



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce: **Nadační fond Petra Samohýla**, se sídlem Brno, Provazníkova 7, zastoupeného JUDr. Filipem Horákem, advokátem se sídlem Brno, Radnická 11, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2013, č. j. 16945/13/5000-14203-701996,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo 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. Vymezení věci

[1] Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce (změnil pouze údaje ohledně bankovního spojení) a potvrdil rozhodnutí - dodatečný platební výměr - Finančního úřadu Brno III (dále též „správce daně“) ze dne 26. 4. 2012, č. j. 173381/12/290512710610,

kterým správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 551 670 Kč a současně ho vyrozuměl o povinnosti uhradit penále dle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ve výši 110 334 Kč.

[2] Správce daně zahájil dne 11. 10. 2011 u žalobce daňovou kontrolu mj. na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 (protokol o zahájení kontroly č. j. 320999/11/290931703668). Správce daně kontroloval postup žalobce, který ve svém daňovém přiznání (podaném dne 29. 6. 2009), vykázal ke zdanitelným příjmům z reklam ve výši 2 627 539 Kč výdaje ve stejné výši. Správce daně měl za to, že žalobce k příjmům z reklam, které nejsou posláním nadačního fondu, uplatnil výdaje související výhradně s jednotlivými druhy činností vyplývajících ze statutu nadačního fondu (poslání fondu).

[3] V průběhu daňové kontroly správce daně nezjistil žádné výdaje související s příjmem za reklamu, neboť žalobce požadoval uplatnit výdaje podílem ze všech výdajů. K tomu správce daně nepřistoupil, jelikož měl za to, že daňovými výdaji by se po kontrole staly také výdaje vynaložené za účelem plnění poslání nadačního fondu. Správce daně tak na základě daňové kontroly zvýšil základ daně ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „zákon o daních z příjmů“), o celkovou částku 2 627 539 Kč, tj. částku odpovídající příjmům z reklam (zvýšil základ daně o částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů).

[4] Žalovaný se s tímto závěrem správce daně ztotožnil a dále uvedl, že žalobce porušil zásadu oddělené evidence ve smyslu § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[5] Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného.

[6] Žalobce namítal, že žalovaný nikde v rozhodnutí neuvedl, co jej vedlo k závěru, že nebylo možno uplatnit žádné výdaje související s příjmem za reklamu jako výdaje vynaložené za účelem zajištění příjmů z reklam (tedy výdaje daňové). Výdaje, které žalobce vynaložil na pořádání jednotlivých sportovních a kulturních akcí, musí být možno přiřadit k příjmům z reklamní činnosti. Pořádání těchto akcí je posláním nadačního fondu a bez výdajů na jejich organizaci by nebylo možno reklamní činnost vůbec provádět. Náklady pořádání akce a příjmy z reklam jsou neoddělitelně spojeny, a proto je nepochopitelné, že orgány daňové správy striktně odmítají tyto příjmy a výdaje k sobě přiřadit. Bez sponzorských příspěvků by nebylo možno uspořádat žádnou kulturní ani sportovní akci, naopak pokud by se taková akce nekonala, nedosáhl by žalobce příjmů z reklam.

[7] Reklamní činnost je nezbytnou podmínkou pro činnost žalobce. Bez sponzoringu není možno akce pořádané nadačním fondem uskutečnit. Naproti tomu je obecně jasné, že pokud někdo vynakládá finanční prostředky na činnost nadačního fondu, přitom však očekává

protiplnění ve formě reklamy, nelze tuto reklamu uskutečnit odtrženou od samotné kulturní či sportovní akce.

[8] Je nelogické, aby např. náklady na pronájem prostor byly uznány v poměru plochy celého sálu a plochy sálu, kde je přímo umístěna reklama. Je zřejmé, že pronájmem dvou metrů krychlových prostoru sálu nelze docílit efektu působení reklamy. Ta může působit pouze za předpokladu, že je pronajat celý sál a reklama je viditelná z maximální možné plochy sálu.

[9] Místo aby správce daně jasně argumentoval, proč přiřazené náklady neuznal, pouze tvrdil, že nebyly řádně přiřazeny k příjmům a žalobce tak neunesl důkazní břemeno. Dle § 92 odst. 5 daňového řádu je to však správce daně, který má prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

[10] Minimálně správce daně mohl a měl přezkoumat jednotlivé účetní doklady z pohledu uznatelnosti, a pokud měl k jednotlivým výdajům výhrady, měl je žalobci sdělit. Místo toho paušálně odmítl jakékoliv výdaje na reklamní činnost uznat. Došlo tak ke zdanění veškerých příjmů z reklam, aniž by byly jakkoliv poníženy o související výdaje. Je přitom evidentní, že bez nemalých výdajů nemohla být tzv. reklamní činnost vůbec provozována.

[11] Žalobce předkládá každoročně své účetnictví k auditu, který je vždy se závěrem bez výhrad. S žalobcem nebylo nikdy zahájeno žádné správní řízení, a proto je výtka správních orgánů, že žalobce vede účetnictví nesprávně, neopodstatněná.

[12] Nadační fond je znevýhodněn, neboť mu není umožněno přiřadit k příjmům z reklam předmětné výdaje. V samém důsledku je tedy neziskový subjekt, který kvůli vysokým nákladům na svou činnost žádných čistých příjmů nedosahuje, nucen hradit daň z příjmů. To je zcela absurdní výsledek jednání správních orgánů, který jistě nemohl být záměrem zákonodárce, který naopak měl v úmyslu zvýhodnit obecně prospěšnou činnost a tuto od daňových povinností maximálně oprostit.

[13] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[14] Ve vyjádření k žalobě žalovaný především odkázal na napadené rozhodnutí a na správní spis. Konstatoval, že je-li nadačním fondem provozována jakákoli hospodářská činnost, má mít právní povahu činnosti vedlejší (doplňkové) a jako taková nemůže být činností hlavní (obecně prospěšnou). Nadační fond nesmí dle § 23 odst. 1 zákona č. 227/1997 Sb. o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění účinném pro nyní projednávanou věc (dále též „zákon o nadacích“), podnikat, s výjimkou pronájmu nemovitostí, pořádání loterií, tombol, veřejných sbírek, a dále s výjimkou pořádání kulturních, společenských, sportovních a vzdělávacích akcí.

[15] Základem daně z příjmů právnických osob je dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Právě k této věcné souvislosti žalobce nepřihlíží a vůči příjmům z reklamy uplatňuje i výdaje, které daňovými výdaji nejsou, resp. by se daňovými výdaji staly také výdaje vynaložené za účelem plnění poslání nadačního fondu.

[16] Důkazní břemeno leží dle § 92 odst. 3 daňového řádu na žalobci jako daňovém subjektu, který prokazuje veškeré skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

[17] Žalobce porušil zásadu oddělené evidence ve smyslu § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů, kdy tak neučinil ani mimoúčetně v daňovém priznání.

[18] Příjmy z reklamy jsou dle § 18 odst. 3 zákona o daních z příjmů vždy předmětem daně a nelze vůči nim dle § 23 odst. 5, resp. § 24 odst. 3 zákona o daních z příjmů uplatnit náklady, které věcně a časově s těmito příjmy nesouvisí.

[19] S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

[20] V podání ze dne 8. 1. 2014 žalobce uvedl, že podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu musí nesprávné, neúplné nebo neprůkazné účetnictví prokázat správce daně. Není možné tuto důkazní povinnost přenést na žalobce, tedy aby on prokazoval, že postupoval správně. Žalobce se snažil se správcem daně komunikovat a zjistit v čem je jeho postup vadný, proč uplatněné výdaje nemůže postavit oproti příjmům atd. Správce daně však pouze paušálně odmítl veškeré výdaje související s příjmy za reklamu, a k těmto příjmům nedovolil žalobci přiřadit vůbec žádné výdaje.

[21] Nadační fond využívá získané prostředky z reklamy na úhradu nákladů spojených s pořádáním sportovních, vzdělávacích a kulturních akcí, tudíž zde existuje přímá vazba mezi těmito příjmy a vynaloženými náklady. Uplatněné náklady jednoznačně věcně a časově souvisí.

V. Posouzení věci soudem

[22] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[23] Mezi stranami bylo nesporné, že žalobce je subjektem, který nebyl založen nebo zřízen za účelem podnikání, což znamená, že jeho hlavní činnost nesměřuje primárně k dosažení zisku (dále též „neziskový subjekt“). Za hlavní činnosti z pohledu zákona o daních z příjmů lze považovat činnosti vyplývající z poslání neziskových subjektů, tedy činnosti, které jsou stanoveny zvláštními předpisy, statutem, stanovami, zřizovacími a zakladatelskými listinami.

[24] Dle statutu žalobce byl nadační fond zřízen za účelem podpory a) veterinárního lékařství a všech činností s ním souvisejících, b) veterinárních lékařů v oblasti vzdělávacích, kulturních, sportovních a sociálních aktivit a c) chovu, sportovních činností a ochrany zvířat.

[25] Žalobce namítal, že výdaje, které vynaložil na pořádání jednotlivých sportovních a kulturních akcí, což je posláním nadačního fondu, musí být možno přiřadit k příjmům z reklamní činnosti, která na těchto akcích také probíhala, neboť bez těchto výdajů by nebylo možno reklamní činnost vůbec provádět.

[26] Úvodem je nutno upozornit na skutečnost, že zdaňování neziskových subjektů probíhá odlišným způsobem, než zdaňování podnikatelských subjektů, neboť u neziskového subjektu vstupuje do základu daně jen část příjmů, naproti tomu část příjmů se u neziskového subjektu nestane předmětem daně vůbec.

[27] Dle § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů nejsou u neziskových subjektů předmětem daně příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání (hlavní činnost) za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší.

[28] Pro zdanění hlavní činnosti tedy platí, že podmínkou toho, aby tyto příjmy nebyly předmětem daně, je odpovídající relace mezi těmito příjmy a souvisejícími náklady. Dosahuje-li neziskový subjekt v rámci jednotlivých činností, které jsou jeho posláním, větší příjem, než jsou v souvislosti s ním vynaložené náklady, stává se tento příjem předmětem daně. V souladu s § 23 odst. 5 zákona o daních z příjmů nelze náklady související s druhem činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně přičítat k nákladům souvisejícím s příjmy, které jsou předmětem daně. Obdobně podle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů nelze za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně.

[29] Naproti tomu dle § 18 odst. 3 zákona o daních z příjmů u neziskových subjektů jsou předmětem daně vždy příjmy z reklam, členských příspěvků a příjmy z nájemného s výjimkou uvedenou v § 18 odst. 4 písm. d) citovaného zákona.

[30] Krajský soud se v nyní projednávané věci ztotožnil se závěry žalovaného, že žalobce neprokázal souvislost vykázaných výdajů ke zdanitelným příjmům a dále porušil požadavky § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů, které jsou podstatné pro správné stanovení základu daně.

[31] Podle § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů jsou neziskové subjekty povinny vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni účetní závěrky byly vedeny odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou, nebo jde o příjmy od daně osvobozené. Obdobně to platí i pro vykázaní nákladů. Pokud neziskový subjekt vykonává např. ztrátovou hlavní činnost a ziskovou doplňkovou činnost, vzniká řada společných nákladů (např. pronájem prostor, náklady na materiál atd.), které souvisejí s oběma činnostmi. Ztrátová hlavní činnost, za předpokladu naplnění podmínek stanovených v ustanovení § 18 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů není předmětem daně (resp. příjmy z ní plynoucí a daňově neúčinné jsou i s touto činností související výdaje), naproti tomu příjmy plynoucí

z doplňkové činnosti jsou předmětem daně vždy a daňově účinné budou za splnění zákonem stanovených předpokladů i náklady s nimi související. V takovém případě jsou neziskové subjekty povinny náklady související s oběma činnostmi rozdělit a přiřadit je v určitém poměru ke zdanitelným příjmům a příjmům, které zdanění nepodléhají.

[32] Žalobce si v dané věci fakturoval reklamní služby (propagaci značek) na jím organizovaných sportovních a kulturních akcích. V souladu s § 18 odst. 3 zákona o daních jsou tyto příjmy z reklam vždy předmětem daně. Žalobce však v rozporu s § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů žádným způsobem neodděloval příjmy z reklamy od svých dalších příjmů (např. z hlavní činnosti, které nejsou předmětem daně) a rovněž neodděloval ani veškeré výdaje související s pořádáním akcí, na kterých byly reklamy realizovány.

[33] Správce daně srozumitelným způsobem vyjádřil své pochybnosti a upozornil žalobce na výše uvedenou povinnost, a to již v řízení před orgánem prvního stupně (viz seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 6. 3. 2012, č. j. 68833/12/290931703669, či zpráva o daňové kontrole ze dne 25. 4. 2012, č. j. 68961/12/290931703668), a především pak v rámci doplnění podkladů v odvolacím řízení ve výzvě ze dne 13. 12. 2012, č. j. 394026/12/290931703668, viz např. str. 3 *in fine*: „*Je proto potřeba posoudit odlišně výdaje, které musely být vynaloženy, aby byl plněn cíl nadačního fondu (poslání, podpora veterinářského života a akcí pro veterináře) a výdaji fakticky vynaloženými proto, aby byl splněn závazek ze smlouvy o ‚reklamě‘.*“ Jelikož žalobce výše popsané rozlišení příjmů a výdajů neučinil, neměl správce daně z čeho vycházet.

[34] Neznamená to tedy, že by žalobce vůči příjmům z reklam nemohl uplatnit žádné daňově uznatelné náklady, nicméně tyto musí určitým způsobem prokázat, především pak jejich věcnou a časovou souvislost s předmětnými příjmy, což ale žalobce neučinil. U neziskových subjektů je prvotním krokem rozdělení příjmů a nákladu ve smyslu § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů a následně provedení určitého klíčování příjmů a souvisejících nákladů podle jednotlivých druhů činností.

[35] K tomu lze upozornit na to, že s účinností zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, může ode dne 1. 1. 2008 neziskový subjekt využít pro posouzení způsobu rozdělení výdajů, které nelze přiřadit pouze ke zdanitelným příjmům, také institutu závazného posouzení.

[36] Lze se ztotožnit se žalovaným, že předložení účetní evidence bez naplnění požadavků § 18 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tedy bez prokázání jakým způsobem a v jakém rozsahu se jednotlivé výdaje podílí na zdanitelných příjmech, nelze považovat za unesení důkazního břemene ze strany žalobce. Žalobce ani po výzvě správce daně nenavrhoval ani neprokázal žádné kritérium pro uplatnění společných výdajů.

[37] Nelze akceptovat postup žalobce, který veškeré výdaje na pořádání akce zaúčtoval jako daňově neúčinné a po skončení akce část těchto výdajů přeúčtoval na daňově účinné, a to do výše příjmů z reklam. V takovémto postupu se zcela vytrácí věcná souvislost příjmů s náklady požadovaná zákonem o daních z příjmů. Výše příjmů by takto nezávisela na vynaložených nákladech, ale naopak výše nákladů by *de facto* závisela na získaných

příjmech. Zmíněná souvislost však znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by žalobce očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat.

[38] Je pravdou, že bez výdajů na organizaci daných akcí by nebylo možno reklamní činnost provádět, zároveň by však bez těchto výdajů nebylo možno provádět ani hlavní činnost nadačního fondu, tedy podporovat kulturní, sportovní a podobné aktivity veterinárních lékařů. Nelze tedy výdaje na organizaci dané akce ve výši příjmů z reklamy automaticky považovat za daňově uznatelné.

[39] V nyní projednávané věci lze mít za to, že výše příjmů získaných z reklamy bezprostředně nesouvisí pouze s výdaji na organizaci dané akce. Počet subjektů, které by mohly mít zájem inzerovat na podobných akcích, je omezen, stejně jako počet potenciálních hostů (veterinárních lékařů). Příjmy z reklamy tedy mohou být obdobné i v případech, kdy by náklady na dané akce byly nižší či naopak vyšší. Lze předpokládat, že veterinární lékaři mají zájem se zúčastnit kulturní či sportovní akce bez ohledu na to, např. kdo akci moderuje (což může být podstatná část nákladů na danou akci) a zadavatelé reklamy by tedy i tak byli spokojeni, jelikož by jejich reklamu viděl obdobný počet lidí.

[40] Pouze na okraj soud dodává, že vůle zákonodárce omezit účelové přesuny financí pomocí poskytování reklam neziskovým subjektům vyplývá z důvodové zprávy k zákonu č. 157/1993 Sb., změna zákonů o daních z příjmů a o správě daní a poplatků, který zdanění příjmů z reklam u neziskových subjektů zavedl: „*Navrhované znění značně omezí možnost spekulativně prohlašovat a při vzniku těchto subjektů registrovat za poslání jinak obecně běžné podnikatelské aktivity. Současně se zabrání dosud ‚neomezenému‘ přesunu nezdaněných finančních zdrojů prostřednictvím reklamy od tuzemských fyzických a právnických osob, které dosud nelze u ‚neziskových‘ příjemců danit a ztíží se i obcházení poskytování darů, které je pro daňové účely limitováno. Omezí se spekulativní zřizování ‚neziskových‘ subjektů přímo podnikateli k uspokojování jejich nezdaněné hmotné spotřeby*“ (viz Důvodová zpráva k zákonu č. 157/1993 Sb., změna zákonů o daních z příjmů a o správě daní a poplatků, K bodům 16 až 18, 22 a 30, Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, tisk č. 258, rok 1993).

VI. Závěr a náklady řízení

[41] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[42] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 21. září 2015

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu