



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. 8805/12-1102-708855,

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. 8805/12-1102-708855 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Boskovicích ze dne 3. 11. 2011, č. j. 103690/11/284921701377, ve věci dodatečného platebního výměru na daň z příjmu fyzických

osob za zdaňovací období roku 2008 (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] Napadeným rozhodnutím byla doměřena daň z příjmu fyzických osob žalobci za zdaňovací období roku 2008 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 (I.) výdaj ve výši 27.200 Kč za případovou studii (nákup strategické analýzy) a průběžné konzultace od společnosti AGROLET, s.r.o. (ve zdaňovacím období roku 2007 byl žalobcem uplatněn obdobný výdaj ve výši 107.200 Kč – řešeno u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 141/2012) a (II.) výdaj ve výši 342.700 Kč vynaložený za nákup 230.000 ks vytištěných „letáků Futurum“ od společnosti EUROPRINT, a.s.

[4] Zdejší soud rozhodl v dané věci svým rozsudkem ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31Af 142/2012-39, 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 7. 5. 2015, č. j. 9 Afs 275/2014-37, 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

[5] Žalobce odůvodnil žalobu tím, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť je přesvědčen o tom, že výdaje uvedené v bodě [3] tohoto rozhodnutí byly výdaji 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 rozdělil žalobu na dva žalobní body, a to (I.) na námitku vztahující se k výdaji ve výši 27.200 Kč (dále vedeno jako „případová studie“) a (II.) na námitku vztahující se k výdaji ve výši 342.700 Kč (dále vedeno jako „tisk letáků“).

[6] 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.

[7] K tomuto žalobnímu bodu 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.

[8] K tisku letáků pak žalobce uvedl, že se jednalo o záměr žalobce rozšířit své podnikatelské aktivity o prodej textilního zboží a nabídku úklidových služeb. Žalobce využil pro průzkum trhu tzv. „guerilla marketing“ s tím, že vytiskl nabídkové letáky na zmíněné zboží a služby, umístil je do obchodního střediska FUTURUM v Brně a podle reakcí potenciálních zákazníků se rozhodl (přijal podnikatelské rozhodnutí), že v oblasti nákupu a prodeje textilních výrobků a poskytování úklidových služeb podnikat nebude. Vše bylo řádně prokázáno fyzickou existencí letáků, výsledky svědků, přijatou fakturou od společnosti EUROPRINT, a.s., její úhradou na bankovní účet této společnosti a skutečností, že společnost EUROPRINT, a.s. řádně odvedla související daň z přidané hodnoty a fakturu zaúčtovala do svých výnosů. Žalobce zdůrazňuje, že ekonomickým smyslem průzkumu trhu bylo vyvarovat se ztrát, které by žalobci vznikly při bezhlavém nákupu zboží, které by se následně ukázalo jako neprodejně. Dle žalobce je nejlepším potvrzením ekonomického smyslu transakce ta skutečnost, že celá kampaň proběhla – proč by jinak žalobce nechával tisknout předmětný leták, platil za něj, umístil jej v nákupním centru a na základě výsledku kampaně přijal podnikatelské rozhodnutí, že daná oblast podnikání není pro něj vhodná?

III. Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 5. 11. 2012, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl a plně odkázal na napadené rozhodnutí.

[10] Zároveň žalovaný k případové studii uvedl, že žalobce má sám četné zkušenosti se zakládáním, fungováním a rušením nejrůznějších 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.

[11] K tisku letáků žalovaný uvedl, že takovýto průzkum trhu je skutečně „partyzánsatina“ a žalobce musí mít i bez takového průzkumu naprosto jasnou představu o situaci a rentabilitě prodeje textilního zboží z jihovýchodní Asie v ČR. Žalovaný odkazuje na nekonzistentnost ve výpovědích žalobce a i přes opakované výzvy správce daně pak žalobce nepředložil vyhodnocení kampaně. Dále považuje jednání žalobce, tak jak je sám popisuje, za klamání spotřebitele. Žalovaný dále uvádí hypotetickou možnost, že mohlo jít o služby reálné, provozované a nabízené obchodními společnostmi, kde je žalobce jednatelem, ale vzhledem k současné situaci v daňové správě nemá kapacity na širokou vyhledávací činnost. Žalovanému však stačilo dle zásady hospodárnosti daňového řízení posoudit vazbu vynaložených výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a konstatovat, že žalobce neprokázal ekonomickou podstatu kampaně ani jeho podnikatelský záměr. K tomu pak žalovaný citoval výšece z napadeného rozhodnutí.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[12] 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.

[13] 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

[14] Krajský soud se nejprve zabýval žalobní námitkou směřující k neoprávněnosti neuznání výdaje žalobce ve výši 27.200 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.

[15] 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 ze dne 26. 9. 2013, č. j. 23777/13/5000-14504-709010, k žalobě v obsahově zcela související věci (týkající se shodného zdanitelného plnění – případové studie – za zdaňovací období roku 2007) vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 141/2012, 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 [18] 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.

[16] 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.*“

[17] 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 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 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.*“ Současné 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.*“

[18] 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 doktrinálních 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 ze dne 26. 9. 2013, č. j. 23777/13/5000-14504-709010, k žalobě v obsahově zcela související věci (týkající se shodného zdanitelného plnění – případové studie – za zdaňovací období roku 2007) vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 141/2012, 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 odeprýt 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 nezbyvá 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.

[19] 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 68 hodin ve zdaňovacím období roku 2008 a 268 hodin ve zdaňovacím období roku 2007 (věc řešená u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 141/2012). 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 spis. Na druhou stranu tyto skutečnosti (tedy jestli předmětná případová studie měla požadovanou kvalitu dle smlouvy mezi stranami) jsou věci 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.

[20] 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 27.200 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 [7] a řešeného v bodě [18] tohoto rozhodnutí.

[21] K žalobnímu bodu (II.) týkající se neuznání výdaje ve výši 342.700 Kč vynaloženého za nákup 230.000 ks vytištěných „letáků Futurum“ od společnosti EUROPRINT, a.s. krajský soud uvádí následující. V tomto řešeném zdanitelném plnění má krajský soud ze spisové dokumentace za jednoznačně prokázané (a je to mezi stranami nesporné), že žalobce skutečně zadal výrobu – tisk – 230.000 ks reklamních letáků v barevném oboustranném formátu A3 (ve skladbě na „katalog“ ve formátu A4) za jednotkovou cenou 1,49 Kč/kus s tím, že dodavatel (společnost EUROPRINT, a.s.) tyto letáky skutečně vyrobila a následně také řádně dodala (prokázáno dodacími listy a svědeckými výpověďmi) žalobci; a ten je se souhlasem obchodního centra FUTURUM Brno (prokázáno svědeckou výpovědí) šířil mezi zákazníky tohoto obchodního centra. Předmětné peněžitě plnění pak žalobce řádně bezhotovostně (převodem bankou) uhradil a výdaj uvedl ve svém daňovém přiznání, s tím, že ve svém účetnictví řádně vedl přijatou fakturu (daňový doklad) od společnosti EUROPRINT, a.s., která předmětnou částku uvedla jako příjem ve svém daňovém přiznání a řádně z ní také odvedla DPH. Podstata věci tedy není, obdobně jako u prvního žalobního bodu, 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 těchto reklamních letáků bylo oprávněným výdajem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

[22] Krajský soud plně odkazuje na výše v tomto rozsudku citované zákonné ustanovení a uvedenou související judikaturu a dodává, že povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i jeho účelu nese daňový subjekt (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70), který prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti

účetnictví a jiných povinných záznamů; správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb. „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. (...) Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné*“ (viz nálezn Ústavního soudu ČR ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

[23] Na základě výše citovaného musí krajský soud konstatovat, že tvrzení žalobce (určité nastínění jeho domněnky), že se v případě tisku letáků jednalo o reklamy na služby reálné, provozované a nabízené obchodními společnostmi, kde je žalobce jednatelem, a nikoliv tedy plnění určené výhradně pro žalobce, je z hlediska ustálené judikatury třeba hodnotit jako naprosto neprokázané a nemající žádný podklad v předložené spisové dokumentaci. Žalovaný toto své tvrzení nikterak nepodkládá a krajský soud jej tedy nemůže vzít v potaz, a ani jakkoliv zkoumat jeho obsah.

[24] Žalovaný však v napadeném rozhodnutí i ve svém vyjádření uvádí, že důvodem neuznání předmětného výdaje bylo, že žalobce neprokázal ekonomickou podstatu kampaně, ani jeho podnikatelský záměr. S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008-82, ve kterém: „*tvrdil-li daňový subjekt od počátku daňového řízení, že jím uplatněné výdaje byly vynaloženy na zajištění si budoucích příjmů, nemůže správce daně odhlédnout od takového tvrzení i nabízených důkazů a uzavřít, že výdaje nesloužily k přímému dosažení příjmů. Aktivita vedoucí k přímému dosažení příjmů a k zajištění příjmů do budoucna jsou odlišné kategorie*“, krajský soud na základě spisové dokumentace konstatuje, že žalobce konstantně od samého počátku daňového řízení uvádí, že se v předmětném případě jednalo o tzv. „guerilla marketing“ s možností budoucího rozšíření jeho podnikatelských aktivit. Žalobce trvale uvádí, že prokazatelně neměl nabízené zboží fyzicky k dispozici, a že se jednalo o průzkum trhu s tím, že vytiskl nabídkové letáky na zmíněné zboží a služby, a tyto pak umístil do obchodního střediska FUTURUM v Brně a podle reakcí potenciálních zákazníků se po skončení tohoto průzkumu trhu rozhodl, že v oblasti nákupu a prodeje textilních výrobků a poskytování úklidových služeb podnikat nebude. Krajský soud shledává toto jednání za jeden z možných způsobů zjišťování tržní poptávky (při současném vedení určité reklamní kampaně na budoucí zboží), který není zcela neobvyklý, a také není v režimu veřejného práva protiprávní. Zdejší soud také zdůrazňuje, že mu jako správnímu soudu nepřísluší hodnotit etickou míru či protiprávnost tohoto jednání vůči možným spotřebitelům (zákazníkům žalobce), ale toliko posoudit oprávněnost výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

[25] Z tohoto hlediska pak krajský soud musí konstatovat, že se dle názoru zdejšího soudu žalovanému ani správci daně nepodařilo ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotil předložený daňový doklad za předmětný tisk letáků jako nevěrohodný, neúplný, neprůkazný či nesprávný, pouze zmínil určitou svou hypotézu, kterou však zdejší soud musel odmítnout v bodě [23] tohoto rozhodnutí. Žalobce naopak nejen že prokázal reálné uskutečnění zdanitelného plnění (samotný tisk a distribuci letáků), ale také uvedl relevantní argumenty ke svému budoucímu podnikatelskému záměru, které se nepodařilo správci daně (ani žalovanému) zpochybnit. Pouhé konstatování žalovaného s odkazem na nepřímé domněnky (např. stran nevyvrácení

pochybností ohledně budoucích dodavatelů a způsobu distribuce předmětného zboží), a konstatování, že se mu jeví argumenty žalobce jako nevěrohodné a nepravděpodobné, nelze v daňovém řízení uznat jako důvod, pro který by správce mohl bez dalšího důkladného dokazování považovat předmětné plnění za daňově neuznatelný výdaj zvláště tehdy, když naprosto prokazatelně došlo k reálnému plnění, jak zdejší soud uvedl v bodě [21] tohoto rozhodnutí. Zdejší soud si totiž také musí při hodnocení této žalobní námitky klást otázku: *cui bono?* Tedy proč by žalobce vynaložil nemalé náklady za předmětné plnění, když daňové zvýhodnění plynoucí z této transakce je prokazatelně menší, než hodnota samotné transakce a správci daně se nepodařilo prokázat (a ani v náznaku z přeloženého správního spisu nevyplývá) případné podvodné jednání žalobce? Takovéto jednání žalobce, kdyby jeho cílem byl pouze zisk daňového zvýhodnění, nedává žádný ekonomický, ani jakýkoliv jiný, smysl, protože by na takovém jednání byl vždy finančně prodělečný.

[26] 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 tisk letáků byl činěn za účelem možného budoucího podnikatelského záměru žalobce, který tímto způsobem prováděl průzkum trhu (resp. se žalovanému nepodařilo prokázat opak), a zdejší soud neshledal takovou nepřiměřenost předmětného výdaje (a to ani v položkové ceně za jeden vytištěný kus letáku, ani v rozsahu zadané objednávky), která by natolik vybočila z mantinelů ekonomicky racionálního chování, že v řešené kauze nemohl zdejší soud dát za pravdu žalovanému, že tento výdaj na tisk letáků nepřinesl efekt do obchodní činnosti žalobce (neměl ekonomickou podstatu).

[27] Pokud se tedy žalovanému nepodařilo prokázat jeho domněnku, že se jednalo o reklamu na služby provozované a nabízené obchodními společnostmi, kde je žalobce jednatelem, tedy, že se jednalo o výdaj pro jiné právnické osoby, nikoliv pro žalobce, a ostatní okolnosti řešené kauzy jsou v takovém stavu dokazování, jak zdejší soud shrnul a posoudil výše, je krajský soud nucen dát za pravdu žalobci a uznat i tuto žalobní námitku týkající se neuznání výdaje ve výši 342.700 Kč vynaloženého za nákup 230.000 ks vytištěných „letáků Futurum“ od společnosti EUROPRINT, a.s., za důvodnou.

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

[28] Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7. 5. 2015, č. j. 9 Afs 275/2014-37, kterým zrušil rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31Af 142/2012-39, konstatoval k žalobnímu bodu (I.), že:

„Výdaj na pořízení případové studie

[40] *Na úvod Nejvyšší správní soud poznamenává, že otázkou uznatelnosti výdaje na pořízení případové studie jakožto výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, respektive posouzením této otázky krajským soudem, se již zabýval ve svém rozsudku ze dne 22. 4. 2015, č. j. 9 Afs 274/2014 – 39. Tím rozhodl v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku*

krajského soudu ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 141/2012 – 78, na který krajský soud odkazoval v nynější věci a ve kterém se taktéž jednalo o posouzení výdaje na porřízení případové studie (strategické analýzy) žalobce, avšak ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2007. Vzhledem k tomu, že odpovídající část odůvodnění nyní napadeného rozsudku i jemu oponující námitky kasační stížnosti byly shodné, **Nejvyšší správní soud neměl důvodu odchýlit se od svého dříve vyjádřeného názoru a v této části odkazuje na rozsudek ze dne 22. 4. 2015, č. j. 9 Afs 274/2014 – 39** (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

[41] Zejména je namístě zdůraznit, že 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 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)] se v tomto případě nejedná, neboť napadené rozhodnutí ve věci daně z příjmů bylo vydáno dříve než rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty. Bylo by o něm možné hovořit leda ve vztahu k pozdějšímu rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty, to však není v nynější věci předmětem přezkumu.

[42] Proto je nadbytečné zabývat se argumentací stěžovatele, že u skutkově shodných případů lze vzhledem k rozdílným koncepcím daně z příjmů a daně z přidané hodnoty dospět k tomu, že výsledky posouzení nebudou u jednoho daňového subjektu stejně „příznivé“ či stejně „nepříznivé“. To by bylo namístě pouze v případě, pokud by předmětem přezkumu bylo 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.

[43] 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 s dalšími zásadami daňového řízení. To je možné shledat po přezkumu konkrétního rozhodnutí a řízení, které mu předcházelo, nikoliv však proto, že v jiném (pozdějším) rozhodnutí správní orgán dospěl u skutkově shodného nebo podobného případu k jiným závěrům (navíc ve vztahu k odlišné dani).

[44] Lze tedy uzavřít, že z odlišných závěrů týkajících se shodného výdaje, respektive 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 zakotvenými v § 5 a § 8 daňového řádu. Stejně tak ze závěrů dokazování (které skutečnosti byly prokázány a které nikoliv), k nimž dospěl odvolací orgán v pozdějším rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty, nelze vycházet při přezkumu dřívějšího rozhodnutí ve věci daně z příjmů (srovnej § 75 odst. 1 s. ř. s.). Předmětem přezkumu krajského soudu je žalobou napadené rozhodnutí ve věci daně z příjmů, je tedy povinen přezkoumat v mezích žalobních bodů toto rozhodnutí (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).

[45] 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 ve věci sp. zn. 31 Af 141/2012. 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.

[46] Výše uvedené lze plně vztáhnout i k otázce závěru stěžovatele, že analýza (studie) byla součástí zřizovacích výdajů společnosti FREEBOARD Česká republika s.r.o. Krajský soud ohledně této otázky rovněž vyšel z doplnění vyjádření stěžovatele ve věci sp. zn. 31 Af 141/2012, kde stěžovatel citoval závěry odvolacího orgánu v pozdějším rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty. Jak však již bylo uvedeno, 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.

[47] Krajskému soudu lze naopak přisvědčit v tom, že ze skutečnosti, že analýza je z převážné části plagiátem, popřípadě kompilátem bakalářské práce a internetových článků, nelze automaticky dovozovat, že nemohla sloužit k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů žalobce. 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, respektive kvalita posuzované strategické analýzy, je, jak správně konstatoval krajský soud, věcí obchodněprávní mezi žalobcem a společností AGROLET, s.r.o.

[48] Konečně se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s názorem, že posuzování přiměřenosti výdaje je namístě až v případě, kdy je prokázáno, že posuzovaný výdaj je výdajem podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2007, č. j. 2 Afs 147/2006 – 70). Tak však krajský soud v napadeném rozsudku postupoval, neboť přiměřenost posuzoval poté, co dospěl k závěru (na základě pozdějšího rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty), že posuzovaný výdaj je výdajem dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[49] **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 neargumentoval nepřiměřeností výdaje (nýbrž měl za to, že se nejedná o výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), důkazní břemeno tíží žalobce.

[29] 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 na 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.

[30] 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.

[31] 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.

[32] 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.

[33] 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.“*

[34] 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.

[35] 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.

[36] 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 Meinel 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.

[37] 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.

[38] 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 v tomto žalobním bodu (I.) nedůvodná (stejně tak, jak tuto námitku posoudil ve skutkové a právně totožné věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 141/2012).

[39] Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7. 5. 2015, č. j. 9 Afs 275/2014-37, kterým zrušil rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31Af 142/2012-39, konstatoval k žalobnímu bodu (II.), že:

*„Výdaj na tisk letáků FUTURUM
[...]*

[58] Ze správního spisu vyplývá, že po zahájení daňové kontroly správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda výdaj ve výši 342 700 Kč vynaložený na nákup *letáků FUTURUM* dle faktury č. 001281929 vystavené dodavatelem EUROPRINT, a.s., dne 30. 5. 2008 byl výdajem vynaloženým v souvislosti se zdanitelnými příjmy žalobce ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Proto žalobce vyzval k prokázání této skutečnosti, poprvé výzvou ze dne 1. 3. 2011, č. j. 19288/11/284930700388, kterou současně požadoval předložení uvedené faktury (str. 3 bod 9 výzvy). Žalobce k věci uvedl, že se jedná o katalog letákového charakteru a správci daně jej společně s fakturou předložil.

[59] Vzhledem k tomu, že leták obsahoval nabídku zboží různého druhu a reklamu na úklidové služby, bylo logické předpokládat, že žalobce jejich tiskem sledoval získání zákazníků, kterým by zboží prodal či služby poskytl. Proto správce daně v další výzvě ze dne 28. 4. 2011, č. j. 51014/11/284930700388, požadoval, aby žalobce prokázal nabytí

zboží, deklarované služby a doložil tržby z jejich prodeje, respektive poskytnutí (str. 1 bod 1 výzvy). V této fázi žalobce poprvé uvedl, že uvedenou činností (tzv. guerilla marketingem) zjišťoval potenciální zájem o plánovaný podnikatelský záměr. Chtěl se tak vyhnout vynaložení výrazně vyšších nákladů, které by zpočátku musel do podnikatelského záměru investovat, pro případ, že by jej neuskutečnil. Po skončení celé akce dospěl k závěru, že uvedené činnosti provozovat nebude, neboť o ně byl pouze malý zájem.

[60] S ohledem na žalobcova tvrzení správce daně později (při ústním jednání dne 1. 11. 2011, kde byly projednány výsledky daňové kontroly) uvedl, že podstata věci není v pojmenování strategie, kterou žalobce zvolil, ale ve zkoumání ekonomické podstaty věci z hlediska všech skutečností, které z daňové evidence vyplynuly. Zdůraznil, že na předmětné faktuře je zachycena realizace 230 000 ks *letáků Futurum*, jako důkazní prostředek k osvědčení tohoto výdaje však žalobce předložil (pouze) tento leták. Správce daně výslovně shrnul, že: „*nebylo zřejmé, kdo, kde a jakým způsobem takové množství letáků distribuoval, ... dále jakým způsobem se měla projevit poptávka, operativnost a řešení případných objednávek, jakým způsobem daňový subjekt vyhodnotil uvedený průzkum trhu, jakým způsobem budou probíhat VIP služby uvedené na letáku apod. Daňový subjekt připouští malý zájem, z čehož vyplývá, že určitý okruh zájmu se objevil, avšak doložen nebyl.*“ (Viz protokol o ústním jednání ze dne 1. 11. 2011, č. j. 96939/11/284930700388, str. 22-24, zpráva o daňové kontrole ze dne 1. 11. 2011, č. j. 96948/11/284930700388, str. 29-31.)

[61] Odvolací řízení bylo doplněno o svědeckou výpověď statutárního zástupce dodavatele, který předložil dodací list, později byla zaslána smlouva o dílo uzavřená se žalobcem (včetně příloh). Svědek potvrdil, že žalobci bylo dodáno zboží v deklarovaném množství, nicméně z jeho výpovědi ani uvedených listin nevyplývaly žádné skutečnosti relevantní pro posouzení otázky, zda se jednalo o výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (protokol o výsledku svědka ze dne 28. 3. 2012, č. j. 30886/12/284930700388).

[62] Na ústním jednání dne 2. 4. 2012 správce daně pokládal žalobci další otázky vztahující se k výdaji na tisk *letáků FUTURUM*. Na většinu z nich žalobce při jednání neodpověděl, po dohodě se správcem daně tak učinil později v písemném vyjádření (ze dne 5. 4. 2012). V něm mimo jiné uvedl, že na stránkách uvedených v letáku nabízel vlastní služby, z těchto služeb však nebyly žádné výnosy, reference si psal sám, nesledoval návštěvnost stránek. Dále odpověděl, že nevlastnil vzorky nabízeného zboží ani je neměl zapůjčené, jejich vyobrazení na letáku bylo vytvořeno na počítači podle předloh z internetu. Uvedl, že dodavatele plánoval nalézt až po prvních objednávkách, žádné zboží nenakoupil a není mu znám jeho výrobce. K požadavku na předložení výsledku reklamní akce (jejího vyhodnocení) pouze sdělil, že výsledek byl negativní, zájem minimální, a proto se rozhodl do uvedeného segmentu trhu nevstupovat. Nedoložil žádné důkazy.

[63] Pro úplnost lze uvést, že odvolací orgán seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v průběhu odvolacího řízení (přípis ze dne 11. 6. 2012, č. j. 8803/12-1102-708855), na které žalobce reagoval vyjádřením ze dne 4. 7. 2012, ani s ním však žádné důkazy nedoložil.

[64] Je zřejmé, že dokazování se odvíjelo s ohledem na tvrzení žalobce. Odvolací orgán na ně reagoval logickými dotazy, kterými směřoval zejména ke zjištění, zda došlo k realizaci celé akce a za jakým účelem ji žalobce vedl. Žalobce tvrdil, že primárním cílem neměl být přímo prodej zboží a poskytnutí služeb, ale zjištění, zda by o ně byl zájem. Proto se správce daně později (zejména v doplněném odvolacím řízení) zaměřil na tuto problematiku. V průběhu řízení kladl žalobci konkrétní otázky a požadoval doložit konkrétní skutečnosti, zejména lze odkázat na ústní jednání konané dne 2. 4. 2012, kde již správce daně mohl mít s ohledem na vývoj daňového řízení přesnější představu o celé věci (viz protokol o ústním jednání, č. j. 33224/12/284930708483).

[65] Odůvodnění pochybností odvolacího orgánu bylo komplexně shrnuto v napadeném rozhodnutí a lze je rekapitulovat takto. Žalobce tvrdil, že cílem celé akce byl průzkum trhu s cílem zjistit, zda rozšířit podnikatelské aktivity. Pro jeho účely nechal vytisknout 230 000 ks letáků za cenu 342 700 Kč, blíže však marketingový průzkum nespecifikoval. Nevlastnil žádné zboží, neměl zajištěné ani předjednané dodavatelské vztahy, vyobrazení zboží na letáku bylo vytvořeno na počítači z volně dostupných zdrojů na internetu, z čehož vyplývá, že zjišťoval zájem o zboží neurčitého původu. Nespecifikoval ani související postupy, tedy jak kalkuloval cenu, jakým způsobem měly probíhat objednávky a dodání budoucím zákazníkům atd. Nic obdobného neuvedl ani k nabízeným úklidovým službám, na stránkách, kde je inzeroval, nesledoval návštěvnost. K dotazům na vyhodnocení celé kampaně uvedl, že zájem byl mizivý, opět však své tvrzení nekonkretizoval a nedoložil žádný výstup. Jinými slovy vynaložil částku ve výši 342 700 Kč na marketingovou kampaň, o jejích důvodech, zajištění a výsledcích však neuvedl nic konkrétního.

[66] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje s názorem stěžovatele, že žalobce žádným způsobem neprokázal ekonomickou podstatu celé kampaně, ač k tomu byl vyzýván. Doložil pouze fakturu a vzorek letáků, ty však o cíli marketingové kampaně nic nevypovídají a totéž lze říci o listinách předložených dodavatelem. Žalobce nepřišel s rozumným vysvětlením celé akce, jeho tvrzení byla zcela obecná a nereagovala ani na dotazy správce daně. Neuvedl (a tedy ani nedoložil) konkrétní skutečnosti vztahující se k přípravě, průběhu nebo vyhodnocení marketingové kampaně, proto se jeho postup jeví ekonomicky neracionální.

[67] Krajskému soudu lze přisvědčit v tom, že je namístě rozlišovat, zda měl výdaj vést k přímému dosažení příjmů nebo k zajištění příjmů do budoucna (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82, na který krajský soud odkazoval v odůvodnění svého rozsudku). Stěžovatel však nezpochybňoval, že výdaj měl dle názoru žalobce vést k zajištění příjmů do budoucna, pouze v souladu s uvedenou judikaturou trval na tom, aby doložil, že výdaj byl cílený (viz str. 11 odst. 7 napadeného rozhodnutí, kde odvolací orgán uvedl: „*Předmětný průzkum trhu nemusí mít přímou souvislost s budoucím příjmem, ale měl by být cílený. Z toho, co daňový subjekt v průběhu daňové kontroly a v doplněném odvolacím řízení předložil, není patrný úmysl obchod skutečně realizovat.*“).

[68] Je třeba zdůraznit, že i souvislost s budoucími příjmy se musí vyznačovat přímým a bezprostředním vztahem, žalobce však účel vynaložení výdaje neprokázal,

ani konkrétně nepopsal, přestože k tomu byl vyzýván. Ze správního spisu je přitom zřejmá důvodnost pochybností správce daně i odvolacího orgánu (souhrnně byly důvody rekapitulovány zejména ve zprávě o daňové kontrole a napadeném rozhodnutí). **Bylo na žalobci, aby prokázal, že výdaj byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ten však své důkazní břemeno neunesl.**

[69] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že předmětem tohoto řízení není hodnocení etické míry či protiprávnost jednání žalobce ve vztahu ke spotřebitelům (možným zákazníkům), ale pouze oprávněnost výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. To však nic nemění na tom, že ji žalobce neprokázal. Neuvedl relevantní argumenty ke svému podnikatelskému závěru, jak dovodil krajský soud, naopak. Jeho zdůvodnění bylo zcela obecné a ničím nepodložené. Oproti tomu správce daně sdělil konkrétní důvody, proč jsou tvrzení žalobce nedostačující. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí ani nevyplývá, že by jej odvolací orgán postavil na domněnce, že se jednalo o reklamu na zboží a služby nabízené obchodními společnostmi, kde je žalobce jednatelem, a na obecném tvrzení, že argumenty žalobce jsou nepravděpodobné a nevěrohodné. **Žalobce neprokázal, že výdaj na tisk letáků FUTURUM byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.**

[70] Vzhledem k tomu, že nebylo prokázáno, že posuzovaný výdaj je výdajem podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nebylo namístě posuzovat přiměřenost výdaje (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2007, č. j. 2 Afs 147/2006 – 70). Krajský soud se jí zabýval, neboť dospěl k opačnému závěru.“

[40] Podle ustanovení § 110 odst. 4 s.ř.s. je zdejší soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud postavil najisto, že postup žalovaného byl zcela správný a zákonný, a že žalobce neprokázal, že výdaj na tisk letáků FUTURUM byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a při faktu, že krom této žalobní námitky (II.) soud další žalobní námitku neshledal taktéž důvodnou, nezbyvá zdejšímu soudu jakýkoliv prostor pro jeho další úvahy stran podané žaloby a nezbyvá mu, než s odkazem na výše uvedené závěry Nejvyššího správního soudu konstatovat, že žaloba není důvodná.

V. Shrnutí a náklady řízení

[41] 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.

[42] 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 ě 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 nepřipustná 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