



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **ADOZ, s.r.o.**
sídlem Výrobní 1441, 593 01 Bystřice nad Pernštejnem
zastoupený advokátkou JUDr. Alicí Kluzákovou
sídlem Rohanské nábřeží 678/23, 186 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2019, č. j. 25119/19/5200-11435-706871

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 15. 8. 2019 doručitou zdejšímu soudu následujícího dne domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2019, č. j. 25119/19/5200-11435-706871 (dále

jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů právnických osob:

- ze dne 13. 6. 2018, č. j. 1202641/18/2902-50523-706263, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku 809 970 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 161 994 Kč;

- ze dne 13. 6. 2018, č. j. 1202691/18/2902-50523-706263, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 vyšší o částku 824 600 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 164 920 Kč;

- ze dne 8. 3. 2019, č. j. 365671/19/2902-50523-706263, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 vyšší o částku 795 530 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 159 106 Kč;

(dále jen „dodatečné platební výměry“).

2. Dodatečnými platebními výměry žalobci nebyly uznány náklady zahrnuté do základu daně, a to konkrétně náklady na reklamu a propagaci ve výši 182 648 Kč (akce Jezerka) a licenční poplatky za používání ochranné známky ve výši 4 080 860,11 Kč za zdaňovací období roku 2013, licenční poplatky za používání ochranné známky ve výši 4 076 371,69 Kč a náklady na opravu světel ve výši 263 330 Kč za zdaňovací období roku 2014, a licenční poplatky za používání ochranné známky ve výši 4 073 515,83 Kč a náklady na opravu světel ve výši 114 112 Kč za zdaňovací období roku 2015.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce prvně shrnul své žalobní důvody, přičemž důvody žalovaného, pro které podaná odvolání proti dodatečným platebním výměrám zamítl, nemají skutkový základ ani právní oporu. Žalovaný se s tvrzeními žalobce a předloženými důkazními prostředky řádně nezabýval, neprovedl jejich řádné hodnocení jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, v důsledku čehož dospěl k nesprávným právním závěrům. Dále žalobce namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jelikož některé závěry žalovaného nejsou odůvodněny, z dalších závěrů žalovaný nevyvozuje adekvátní právní důsledek a nevypořádává se v dostatečném rozsahu s námitkami, tvrzeními a důkazy, které žalobce uplatnil.
4. V případě nákladů na reklamu a propagaci (akce Jezerka) žalobce rozporuje posouzení těchto nákladů ze strany daňových orgánů jako nákladů na reprezentaci, které nejsou daňově uznatelné. Podle žalobce se však jednalo o reklamní a propagační akci, na které pořádal také školení k historii firmy, dosažených úspěchů a uvedení strategie k propagaci nového loga a firemní image. Žalovaný porušil zásadu volného hodnocení důkazů a požadoval po žalobci prokázání skutečností, jež nelze rozumně vyžadovat. Daňové orgány k této skutečnosti neprovedly odpovídající hodnocení tvrzení žalobce a předložených důkazů, následně pak dospěly k chybným právním závěrům. Žalobce si uvědomoval, že během této akce vzniknou i výdaje, které nelze dle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních

z příjmů uznat za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely, přičemž tyto výdaje v podobě výdajů na občerstvení zohlednil jako tzv. nedaňové.

5. K nákladům na licenční poplatky za používání ochranné známky žalobce předně označil tvrzení žalovaného v bodě 71 napadeného rozhodnutí („uzavření licenční smlouvy postrádá smysl“) za naprosto absurdní. Z tohoto důvodu žalobce zrekapituloval skutkový stav vztahující se k této položce, který správce daně interpretoval jinak, než jaká byla realita. Navíc formalisticky lpěl na tom, že původní ochranná známka č. 214092 nebyla užívána, jelikož ji nahradil novým označením, ale k této nové ochranné známce č. 343338 neměl právní titul, jelikož se ještě nejednalo o zapsanou ochrannou známku a následně jelikož smluvní strany opomněly platně uzavřenou licenci vložit do rejstříku ÚPV. Správce daně při svém hodnocení pominul, že smluvní strany nemohly platně uzavřít licenční dohodu k označení, které dosud nebylo zapsáno v rejstříku ÚPV. Jediná relevantní otázka by se měla týkat případné neplatnosti nepsané dohody stran týkající se užívání nezapsaného označení za podmínek v licenční smlouvě ze dne 28. 1. 2013, která byla v dané době formálně uzavřena pouze pro starší ochrannou známku. Smlouva měla smysl mezi stranami v souvislosti se vznikem práva přednosti a s užíváním přihlášeného označení. Podle žalobce není nutné uzavřít smlouvu týkající se užívání nezapsaného označení v písemné podobě, jelikož se ve své podstatě jedná o nepojmenovanou smlouvu. Hodnocení článku IV. odst. 3 licenční smlouvy, jež vázalo účinnost smlouvy na registraci do ÚPV, ze strany daňových orgánů je ryze formalistické, účelové a neodpovídající skutečně zjištěnému stavu. Namítaný nedostatek účinnosti byl k tomu zhojen dodatkem k licenční smlouvě ze dne 2. 10. 2017, dle něhož byla sjednána zpětná účinnost změněného ustanovení článku IV. odst. 3 licenční smlouvy již od data 28. 1. 2013, k čemuž došlo na základě smluvní autonomie vůle a toto ustanovení není v rozporu s kogentní normou. Jednalo se o reakci na formalistické hodnocení správce daně k otázce neúčinnosti článku IV. odst. 3 licenční smlouvy k licenci č. 343338. Úvahy žalovaného zpochybňující vlastnictví ochranné známky č. 343338 považuje žalobce za zavádějící a zmatečné. O tomto nic nevypovídají žalobcem vynaložené náklady na vytvoření nového logotypu v roce 2012. Rovněž úvahy žalovaného ohledně účelovosti hrazení licenčních poplatků nedávají logický smysl a jsou nepřezkoumatelné. S argumentací žalobce se totiž žalovaný v podstatě vůbec nevypořádal. Žalobce podotkl, že prokázal užívání obou ochranných známek vedle sebe. Hodnocení daňových orgánů ve věci nastavení obchodních a smluvních vztahů mezi ním, společností KP INDUSTRY INVEST LIMITED a Ing. L. nemá žádnou relevanci ve vztahu k otázce uznatelnosti nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a úvahy žalovaného v tomto směru jsou zcela irelevantní. Společnost KP INDUSTRY INVEST LIMITED byla s ohledem na politickou a hospodářskou situaci otevřít nový bankovní účet, k čemuž byl pověřen právě Ing. L. V závěru své argumentace žalobce zdůraznil, že výše licenčního poplatku nebyla v daňovém řízení zpochybněna. Žalovaný se tímto nezabýval, což podle žalobce zakládá další důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Rozporoval též závěry správce daně o tom, že by poskytoval tak specifické a mimořádné služby, jejichž poskytování pro třetí strany je chráněno ochrannou známkou. Žalobce používal ochranné známky k odlišení výrobků a služeb realizovaných na trhu jinými soutěžiteli, a to ve vztahu k označování svých produktů i výrobků jiných firem distribuovaných žalobcem. Přestože ochranné známky byly zapsány pro třídy 1, 6, 7, 12 a 17, byly využívány i pro jiné služby, a to pro třídy 35, 39, 40 a 41. Licenční poplatek ve

výši 3 % byl počítán z celkového obrátu, závěr správce daně o chybné obrátové základně pro jeho výpočet je tak nesprávný.

6. Žalobce nesouhlasil s hodnocením daňových orgánů ani ve vztahu k nákladům na opravu světel, které jsou podle něj daňově účinnými, a nejedná se o technické zhodnocení. Správce daně v tomto směru sám dostatečně neprokázal svá tvrzení, jelikož použil fotodokumentaci z roku 2014, ta však nemůže vypovídat i skutkovému stavu v roce 2015, protože nebyly splněny požadavky dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu týkající se přenosu důkazního břemene. V daném případě se jednalo o komplexní opravu světel a elektřiny ve skladu, kterou nebylo možné provést dílčími opravami.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil podáním ze dne 19. 9. 2019, v němž poukázal na shodnost žalobních námitek s námitkami odvolacími. Předně se žalovaný vyjádřil k vedenému dokazování, v rámci něhož došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce s ohledem na pochybnosti, které měl správce daně. Napadené rozhodnutí nepovažuje ani za nepřezkoumatelné.
8. Ohledně nákladů na reklamu a propagaci (akce Jezerka) žalovaný uvedl, že z předložených důkazů je více než zřejmé, že žádné školení účastníků akce neproběhlo. Ani vlastní představení nového grafického znázornění jména společnosti (loga) nelze samo o sobě považovat za reklamu. Žalobce si měl uchovávat důkazy pro pozdější užití v daňovém řízení o tom, že proběhly jím tvrzené reklamní a propagační aktivity, jakož i školení účastníků akce, neboť by se žalobce v takovém případě nedostal do důkazní nouze.
9. V případě nákladů na licenční poplatky za užívání ochranné známky žalovaný připomněl, že žalobce od roku 2012 sám vyvíjel iniciativu vedoucí k vytvoření a používání nového loga. Jeho používání nebylo od 1. 2. 2013 do 6. 1. 2015 vázáno žádnou licenční smlouvou, kterou by žalobce uzavřel se společností KP INDUSTRY INVEST LIMITED. Dodatek k této licenční smlouvě byl uzavřen dne 7. 1. 2015, nesplňuje však podmínky právních předpisů platných od roku 2014. Důležité přitom je, zda uplatněné výdaje byly skutečně vynaloženy v souvislosti se získáváním nebo udržením zdanitelných příjmů, zda byly vynaloženy vůči skutečnému dodavateli zboží nebo služby za ekvivalentní protiplnění. Obsah jednotlivých listin a jednání smluvních stran ve vazbě na prováděné platby a rozdílnost vyjádření v rámci daňových řízení zakládají pochybnosti o skutečném účelu obchodních transakcí. Dále je podstatné, že zpracování nového logotypu zadal a zaplatil žalobce a nebylo doloženo, jak společnost KP INDUSTRY INVEST LIMITED k němu nabyла vlastnictví. Uzavření licenční smlouvy proto postrádá smysl. V době uzavírání licenční smlouvy ze dne 28. 1. 2013 bylo žalobci jasné, že od 1. 2. 2013 bude již používat nové logo, které se významně lišilo od původní ochranné známky č. 214092 a které bylo v roce 2015 zapsáno jako ochranná známka č. 343338. Žalovaný nehodnotil soukromoprávní rovinu právního jednání, ale hodnotil, zda uplatněný nárok splňuje zákonné podmínky daňové uznatelnosti. Vlastní převod obchodního podílu mezi původním vlastníkem žalobce Ing. L. a společností KP INDUSTRY INVEST LIMITED neprokazuje daňovou účinnost sporných licenčních poplatků. Správci daně pak nevznikla pochybnost ohledně obvyklosti ceny (výše licenčního poplatku), nýbrž ohledně účinnosti nákladů deklarovaných jako licenční poplatky, a to o důvodu (účelu) placení licenčních poplatků a návazně i o způsobu výpočtu jejich výše ve vazbě na znění licenční smlouvy. Pro její výpočet žalobce neodůvodněně rozšířil rozsah prodeje zboží a služeb, než pro které

byla ochranná známka zapsána v rejstříku, čímž rozšířil i základnu pro případný výpočet výše licenčních poplatků. Ze skutkového stavu vyplynulo, že se žalobce vlastními smluvními ujednáními neřídil, odkazoval se na „skutečnou“ vůli stran a na nepsané dohody, aniž by svá tvrzení dostatečně věrohodně prokázal, platby za údajné licenční poplatky byly hrazeny nestandardně na jiný účet, než bylo smluveno a obratem byly zasílány na soukromý účet jednatele žalobce.

10. U nákladů na opravu světel bylo nutné prokázat původní stav věci, a to zejména technické parametry. Místní šetření bylo uskutečněno dne 13. 9. 2016, přičemž daňová kontrola za zdaňovací období 2012 až 2014 probíhala od 8. 9. 2015 a souběžně od 22. 7. 2016 byla prováděna i daňová kontrola za zdaňovací období roku 2015, nelze tudíž tvrdit, že se důkazní prostředek získaný v podobě fotografií týká jen roku 2014 a pro daňové řízení zdaňovacího období roku 2015 je nezákonný. Výměna osvětlení totiž probíhala mezi roky 2014 a 2015, což potvrdil také žalobce tvrzením o komplexní akci z důvodu častých poruch. Daný důkazní prostředek byl získán v souladu se zákonem a lze jej užít pro obě zdaňovací období, jelikož s nimi úzce souvisí. Žalobce nedoložil žádný důkazní prostředek, který by prokazoval jeho tvrzení o provedení opravy.

IV. Replika žalobce

11. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou ze dne 16. 10. 2019, v níž nesouhlasil s argumentací žalovaného a zopakoval svá tvrzení obsažená již v žalobním návrhu.

V. Posouzení věci krajským soudem

12. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 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 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 dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**. O žalobě soud rozhodl, aniž by nařizoval jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s. ř. s.
14. Žalobce na několika místech svého žalobního návrhu namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, ať už z důvodu nedostatečně vypořádaných odvolacích námitek, tak z důvodu nedostatečného vypořádání se s předloženými důkazními prostředky. V této souvislosti argumentoval neprovedením řádného hodnocení důkazních prostředků jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, což vedlo k nesprávným právním závěrům.
15. Soud se proto předně zabýval touto námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že se jí soud musí zabývat z úřední povinnosti nad rámec dalších uplatněných žalobních námitek. Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat.
16. Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu k tomuto tématu (např. rozsudky ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 27/2008-76, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS) je zřejmé, že rozsudek je

nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, například pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí; pokud je jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním; pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Dále se jedná o případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. I nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je soudní judikaturou bohatě zmapována. Zmínit lze například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, a ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245). Z nich se podává, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných, či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci. Dle Nejvyššího správního soudu pak **pro posouzení přezkoumatelnosti správních rozhodnutí platí v podstatě stejné kautely, jako pro posouzení přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7 As 163/2012-18).

17. Zdejší soud se však s žalobcem tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí neztotožnil a napadené rozhodnutí považuje za plně přezkoumatelné. Napadené rozhodnutí je žalovaným pečlivě odůvodněno a žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal se všemi klíčovými odvolacími námitkami žalobce. V tomto směru je nutné připomenout, že odvolací orgán není povinen reagovat na každou dílčí námitku žalobce uplatněnou v podaném odvolání, nýbrž je povinen vypořádat stěžejní argumentaci, na níž je odvolání postaveno. Z tohoto pohledu se žalovaný nedopustil žádného pochybení. Pokud žalobce tvrdí, že žalovaný nevěnuje dostatečný rozsah odvolacím námitkám, soud tento pocit se žalobcem nesdílí a pokládá rozsah, v jakém se žalovaný věnoval uplatněným odvolacím námitkám žalobce, za dostatečný.
18. Konkrétně žalobce k námitce nepřezkoumatelnosti uvedl, že se žalovaný nezabýval výší licenčního poplatku, nicméně s tímto tvrzením se nelze ztotožnit s ohledem na body 74, 75 a 84 napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný této otázce věnoval. Soud nesouhlasí ani s názorem žalobce o absenci vlastních srozumitelných závěrů žalovaného k této odvolací námitce a pouhým převzetí závěrů správce daně bez snahy tyto závěry jakkoliv revidovat a přezkoumat. Za nepřezkoumatelné nelze označit ani závěry žalovaného ohledně údajné účelovosti hrazení licenčních poplatků v bodě 120 napadeného rozhodnutí, které dle soudu nejsou v rozporu a v nichž žalovaný řádně uvedl důvody, jež podle něj svědčí o účelovosti hrazených licenčních poplatků. Žalovaný se podle žalobce neměl zabývat argumentací žalobce k přednosti skutečné vůle smluvních stran před formálním projevem a s tím souvisejícím právním stanoviskem právní zástupkyně žalobce, nicméně z bodů 82 a 83

napadeného rozhodnutí je zřejmé, že i touto argumentací se žalovaný zabýval. Žalovaný se zabýval také tvrzením správce daně, že školení nebylo „žádným způsobem prokázáno“, přičemž řádně přezkoumal skutečnosti související s konáním celé „akce Jezerka“ v bodech 30 až 42 napadeného rozhodnutí a následně v bodech 97 až 101 napadeného rozhodnutí. Ani těmto tvrzením žalobce soud nepřisvědčil.

19. Také ve vztahu k předloženým důkazním prostředkům lze z napadeného rozhodnutí jasně seznat, jakými úvahami se žalovaný řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů a utváření závěru o skutkovém stavu. Daňové orgány řádně zhodnotily předložené důkazní prostředky a zdůvodnily své pochybnosti, proč důkazy a tvrzení předložené žalobcem nepovažují za věrohodné. Pokud je výsledkem tohoto zhodnocení závěr, že nelze vyhovět žalobci a žalobce svá tvrzení neprokázal, nelze takový závěr označovat za hodnocení důkazních prostředků pouze k tíži žalobce. Z napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole, která slouží jako odůvodnění dodatečných platebních výměrů, jasně vyplývá hodnocení jednotlivých důkazních prostředků a jakým způsobem měly vliv na výsledný závěr daňových orgánů. Nelze přisvědčit názoru žalobce, že žalovaný, potažmo správce daně, hodnotí předložené důkazy podle toho, „jak se mu to hodí“. Ani tvrzení o porušení § 8 odst. 1 daňového řádu není důvodným, jelikož daňové orgány hodnotily důkazy podle své úvahy, jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a přihlížely ke všemu, co v rámci daňového řízení vyšlo najevo. Speciálně soud zdůrazňuje, že napadené rozhodnutí obsahuje vlastní úvahu žalovaného k samotnému dokazování, nelze se tak ztotožnit s názorem žalobce, že toto v napadeném rozhodnutí absentuje. Není ani pravdou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí pouze opakuje a přebírá závěry správce daně. Shodně uvedené závěry platí jak pro náklady na „akci Jezerka“, tak pro náklady na opravu světel i pro náklady ve formě licenčních poplatků za ochranné známky.
20. K tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí lze dále uvést, že toto rozhodnutí žalovaného je postaveno na řádně uvedených ustanoveních zákona a v napadeném rozhodnutí se žalovaný vypořádal s posouzením zákonnosti prvostupňového rozhodnutí. Lze tak seznat, na základě jakých ustanovení žalovaný dospěl k uvedeným skutkovým závěrům. Napadené rozhodnutí není ani vnitřně rozporné a lze z něj zjistit, jak žalovaný v dané věci rozhodl. O přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí svědčí i ta skutečnost, že žalobce s napadeným rozhodnutím bez jakýchkoliv problémů v žalobě argumentačně polemizuje, uvádí své právní názory odlišné od názorů žalovaného a celkově mu nečiní problém napadené rozhodnutí podrobit svému „přezkumu“ jako účastníku řízení.
21. Zdejší soud k uvedené námitce nepřezkoumatelnosti, kterou žalobce namítal ve svém žalobním návrhu a následně tato tvrzení zopakoval ve své replice, na základě výše uvedených důvodů konstatuje, že ji shledává v této prvotní fázi nedůvodnou.
22. Spornou otázkou v projednávané věci je tak především otázka, zda v případě žalobce byly naplněny podmínky dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zda měly být žalobcem uplatněné náklady na reklamu a propagaci („akce Jezerka“), licenční poplatky za používání ochranné známky a náklady na opravu světel uznány jako daňově účinné. Kromě námitky k jednotlivým nákladům, které mu nebyly uznány jako daňově účinné, žalobce rozporuje rovněž způsob přechodu důkazního břemene v rámci daňového řízení.

V. 1. Přenos důkazního břemeno

23. Žalobce k přenosu důkazního břemene namítal nezákonnost vydaných výzev k prokázání skutečností, které nebyly dostatečně konkrétní stran toho, co má žalobce prokazovat. Ve

vztahu k nákladům na opravu světel pak žalobce explicitně poukázal na to, že správce daně nesplnil podmínky vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tj. neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví žalobce, v důsledku čehož nedošlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce.

24. Soud se proto dále zabýval tím, zda správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení žalobce a doklady jim předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, a zda se tudíž jedná o případ, kdy důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce, který tak byl povinen svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit.
25. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Povinností daňového subjektu je dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 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. Správce daně naopak dle § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti; skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
26. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).
27. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost předkládaných dokladů a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastní účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; veškerá zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Správce daně

samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

28. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce byl výzvou k prokázání skutečností ze dne 15. 2. 2016, č. j. 199444/16/2914-60562-704309, vyzván k prokázání celkově 5 skutečností (např. sjednání licenčního poplatku dohodou o ceně, jak další poplatky hrazené na účet, na který byly hrazeny i licenční poplatky, vznikly, či předložení rozhodnutí valné hromady o schválení vyplácení podílu na zisku). Výzvou k prokázání skutečností ze dne 23. 9. 2016, č. j. 1520907/16/2914-60562-704309, byl žalobce vyzván k prokázání dalších skutečností vztahujících se k jednotlivým zdaňovacím obdobím, které byly předmětem daňové kontroly (př. prokázání skutečné spotřeby pohonných hmot, náklady na reklamu a propagaci, zda jsou nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, apod.). Tato výzva se mimo jiné týkala právě nákladů na opravu světel ve zdaňovacím období 2014 (bod 4 zdaňovacího období 2014 této výzvy). Pochybnost správce daně byla odůvodněna tím, že žalobce jako nájemce předmětného prostoru zajistí na své náklady běžné opravy a údržbu pronajatého prostoru, z místního šetření provedeného u žalobce však vyplynulo, že deklarované práce nebyly běžnou opravou a měly být jako technické zhodnocení na pronajatém majetku přeučtovány vlastníkovvi budovy. Další výzva k prokázání skutečností týkající se zdaňovacího období 2012, 2013 a 2014 byla datována dnem 29. 5. 2017, č. j. 1112297/17/2914-60562-704309, a týkala se licenčních poplatků za užívání ochranné známky a „akce Jezerka“, přičemž v této výzvě byl žalobce vyzván k prokázání toho, zda se skutečně jedná o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Konečně správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností ze dne 27. 4. 2017, č. j. 958583/17/2914-60562-704309, vztahující se ke zdaňovacímu období 2015, v níž žalobce vyzval k prokázání celkově 5 skutečností (mimo jiné náklady na opravu světel a licenční poplatky za užívání ochranné známky, zda jsou nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce). V případě nákladů na opravu světel uvedl shodné pochybnosti jako v případě těchto nákladů za zdaňovací období 2014.
29. Na základě předmětných výzev, které jsou součástí správního spisu a jejichž obsah byl v předchozím odstavci ve stručnosti rekapitulován, soud nemůže přisvědčit tvrzení žalobce, že tyto výzvy k prokázání skutečností nebyly dostatečně konkrétní stran toho, co má žalobce prokazovat. Naopak jednotlivé body, k jejichž prokázání byl žalobce vyzván, považuje soud za dostatečně konkrétní, a žalobci na základě nich bylo jasné, jaké skutečnosti má prokazovat. Nejedná se tak o výzvy nezákonné, jak se domnívá žalobce.
30. Ve vztahu k nákladům na opravu světel žalobce namítal nesplnění podmínek pro přenos důkazního břemene, zejména s ohledem na uskutečněné místní šetření ze dne 13. 9. 2016, v rámci něhož byla pořízena fotodokumentace předmětného osvětlení. Tato dle žalobce nemůže vypovídat současně o skutkovém stavu v roce 2014 i 2015. K tomu je však nutné uvést, že i dle žalobce probíhala výměna osvětlení mezi roky 2014 a 2015, přičemž tato fotodokumentace výsledného stavu světel byla pořízena až v roce 2016, tj. po skončení obou zdaňovacích období a odpovídá výslednému stavu po uskutečnění oprav realizovaných a zaúčtovaných v roce 2014 a 2015. V tomto směru tak soud neshledal nezákonnost pořízené fotodokumentace, která může být důkazním prostředkem pro závěry daňových orgánů jak ve vztahu ke zdaňovacímu období 2014, tak ke zdaňovacímu období 2015. Tvrdí-li žalobce, že správce daně nijak touto fotodokumentací neproказuje, kdo tyto kabely odstranil a kdy, je nutné připomenout, že správce daně v rámci přenosu

důkazního břemene není povinen prokazovat určité skutečnosti, je povinen toliko specifikovat dostatečně vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či nesprávnosti předložených účetních dokladů. Na základě uskutečněného místního šetření (konkrétně na základě výsledného stavu po provedení prací na osvětlení a rozvodech elektřiny) správci daně vznikly pochybnosti stran toho, zda jsou tyto náklady na opravu světel nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Tyto pochybnosti byly uvedeny ve výzvách k prokázání skutečností vztahujících se ke zdaňovacímu období 2014 i 2015. Soud považuje uvedené pochybnosti za dostatečné, v postupu správce daně proto neshledal porušení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

V. 2. Náklady na reklamu a propagaci (akce Jezerka)

31. Žalobci nebyly jako daňově účinné ve zdaňovacím období roku 2013 uznány náklady na reklamu a propagaci spojené s organizací „akce Jezerka“ ve výši 182 648 Kč, jelikož tyto náklady byly posouzeny daňovými orgány jako náklady na reprezentaci podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů. Jejich uplatněním v rámci daňově uznatelných nákladů tak došlo k porušení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů. Správce daně proto o tyto náklady na reprezentaci navýšil hospodářský výsledek žalobce za zdaňovací období roku 2013.
32. Předmětem daně z příjmu právnických osob jsou dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.
33. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Takto zjištěný výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2. zákona o daních z příjmů zvyšuje o částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů).
34. Dle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
35. Výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které nelze pro daňové účely uznat, jsou uvedeny v § 25 zákona o daních z příjmů. Dle odst. 1 písm. t) tohoto ustanovení se jedná zejména o výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary.
36. Otázkou výdajů na reprezentaci se ve své judikatuře zabýval také Nejvyšší správní soud. V rozsudku ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004-67, dospěl k závěru, že „[z] dikce ust. § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb. lze dovodit, že jiný výslovně v zákoně neuvedený výdaj by bylo možno považovat za výdaj na reprezentaci zejména tehdy, pokud by takový výdaj byl k podnikatelské činnosti dotyčného podnikatele v obdobném vztahu, jako je k ní občerstvení, pohoštění či poskytování darů. Tak by tomu mohlo být zejména tehdy, jestliže by byl výdaj vynaložen za stejným účelem a pokud by byl financován obdobným způsobem a ze stejných zdrojů.“
37. V rozsudku ze dne 16. 4. 2015, č. j. 5 Afs 87/2014-50, Nejvyšší správní soud posuzoval výdaje v podobě zajištění večere, rautu, občerstvení, ubytování či dopravy z hlediska toho, zda se jedná o výdaje na reprezentaci či nikoliv, k čemuž uvedl: „stěžovatelem vynaložené náklady na ubytování a dopravu mají v rámci posouzení dané akce obdobnou povahu jako

pohoštění (večeře, raut, občerstvení v hotelu, ubytování, doprava), občerstvení či dary, tedy jako plnění, jež jsou nikoli taxativně uvedena v ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP jako výdaje na reprezentaci. Plnění poskytnutá stěžovatelem mají dobrovolnou povahu a byla určena k přímé spotřebě účastníků setkání, kteří nebyli zaměstnanci stěžovatele. Zákon o daních z příjmů rozlišuje výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které lze daňově uznat (§ 24) a výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které nelze daňově uznat (§ 25), přestože by vedly k faktickému navýšení zdanitelných příjmů. Poukazy stěžovatele na souvislost mezi poskytnutím občerstvení, ubytování a dopravy účastníkům meetingu s údajnými výnosy jsou proto v daném případě bezpředmětné, neboť sporné výdaje jsou přímo zákonem definovány jako nedaňové [§ 25 odst. 1 písm. t) ZDP], popř. byly jako výdaje na reprezentaci posouzeny proto, že mají obdobnou povahu jako plnění výslovně uvedená v ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP.“

38. Žalobce v průběhu celého daňového řízení i v rámci soudního řízení u nákladů spojených s organizací „akce Jezerka“ namítal, že se jednalo o náklady na reklamu a propagaci, nikoliv o náklady na reprezentaci, v důsledku čehož by mu měly být uznány jako daňově účinné.
39. Krajský soud se však při posouzení těchto nákladů ztotožnil s hodnocením daňových orgánů, které tyto náklady považovaly za náklady na reprezentaci. Předně lze upozornit již na samotný název akce – „společenské setkání u příležitosti výročí 20 let od vzniku společnosti ADOZ s.r.o.“ Již z tohoto označení, které žalobce ostatně prezentoval na svém webu, jak vyplývá ze spisového materiálu, je patrné, o jaký typ akce se jednalo. Reprezentativní charakter „akce Jezerka“ potvrzuje rovněž přehled jednotlivých položek vyúčtovaných vůči žalobci fakturou č. 115020 ze dne 1. 3. 2013 ze strany dodavatele akce společnosti Entity production, s.r.o. (mimo jiné občerstvení, hostesky, ubytování, fotokoutek, kapela, DJ, moderátor, technika, soutěže či dekorace). Byť žalobce vyloučil z daňově účinných nákladů náklady na občerstvení, u nichž si byl vědom nemožnosti jejich zahrnutí do daňově účinných nákladů, i zbývající položky vyúčtované na této faktuře mají povahu nákladu na reprezentaci, pročez nemohou být uznány. Rovněž z videozáznamu z akce trvajícího zhruba 10 minut, který byl poskytnut společností Entity production, s.r.o., vyplývá reprezentativní charakter celé akce.
40. Žalobce se v rámci svého žalobního podání soustředil zejména na rozporování skutečností uvedených daňovými orgány, nicméně sám aktivně nenavrlh v průběhu nyní vedeného soudního řízení žádné další důkazy, jimiž by se snažil prokázat, že v rámci této akce proběhlo skutečně školení, anebo že probíhala obchodní jednání s partnery žalobce. V tomto směru žalobce v průběhu celého soudního řízení (a ani jemu předcházejícího daňového řízení) nepředložil jakékoliv materiály ze školení, které mělo údajně probíhat, jakož i nedoložil bližší vymezení obchodních partnerů, s nimiž mělo být jednáno, eventuálně nenavrlh ani jejich výsledky. Součástí spisového materiálu se nachází seznam pozvaných obchodních partnerů žalobce, nicméně z něj žádným způsobem nevyplývá, že by se kdokoliv z těchto partnerů následně celé akce zúčastnil, tj. ani tvrzení žalobce o propagaci konkrétních produktů a služeb vůči potenciálním zákazníkům nebylo prokázáno. Stejně tak nebylo prokázáno tvrzení, že žalobce svým zákazníkům a obchodním partnerům prezentoval nové vize a směry, kterým se bude dále rozvíjet, produkty a služby nabízené žalobcem. Z důkazních prostředků, které jsou součástí spisového materiálu, je přitom evidentní, že celá akce měla charakter společenského setkání, pročez by měla být posouzena jako reprezentativní akce, a nikoliv jako akce reklamní či propagační. Rovněž žalobcem předložená fotodokumentace žádným způsobem

nevypovídá o tom, že by se v rámci této akce konalo jakékoliv školení k historii firmy, dosažených úspěchů a uvedení strategie k propagaci nového loga a firemní image, jak tvrdí ve své žalobě.

41. Námitkou týkající se prováděného dokazování se soud zabýval již výše, přesto lze k „akci Jezerka“ ve stručnosti uvést, že se žalovaný nedopustil porušení zásady volného hodnocení důkazů, neboť důkazní prostředky hodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, a po žalobci nepožadoval prokázání skutečností, jež nelze rozumně vyžadovat. Bylo na žalobci, aby předložil dostatečně průkazné důkazní prostředky o tom, že se nejednalo pouze o společenské setkání, ale že v rámci něj proběhlo rovněž školení a obchodní setkání s partnery. K prokázání těchto skutečností nebylo potřeba zajisté pořízení kompletního videozáznamu z akce, nýbrž dané skutečnosti mohly být prokázány jinými důkazními prostředky. Žalobce však v průběhu daňového i nyní vedeného soudního řízení toto své důkazní břemeno neunesl. Ze strany daňových orgánů došlo k řádnému hodnocení všech zjištěných skutečností souvisejících s konáním této akce, které vedlo k závěru o neuznání nákladů vztahujících se k organizaci této akce. V tomto však nelze spatřovat chybné právní závěry, jak tvrdí žalobce.
42. V závěru své argumentace k „akci Jezerka“ se žalobce vymezil proti závěrům Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 16. 4. 2015, č. j. 5 Afs 87/2014-50 s argumentací, že se jedná o zcela jiné náklady (na produkci akce samotné) a nejde o plnění uvedená v ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů. Nicméně s tímto tvrzením se zdejší soud neztotožnil, neboť výše citované závěry plynoucí z uvedeného rozsudku je možné aplikovat také na nyní projednávanou věc. V případě žalobcem uplatněných výdajů na produkci „akce Jezerka“ (výše uváděné náklady na občerstvení, hostesky, ubytování, fotokoutek, kapela, DJ, moderátor, technika, soutěže či dekorace) mají v kontextu celé akce obdobnou povahu jako pohoštění, občerstvení či dary, tedy jako plnění, jež jsou nikoli taxativně uvedena v § 25 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů jako výdaje na reprezentaci. I v případě těchto nákladů hrazených žalobcem platí jejich dobrovolná povaha a určení k přímé spotřebě účastníků této akce, jsou tedy v obdobném vztahu k žalobci jako je občerstvení, pohoštění či poskytování darů, neboť byly vynaloženy za stejným účelem a financovány obdobným způsobem (viz výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004-67).

V. 3. Náklady na opravu světel

43. Ve zdaňovacím období 2014 a 2015 žalobci nebyly uznány náklady na opravu světel, které daňové orgány posoudily jako technické zhodnocení podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů, jež mělo být přeúčtováno vlastníkově budovy. Uplatněním nákladů na opravu světel v rámci daňově uznatelných nákladů tak došlo k porušení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů. Správce daně proto navýšil základ daně ve zdaňovacím období 2014 a 2015 o tyto náklady na opravu světel.
44. Dle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména technické zhodnocení (§ 33).
45. Podle odkazovaného § 33 odst. 1 se technickým zhodnocením pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a

počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb). Rekonstrukcí se podle odst. 2 téhož ustanovení rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Modernizací je dle odst. 3 téhož ustanovení rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

46. Judikatura Nejvyššího správního soudu vymezuje opravu jako „*činnost, kterou se odstraňuje částečné fyzické opotřebení nebo poškození věci za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011-99, dále též rozsudky ze dne 28. 2. 2007, č. j. 1 Afs 29/2006-87, ze dne 22. 3. 2007, č. j. 7 Afs 108/2006-153, nebo ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 5/2006-96). V rozsudku ze dne 11. 12. 2008, č. j. 8 Afs 15/2008-139) Nejvyšší správní soud uvedl, že „*[p]ři posuzování, zda došlo k technickému zhodnocení nemovitosti či nikoli, je nutno porovnat stav nemovitosti před provedením úprav a po jejich provedení. I drobné úpravy či udržování nemovitosti mohou být technickým zhodnocením ve smyslu § 23 odst. 6 písm. b) a § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.*“
47. Žalobce rozporoval závěr daňových orgánů o technickém zhodnocení, jelikož se podle něj jednalo o komplexní opravu světel a elektriky.
48. Otázkou, zda tato fotodokumentace může být použita k posouzení nákladů na opravu světel ve zdaňovacím období 2014 i 2015, se zdejší soud zabýval již v rámci bodu V. 1. Přenos důkazního břemene tohoto odůvodnění. Ve stručnosti lze připomenout, že s ohledem na pořízení této fotodokumentace během místního šetření konaného až po skončení obou zdaňovacích období a realizace této komplexní opravy světel a elektriky během let 2014 a 2015 lze pro závěry daňových orgánů týkajících se obou zdaňovacích období užít předmětnou fotodokumentaci. Nedůvodným je proto tvrzení žalobce o nepoužitelnosti fotodokumentace jako důkazního prostředku.
49. Ve vztahu k samotnému posouzení, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení je nutné předně poukázat na skutečnost, že žalobce, ačkoliv byl k tomu vyzýván, nedoložil stav před provedením daných prací na osvětlení a kabelech elektriky. Judikatura Nejvyššího správního soudu je přitom postavena právě na skutečnosti, že žalobce je „*povinen prokázat, jaký byl stav objektu před a po provedení stavebních prací, aby bylo možné posoudit, zda se jednalo o opravu nebo naopak o rekonstrukci či modernizaci objektu*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008-57). Za této situace daňové orgány postupovaly na základě fotodokumentace výsledného stavu světel a rozvodů elektriky opatřené během místního šetření konaného dne 13. 9. 2016, z níž vyplynulo, že se nejedná o běžnou opravu, neboť se nejednalo o drobný rozsah této opravy, nýbrž o zásadnější úpravu vedoucí i ke změně jednotlivých kabelů a umístění zásuvek. Ostatně sám žalobce ve svém žalobním návrhu potvrzuje komplexnost provedených činností týkajících se světel a elektriky, které nebylo možné z důvodu bezpečnosti a souladu s technickými požadavky provést dílčími opravami. Z místního šetření dále vyplynulo, že původní osvětlení a kabely byly nahrazeny novými a umístěny nikoliv dle původního stavu. Tento stav byl daňovými orgány vyhodnocen jako technické posouzení, s čímž se zdejší soud ztotožnil, a to rovněž s ohledem na nesplnění důkazní povinnosti žalobce předložit stav před započítáním těchto prací. Dále lze upozornit rovněž na výši nákladů na tuto činnost, která přesahuje zákonem stanovenou hranici pro technické zhodnocení. Byť žalobce pouze stručně konstatuje, že se nejednalo o modernizaci

ani rekonstrukci, bylo by možné výsledný stav dle krajského soudu považovat za modernizaci, pro úplný závěr o tomto by však bylo nutné komparovat výsledný stav po provedení těchto prací se stavem před, nicméně k tomuto žalobce neunesl své důkazní břemeno.

50. K této otázce žalobce nebyl vyzýván k doložení neustále dalších a dalších důkazních prostředků, aniž by správce daně zdůvodnil, proč předložené důkazní prostředky tvrzení žalobce neprokazují, jak uváděl v replice k tomuto bodu. Naopak správce daně v průběhu daňového řízení žalobce řádně vyzval k prokázání toho, že se skutečně jednalo o opravu a nikoliv o technické zhodnocení, například prokázáním stavu před provedením příslušných zásahů do osvětlení a rozvodů, nicméně žalobce k této opravě nad rámec předložené faktury, rozpisu použitého materiálu a rozpisu provedených prací žádné další důkazní prostředky nepředložil.

V. 4. Licenční poplatky za používání ochranných známek

51. Za daňově účinné nebyly žalobci uznány ani náklady na licenční poplatky za používání ochranných známek ve zdaňovacím období 2013, 2014 a 2015, u nichž daňové orgány dospěly k závěru, že se nejednalo o náklad vynaložený k dosažení a zajištění zdanitelných příjmů, čímž došlo k porušení § 23 odst. 3 písm. a) bodu 2 zákona o daních z příjmů. Správce daně proto navýšil základ daně ve zdaňovacím období 2013, 2014 a 2015 o tyto náklady na licenční poplatky.
52. Ze spisového materiálu vyplývají k této otázce následující rozhodné skutečnosti. Podle „Letter of intent“ ze dne 31. 10. 2012, který byl předložen v rámci daňového řízení, měla společnost KP INDUSTRY INVEST LIMITED zájem stát se společníkem žalobce a postupně odkoupit od majitele M. L. 100 % podíl, přičemž nejprve bude odkoupen podíl ve výši 25 % za 100 000 000 Kč s následnou opcí na 75 % podíl za cenu 10 000 eur s tím, že M. L. převede na tuto společnost ochrannou známku č. 214092 a společnost KP INDUSTRY INVEST LIMITED následně uzavře se žalobcem licenční smlouvu. Po splacení kupní ceny za 100 % bude ochranná známka převedena zpět M. L., který ji vloží jako vklad do základního kapitálu žalobce, čímž získá další podíl v žalobci.
53. Licenční smlouvu s poskytovatelem licence společností KP INDUSTRY INVEST LIMITED žalobce uzavřel dne 28. 1. 2013 k ochranné známce č. 214092 (zapsaná pro výrobky a služby ve třídě 1, 6, 7, 12 a 17), za což se žalobce jako nabyvatel licence zavázal poskytovateli licence platit sjednaný licenční poplatek dle samostatné dohody o ceně („Cenové ujednání k licenční smlouvě“) uzavřené současně s licenční smlouvou. Výše tohoto poplatku činila 3 % z obrátu nabyvatele licence. Dle licenční smlouvy právo užívat ochrannou známku vzniká dnem zápisu licenční smlouvy do rejstříku vedeného Úřadem průmyslového vlastnictví. Ochranná známka č. 343338 vztahující se k nově zpracovanému logu žalobce, které bylo užíváno od 1. 2. 2013 (po jeho představení v rámci „akce Jezerka“), byla zapsána dne 7. 1. 2015 na základě přihlášky podané dne 4. 10. 2013. Dne 24. 7. 2017 žalobce předložil dodatek č. 1 ze dne 7. 1. 2015 k licenční smlouvě, podle něhož je nová ochranná známka č. 343338 modernizací té staré č. 214092. Úhrady licenčního poplatku byly hrazeny na jiný než sjednaný účet dle licenční smlouvy, jehož držitelem sice byla společnost KP INDUSTRY INVEST LIMITED, avšak osobou otevírající tento účet a disponující oprávněním nakládat s tímto účtem byl M. L., jednatel a majoritní vlastník žalobce. Po přijetí úhrad licenčních poplatků na tento účet byly připsané peněžní

prostředky obratem přeposílány na účet M. L. Dodatek č. 1 k licenční smlouvě byl pak do rejstříku Úřadu průmyslového vlastnictví vložen ke dni 20. 9. 2017.

54. K uvedenému stručně zrekapitulovanému skutkovému stavu soud nesdílí přesvědčení žalobce o interpretaci skutkového stavu správcem daně jinak, než jaký byl tento stav ve skutečnosti. Správce daně přehledně popsal skutkový stav rozhodný pro projednávanou věc.
55. Soud nepřisvědčil ani názoru žalobce o formalistickém lpění na neužívání původní ochranné známky č. 214092 z důvodu jejího nahrazení ochrannou známkou č. 343338, která však ještě nebyla zapsaná v rejstříku Úřadu průmyslového vlastnictví a následně nebyla licenční smlouva k ní vložena do téhož rejstříku. Nejedná se o jakkoliv formalistický postup správce daně potvrzený žalovaným, jelikož tyto skutečnosti vyplynuly v průběhu daňového řízení k této otázce. Ve vztahu k účinnosti licenční smlouvy je nutné poukázat na to, že si smluvní strany samy sjednaly právo užívat danou ochrannou známku až vložением licenční smlouvy do rejstříku Úřadu průmyslového vlastnictví. Dodatek k užívání ochranné známky č. 343338 měl být sjednán až dne 7. 1. 2015, nicméně v rámci daňového řízení byl předložen později, až po výzvě správce daně, přičemž z komunikace žalobce se správcem daně (Finanční úřad pro hlavní město Prahu) v rámci řízení o žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků vyplývá, že žalobce tento dodatek v rámci tohoto řízení nedoložil, ačkoliv podle data jeho sjednání by již tak učinit měl (k tomuto lze více odkázat na s. 35 zprávy o daňové kontrole ze dne 11. 6. 2018). Uvedené jednání oprávněně vzbuzuje pochybnosti stran toho, kdy k uzavření tohoto dodatku došlo, resp. zda nebyl účelově antidatován až s ohledem na vzniknutí potřeby prokázat správcem daně požadované skutečnosti. Byť žalobce označuje pozdní vložení tohoto dodatku za administrativní pochybení, je nutné připomenout, že licenční smlouvou se smluvní strany dohodly na tom, kdy případné dodatky nabývají účinnosti, a z této jejich vůle je potřeba vycházet. Hodnocení ustanovení čl. IV. odst. 3 licenční smlouvy tak soud neshledal za ryze formalistické, účelové a neodpovídající skutečně zjištěnému stavu.
56. Pokud následně žalobce tvrdí uzavření dalšího dodatku k licenční smlouvě ze dne 2. 10. 2017, dle něhož došlo ke sjednání zpětné účinnosti používání ochranné známky č. 343338 ke dni 28. 1. 2013, nikoliv až vložением do rejstříku Úřadu průmyslového vlastnictví, je z tohoto postupu zjevná účelovost, snaha reagovat na vytýkané pochybnosti daňových orgánů a tyto napravit.
57. Tvzení žalobce o tom, že smluvní strany nemohly podle § 18 zákona č. 441/2003 Sb., o ochranných známkách, ve znění pozdějších předpisů, platně uzavřít licenční dohodu k označení, které dosud nebylo zapsáno v rejstříku Úřadu průmyslového vlastnictví, je v přímém rozporu s tvrzením žalobce o existenci (nepsané) dohody k užívání ochranné známky č. 343338. Nadto závěry plynoucí z tohoto ustanovení zákona č. 441/2003 Sb., o ochranných známkách, ve znění pozdějších předpisů, podporují závěry daňových orgánů zpochybňující uplatněné náklady na licenční poplatky, jelikož nové logo bylo užíváno již od února 2013, ochranná známka č. 343338 (k novému logu) byla zapsána do rejstříku Úřadu průmyslového vlastnictví až dne 7. 1. 2015, kdy měla být sjednána rovněž licenční smlouva k jejímu užívání (formou dodatku č. 1 k původní licenční smlouvě), nicméně k jejímu vložení do téhož rejstříku došlo až dne 20. 9. 2017.

58. Žalobce dále uvedl své přesvědčení o tom, že není nutné uzavřít smlouvu v písemné podobě, jelikož se jedná o nepojmenovanou (inominátní) smlouvu, nicméně ani s tímto se zdejší soud neztotožnil s odkazem na § 2358 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), a především též s ohledem na vůli smluvních stran uvedenou v předmětné licenční smlouvě dne 28. 1. 2013, v níž si pro případné dodatky měnící tuto smlouvu (příčemž argumentace žalobce spočívala v tom, že nová ochranná známka je modernizací té původní) sjednaly shodný režim jako pro uzavřenou licenční smlouvu, tj. právo užívání dané ochranné známky až od okamžiku vložení licenční smlouvy, resp. jejich dodatků, do rejstříku Úřadu průmyslového vlastnictví. K tomu podle § 2358 odst. 2 občanského zákoníku (licenční) smlouva vyžaduje písemnou formu, poskytuje-li se licence výhradní, nebo má-li být licence zapsána do příslušného veřejného seznamu. Z okolností daného případu je přitom zjevné, že k zápisu do příslušného veřejného seznamu (rejstříku Úřadu průmyslového vlastnictví) dojít mělo, stejně jako se jedná o licenci výhradní, neboť danou ochrannou známku spočívající v novém logu měl užívat pouze žalobce. Soud proto nepřisvědčil tvrzením žalobce o existenci nepsané dohody.
59. Žalobce zároveň tvrdí, že po „akci Jezerka“ užíval obě ochranné známky, přičemž v případě té původní došlo postupně k jejímu nahrazování, nicméně ze spisového materiálu jasně vyplývá, že po „akci Jezerka“ původní logo (původní ochranná známka) žalobce již aktivně nevyužíval ke své propagaci či označování svých výrobků a toto logo bylo nahrazeno logem novým (nová ochranná známka). Původní logo pouze zůstalo na některých dříve pořízených věcech ve vlastnictví žalobce, a to z provozních důvodů, kdy nebylo v silách žalobce okamžitě s uvedením nového loga nahradit původní logo na celém svém majetku za logo nové.
60. Úvahy žalovaného zpochybňující vlastnictví ochranné známky č. 343338 považuje žalobce za zavádějící a zmatečné. Podle zdejšího soudu však dokreslují pochybnosti, které správci daně a žalovanému vznikly v průběhu daňového řízení, neboť v době uzavření „Letter of intent“ mezi M. L. a společností KP INDUSTRY INVEST LIMITED ochranná známka č. 343338 neexistovala, náklady související s pořízením nového logotypu hradil žalobce a jako vlastník této známky je vedena společnost KP INDUSTRY INVEST LIMITED. Žalobci se přitom nepodařilo uvedené pochybnosti vyvrátit v průběhu celého daňového řízení, jelikož nebylo řádně vysvětleno, jakým způsobem nabyla vlastnické právo k ochranné známce č. 343338 společnost KP INDUSTRY INVEST LIMITED a na základě jakých skutečností žalobce vynakládal určité náklady na vytvoření celého nového logotypu. Není pravdou, že žalovaný dochází k závěru o neoprávněnosti žalobce užívat obě ochranné známky, neboť žalovaný toliko upozorňuje na situaci, že původní ochranná známka již nebyla po „akci Jezerka“ užívána, tudíž uzavření licenční smlouvy k ní postrádalo smysl, a v případě nové ochranné známky k ní nebyla v předmětných zdaňovacích obdobích licenční smlouva ujednána, resp. ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2015 nebyla řádně vložena do rejstříku Úřadu průmyslového vlastnictví, což bylo podmínkou pro oprávnění používat danou ochrannou známku na základě ujednání obou smluvních stran.
61. Žalobci není zřejmé, co úvahami o změně čísla účtu žalovaný zamýšlel odůvodnit či prokázat. Soud k této okolnosti uvádí, že jde o další skutečnost, která vedla k pochybnostem daňových orgánů a která nasvědčuje jinému účelu všech transakcí

spojených s náklady na licenční poplatky, jak daňové orgány ilustrovaly na příkladu vývoje výsledku hospodaření žalobce.

62. Žalobce v rámci žalobního návrhu brojil rovněž proti závěrům daňových orgánů týkajících se výše licenčního poplatku. Krajský soud k této otázce uvádí, že její posouzení by bylo v dané rozhodné až za situace, pokud by dospěl k názoru, že náklady na licenční poplatky za používání ochranných známek by žalobci měly být uznány jako daňově účinné. Ovšem za situace, kdy soud shledal závěry daňových orgánů o neuznání těchto nákladů jako daňově účinných za správné, je irelevantní pro danou věc posuzovat, zda jejich výše byla vypočtena správně či nikoliv. Přesto k této otázce soud připomíná, že daňovými orgány nebyla rozporována výše licenčního poplatku z hlediska procentuální výše, tj. sjednaná výše 3 % z obrátu žalobce, nýbrž výše takto vypočteného licenčního poplatku vzhledem k základně, z níž žalobce tento poplatek počítal, a to s ohledem na zahrnutí výnosů z prodeje zboží a služeb, které nebyly označeny ochrannou známkou žalobce, nýbrž se jednalo o prodej zboží a služeb nesoucí název jiného výrobce (žalobce je totiž současně i distributorem výrobků jiných společností). Vzhledem ke skutečnosti, že soud shledal za správný závěr daňových orgánů o neuznatelnosti licenčních poplatků jako daňově účinných, blíže se touto námitkou a tvrzeními žalobcem na ni navázanými nezabýval.
63. K licenčním poplatkům tak lze uzavřít, že daňovým orgánům vznikly oprávněné pochybnosti stran daňové uznatelnosti nákladů v podobě licenčních poplatků za užívání ochranné známky, žalobci se však tyto pochybnosti nepodařilo rozptýlit a neprokázal, že se jedná o náklady vynaložené k dosažení a zajištění zdanitelných příjmů.

VI. Shrnutí a náklady řízení

64. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného 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.
65. 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.

Poučení:

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.

Brno 24. února 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.