julius Meinl sloužila ve zdaňovacím období roku 2007 a dalších letech žalobci k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zdejší soud se shoduje s tvrzením žalovaného, že vzhledem k tomu, že některé supermarkety jmenované v předmětné studii zanikly do roku

2005, lze „aktuální“ informace o jejich znalosti značky považovat za bezpředmětné; stejně tak se lze ztotožnit s názorem žalovaného, že u informací obsažených v předmětné studii o supermarketech a hypermarketech za období před rokem 2000, jakož i seznamu 78 agentur sdružených v Asociaci komunikačních agentur, správce daně důvodně pochyboval, že sloužily žalobci k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. K ověření této skutečnosti řádně vyzval žalobce, aby toto své tvrzení prokázal, ten však, jak vyplývá ze spisové dokumentace, tak neučinil.

[32] S žalovaným se pak zdejší soud musí shodnout také v tom, že v daném případě neobstojí ani jako důkazní prostředek ta skutečnost, že se zvýšily celkové zdanitelné příjmy žalobce v následujícím zdaňovacím období. Celkové zvýšení zdanitelných příjmů (doložené pouze údaji z daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období) bez předložení dalších důkazních prostředků nijak neprokazuje souvislost dosahovaných zdanitelných příjmů s výdajem na pořízení předmětné tržní analýzy. Přesnou souvislost zvýšení příjmů s předmětnou analýzou žalobce opět v daném řízení neprokázal.

[33] S ohledem na vše výše uvedené, je pak bezvýznamné, jestli předmětná případová studie byla součástí zřizovacích výdajů společnosti FREEBOARD Česká republika s.r.o. či zda byla výdajem přímo žalobce, jelikož žalobce neprokázal, že by se i v případě, že by výdaj byl uskutečněn přímo jím a pro něj, se jednalo o výdaj uznatelný ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. Případný závěr, že se jednalo o součást zřizovacích výdajů společnosti FREEBOARD Česká republika s.r.o. by pak byl již v tomto soudním řízení jen toliko konstatováním obsolentním.

[34] Zdejší soud shrnuje, že bylo na žalobci, aby prokázal, jakým způsobem předmětná analýza představuje alespoň předpoklady pro dosažení, zajištění a udržení příjmů. To se žalobci prokázat nepodařilo, což žalovaný řádně odůvodnil v napadeném rozhodnutí, na které zdejší soud v podrobnostech dále odkazuje. Zdejší soud na základě předložené spisové dokumentace a vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, že nelze v tomto soudním řízení vycházet ze závěrů odvolacího orgánu uvedených v pozdějším rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty, posoudil věc tak, že v tomto soudním řízení (a ani v řízení daňovém) žalobce neprokázal, že nákup strategické analýzy je výdajem dle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, a tedy neunesl své důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu. Zdejší soud tedy musel dospět k závěru, že žaloba je nedůvodná.

V. Shrnutí a náklady řízení

[35] S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

[36] Výrok o nákladech řízení má oporu v § 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

v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí 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.

Kasační stížnost je nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Brně dne 18. listopadu 2015

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu