



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **FOREZ, s. r. o.**, se sídlem Ostrov 2, Ostrov, zastoupená JUDr. Petrem Kubíkem, advokátem se sídlem Ovocný trh 573/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2014, č. j. 31 Af 122/2012 – 148,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

### O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 30. 1. 2014, č. j. 31 Af 122/2012 – 148, zamítl žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 8. 10. 2012, č. j. 3352/12-1200-605353, jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 11. 2011, č. j. 151366/11/273910604349, o dodatečném doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 4.386.270 Kč.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že správce daně provedl u stěžovatelky daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 na základě podnětu Policie ČR, která v trestním řízení zjistila, že byla koncovým článkem řetězce „*společností vzájemně personálně propojených, u kterých je důvodné podezření z neoprávněného zaúčtování fiktivních faktur s úmyslem neoprávněného odpočtu DPH či krácení daně z příjmů a DPH.*“ Vnitřní články řetězce, společnosti SYMBIOSA GROUP, s. r. o.

(později GABRETA BOHEMIA, s. r. o. a EURO INDEX, s. r. o.), a PROPERTY Praha, s. r. o., měly vystavovat fiktivní faktury za zajištění odvysílání televizní reklamy, aniž by odvysílání zprostředkovaly nebo se na jeho zajištění jiným způsobem podílely, a to s úmyslem umožnit odběratelům neoprávněné čerpání nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty a snížení základu daně z příjmů právnických osob. Uvedené společnosti se následně staly pro správce daně nekontaktními, nesídlily v místech uvedených v obchodním rejstříku, do funkce jednatele jmenovaly osobu s neurodegenerativním onemocněním, později pak nekontaktní cizince. Dále správce daně v průběhu daňové kontroly prověřoval jednotlivé projekty výzkumu a vývoje, ve vztahu k nimž stěžovatelka uplatnila odečitatelné položky podle ust. § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Na základě výsledků daňové kontroly pak správce daně vydal dodatečný platební výměr, jímž stěžovatelce doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 4.386.270 Kč. Při doměření daně vycházel z toho, že ceny sjednané mezi spojenými osobami za zajištění reklamy se totiž lišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, přičemž tento rozdíl nebyl stěžovatelkou uspokojivě vysvětlen. Spojení osob přitom správce daně spatřoval ve vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podle ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů. Správce daně také neakceptoval odečitatelnou položku nákladů výzkumu a vývoje z důvodu nesplnění náležitostí projektů výzkumu a vývoje podle ust. § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, když tyto projekty ve skutečnosti nepředstavují výzkum a vývoj. Jednalo se o výrobní postupy na základě objednávek zákazníků, a ty tedy nepřinášejí nic nového. Krajský soud dále v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že v důsledku zjištění v průběhu daňové kontroly leželo důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že stěžovatelka nebyla zapojena v řetězci spojených osob, a že sjednané ceny odpovídaly cenám obvyklým, na ni. Krajský soud z předložených důkazů, shodně jako finanční ředitelství, vyhodnotil, že se jednalo o vztah spojených osob, a rovněž se ztotožnil se závěry ohledně výše cen za marketingové a reklamní služby. Finanční ředitelství se totiž v odůvodnění napadeného rozhodnutí s otázkou výše cen sjednaných mezi nezávislými osobami zákonně vypořádalo, přičemž správce daně cenu obvyklou zjišťoval z veřejně dostupných ceníků mediálních agentur. Co se týče odečitatelné položky výzkumu a vývoje, krajský soud sice uznal, že předložení projektů výzkumu a vývoje v elektronické podobě naplnilo podmínku písemné formy, avšak naznal, že projekty nesplňují předepsané náležitosti ve smyslu ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Konkrétně tyto projekty postrádají 1) uvedení sídla stěžovatelky, 2) identifikační číslo, 3) formu pracovněprávního vztahu osoby, která bude odborně zajišťovat řešení projektu ve vztahu ke stěžovatelce, 4) způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a 5) místo, jméno a příjmení osoby, která projekt schválila před zahájením řešení. S ohledem na tyto skutečnosti vydaje na vědu a výzkum podle daných projektů nepředstavovaly položky odečitatelné od základu daně podle ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Krajský soud se proto dále nezabýval věcným posouzením projektů výzkumu a vývoje.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti předně namítala, že krajský soud nesprávně převzal závěry z rozhodnutí téhož soudu v řízeních o stěžovatelčiných žalobách vedených pod sp. zn. 31 Af 73/2012 a sp. zn. 31 Af 74/2012.

pokračování

Dané případy se týkaly daně z přidané hodnoty a jejich závěry proto nebylo možné v důsledku rozdílné právní úpravy a v důsledku jiného rozsahu dokazovaných skutečností automaticky aplikovat na daň z příjmů právnických osob. Podle stěžovatelky z díkce ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů vyplývá, že pro podřazení skutkového stavu pod kategorii „*spojené osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*“ je třeba prokázat, že se jednalo o aktivní jednání všech subjektů zúčastněných na takovém řetězci. Dále považuje za nezbytný jednotící úmysl všech zúčastněných. Důkazní břemeno leží na správci daně, neboť nelze dokazovat negativní skutečnosti. Stěžovatelka odmítla vědomou účast v řetězci společností a tvrdila, že neměla žádné povědomí o dodavateli svého obchodního partnera PROPERTY Praha, s. r. o., jakož i o plnění jejich daňových povinností a způsobu účtování mezi nimi. To mimo jiné dokazuje i skutečnost, že v trestním řízení týkajícím se předmětného řetězce vystupoval jednatel stěžovatelky pouze jako svědek. Krajský soud v napadeném rozsudku rozsáhle popsal vnitřní poměry řetězce spojených osob, ovšem nedoložil úmyslné zapojení stěžovatelky. Za nesprávné označila stěžovatelka také úvahy krajského soudu, že se nechovala jako správný obchodník, protože si dostatečným způsobem neověřila obvyklé ceny za odvysílání reklamy. Stěžovatelka se považuje za zdatného obchodníka v průmyslových oblastech, ale s reklamou nemá žádné zkušenosti. O cenách společnosti PROPERTY Praha, s. r. o., neměla pochybnosti a zdály se jí přijatelné, protože zjistila, že TV NOVA nabízí jednu minutu vysílacího času za 500.000 Kč. I kdyby však neprovedla žádná šetření, má stěžovatelka za to, že jí takový postup nelze přičítat k tíži, protože tuto povinnost žádný zákon neukládá. K výši sjednaných cen dodala, že pokrývají nejen cenu vysílacího času, ale i cenu zhotovení a výroby vysílaných reklamních spotů, bannerů a konzultace ohledně reklamní kampaně. Důkazy opatřené správcem daně týkající se ceny vysílacího času dotčených televizních stanic proto nemají relevanci ve vztahu k řešenému případu. Cenou výroby reklamy se nikdo ve správním řízení nezabýval. Tím, že krajský soud převzal závěry správce daně, zatížil rozsudek vadou způsobující jeho nezákonnost. Stěžovatelka dále vyjádřila nesouhlas se závěry krajského soudu, že nebyly splněny náležitosti projektů výzkumu a vývoje. Každý z těchto projektů je součástí spisu ve formátu xls (formát programu MS Excel). Soubory xls obsahují několik listů, které tak tvoří jeden celek projektu výzkumu a vývoje. Na šestém listu v těchto souborech je uveden seznam zaměstnanců včetně osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu a forma jejich pracovněprávního vztahu ke stěžovateli. Způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků je uveden v sešitu s názvem „*Předávací protokol*“. Adresa sídla stěžovatelky je patrná v sešitu s názvem „*Zadávací protokol*“. Jestliže tedy krajský soud připustil zachování písemné formy v případě doložení dokumentů v elektronické podobě, byly tyto náležitosti projektů výzkumu a vývoje splněny, a napadený rozsudek tím pádem nemá v tomto ohledu oporu ve spisech. Splněn byl i požadavek na uvedení jména a příjmení osoby, která schválila projekt před zahájením jeho řešení, neboť projekty obsahují podpis s dodatkem „*jednatel společnosti*“, kdy je podpis jednoznačným identifikačním údajem, tím spíše ve spojení s informací o funkci jednatele společnosti, jichž bylo pouze pět. U stěžovatelky navíc existuje vnitropodniková směrnice obsahující podpisové vzory jednotlivých oprávněných zaměstnanců. Žádný zákon přitom neukládá, aby byly k vlastnoručnímu podpisu připojovány vysvětlující znaky. Závěrem stěžovatelka konstatovala, že identifikační číslo ve vyhotovení projektu výzkumu a vývoje skutečně absentuje. Má – li však tento marginální formální nedostatek sloužit k tomu, aby nebyla uznána odečitatelná položka na výzkum a vývoj v řádu několika desítek milionů korun,

jde o velmi formalistický přístup k celé věci. S ohledem na uvedené důvody stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že se ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu. Odkázalo na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které je pro neuznání nákladů vynaložených na reklamu rozhodné, že byla prokázána existence řetězce dodavatelů, v němž byla stěžovatelka zapojena, průběh finančních toků souvisejících s dodávkou pro stěžovatelku a zároveň odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé. Nebylo tedy podstatné, zda stěžovatelka o svém zapojení věděla. K jejímu argumentu, že sjednané ceny neobsahovaly pouze cenu vysílacího času, ale i náklady na výrobu reklamních spotů a bannerů a cenu konzultací, odkázalo odvolací finanční ředitelství na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 43/2013 - 52 a na rámcovou smlouvu č. 2008/II. uzavřenou mezi společností PROPERTY Praha, s. r. o., a stěžovatelkou, v níž byla stanovena cena za odvysílání jednoho spotu ve výši 44.300 Kč. Tato cena tak byla 22x zvýšena, aniž by toto navýšení bylo odůvodněno nějakou přidanou hodnotou. Ohledně odečitatelné položky na výzkum a vývoj odvolací finanční ředitelství vyjádřilo své přesvědčení, že ani přes stěžovatelčino doplnění v odvolacím řízení předmětné projekty nesplňují formální náležitosti. Proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

V replice k vyjádření odvolacího finančního ředitelství stěžovatelka setrvala na svém právním názoru týkajícím se výkladu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, podle něhož je nutné prokázat aktivní jednání a jednotící úmysl všech aktérů v řetězci. Dále poukázala na to, že žádný právní předpis nestanoví cenovou regulaci trhu reklamních služeb, když na navýšení cen prodávané služby je založeno kapitalistické podnikání. Prodejem se ziskem dojde ke vzniku daňové povinnosti u smluvního partnera. Z hlediska fiskálního je proto lhostejné, že jeden daňový subjekt na dani ušetří vynaložením těchto vyšších nákladů, neboť jeho smluvnímu partnerovi vznikne daňová povinnost tyto příjmy zdanit. Neschopnost správce daně daň vybrat tak nelze přičítat k tíži stěžovatelky. K otázkám nákladů vynaložených na reklamu stěžovatelka zopakovala, že nebylo zohledněno, že kupní cena obsahovala také cenu za tvorbu reklamy. Co se týká nákladů vynaložených na výzkum a vývoj, podle stěžovatelky jí předložené projekty v elektronické podobě obsahují veškeré náležitosti kromě identifikačního čísla, které není nezbytné. Krajský soud proto zásadním způsobem pochybil, jestliže se vůbec nezabýval materiální stránkou věci. Konečně stěžovatelka poukázala na to, že správce daně v okrese Ústí nad Orlicí veškerým strojírenským závodům paušálně neuznává odečitatelnou položku z titulu výzkumu a vývoje.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval problematikou nákladů vynaložených na reklamu.

pokračování

Podle ust. § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

Již v rozsudku ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31, vyslovil Nejvyšší správní soud závěr, že za účelem aplikace ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je nutné kladně odpovědět na dvě otázky: zda šlo o spojení osob ve smyslu zákona o daních z příjmů a zda správce daně prokázal, že se ceny sjednané mezi těmito osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

Co se týče první otázky, z šetření Policie České republiky, které měl správce daně k dispozici, vyplynulo, že stěžovatelka byla v letech 2007 a 2008 koncovým článkem řetězce vytvořeného za účelem snížení základu daně z příjmu právnických osob. Podle správce daně bylo v daném případě naplněno ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, podle kterého jsou jinak spojenými osobami osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Nyní projednávaný případ přímo souvisí s věcí vedenou u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 43/2013 (rozsudek ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 43/2013 – 52), v níž se jednalo o doměření daně z přidané hodnoty na základě výsledků totožné daňové kontroly v souvislosti se stěžovatelčinou účastí na předmětném řetězci. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uvedl, že *„[s]ama okolnost, že daňový subjekt zaplatil za poskytnuté plnění vysokou cenu, ještě nezakládá správci daně oprávnění neuznat stěžovateli nárok na odpočet. Takový postup byl na místě až poté, co daňový subjekt k výzvě finančních orgánů uspokojivě nedoložil a neprokázal, že pro vynaložení tak značné částky existovaly racionální důvody. Pokud daňový subjekt zaplatil za televizní reklamu více než dvacetkrát vyšší částku, než jaká vyplývala z ceníků zvolené televizní stanice, aniž by měl pro tento postup přilehavé ekonomické vysvětlení, lze oprávněně uvažovat, že cílem takového jednání nebyla propagace formou televizní reklamy, ale jiné důvody. Vzhledem k dalším okolnostem, zejména vzhledem k prokázané existenci finančního řetězce, proto nebyl nelogický závěr, ke kterému se přiklonil i krajský soud, že skutečným účelem předmětné transakce, při které došlo k razantnímu zvýšení ceny deklarovaného zdanitelného plnění, bylo získat prostřednictvím koncových společností, tedy i stěžovatele, na úkor státního rozpočtu odpočet daně z přidané hodnoty, aniž by na počátku řetězce byla daň řádně uhrazena.“* Nejvyšší správní soud nemá důvod se od závěru vysloveného osmým senátem odchylovat. Nic na tom nemění ani námitka stěžovatelky, že je s ohledem na ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nutno prokázat aktivní jednání všech subjektů a jednotící úmysl. Účelem citovaného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 – 65). V souvislosti s výše uvedeným lze odkázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30, týkající se stejného řetězce s jinou koncovou společností, v němž je uvedeno, že *„[o]sobami spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale „veškeré osoby“, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové*

ztráty podílely [tedy v projednávané věci nejen společnosti SYMBIOSA (později GABRETA) a společnost Property, ale i koncová společnost, kterou je stěžovatelka]. Právě ta si v konečném kroku snižovala základ daně částkami za služby, které mnohonásobně převyšují částky za tyto služby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (mezi jinak nespojenými osobami).“ Následně dodal, že „[p]ředně je nutno konstatovat, že dikce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů nedopadá (jak mylně dovozuje stěžovatelka) ‚jen a pouze‘ na osoby, které skutečně a bezprostředně [...] vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Takovému významu neodpovídá použitá dikce zákona – slovo ‚převážně‘. Nejde tedy jen o uvedené důvody, ale i o důvody jiné (např. u posuzované reklamní služby může jít o zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo účastnily a profitovaly z něj. Takovou osobou je pak i stěžovatelka.“ Ze správního spisu je zřejmé, že společnost PROPERTY Praha, s. r. o. účtovala stěžovatelce za odvysílání reklamního spotu cenu zhruba 22x zvýšenou oproti původní ceně dodání, aniž by navýšení bylo čímkoliv odůvodněno. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je osobou spojenou ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Názor stěžovatelky, že musí být správcem daně prokázána subjektivní stránka takového nekalého jednání je nesprávný (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30 a 7 Afs 48/2013 - 31). Tomu ostatně nasvědčuje i ust. § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), které stanoví, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně naproti tomu podle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 13/2010 - 39). Tak tomu bylo i v tomto případě. Správce daně měl povinnost prokázat naplnění podmínek pro aplikaci ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2013 č. j. 9 Afs 87/2012 - 50, nebo ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, publ. pod č. 2548/2012 Sb. NSS.). Tuto svou povinnost splnil, když prokázal existenci řetězce dodavatelů, v němž B. V. zajišťoval odvysílání jednoho reklamního spotu, prostřednictvím mediální společnosti ARBOMedia net Praha, s. r. o., pro společnost SYMBIOSA GROUP, s. r. o., (později GABRETA BOHEMIA, s. r. o. a EURO INDEX, s. r. o.), za cenu, jež byla následně 22x navýšena pro společnost PROPERTY Praha, s. r. o., která pak tuto službu přefakturovala právě stěžovatelce jako koncovému článku řetězce. Stěžovatelka však neunesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání racionálních důvodů pro mnohonásobně zvýšenou cenu za odvysílání reklamy (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 10. 2013 sp. zn. III. ÚS 1568/13, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>). Se závěrem, že se v případě stěžovatelky jednalo o spojení osob podle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, se z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

Pokud jde o otázku druhou, tedy o výši sjednané ceny, Nejvyšší správní soud předesílá, že rozdíl oproti cenám obvyklým vzniká tehdy, jestliže se předmětné zboží či služby nakupují příliš levně nebo naopak příliš draze. Ve vztahu k okolnostem daného

pokračování

případu lze bezpochyby dovodit, že dvaadvacetinásobně navýšená cena za odvysílání reklamních spotů je natolik vysoká, že musela být i pro podnikatele neznalého poměrů na reklamním trhu zarážející. Podle zjištění správce daně zajišťoval odvysílání reklamních spotů B. V. prostřednictvím společnosti ARBOMedia net Praha, s. r. o., který za odvysílání jednoho reklamního spotu fakturoval společnost SYMBIOSA GROUP, s. r. o., částku v rozmezí 1.850 až 1.950 Kč. SYMBIOSA GROUP, s. r. o. (později GABRETA BOHEMIA, s. r. o. a EURO INDEX, s. r. o.) následně fakturovala dalšímu odběrateli, tj. společnosti PROPERTY Praha, s. r. o., za odvysílání jednoho reklamního spotu 42.970 Kč. PROPERTY Praha, s. r. o. tak zaplatila společnosti SYMBIOSA GROUP, s. r. o. (později GABRETA BOHEMIA, s. r. o. a EURO INDEX, s. r. o.) částky v řádech desítek milionů Kč. Společnost PROPERTY Praha, s. r. o., následně účtovala stěžovatelce za odvysílání jednoho reklamního spotu částku 44.300 Kč. Z veřejně dostupných ceníků mediálních agentur přitom správce daně zjistil, že obvyklá cena za reklamní spot vysílaný na televizních stanicích, na nichž stěžovatelka své reklamní spoty nechala vysílat, byly v řádech tisícikorun. Ceníková cena za odvysílání televizního spotu o délce 30 sec v případě televize Spektrum činila 6.000 Kč v hlavním vysílacím čase a 3.000 Kč ve vedlejší vysílacím čase; u televize ČT4 se v návaznosti na vysílací časy cena pohybovala v rozpětí od 4.000 Kč do 8.000 Kč; v případě spotů vysílaných televizí AXN cena činila 4.000 Kč a u televize Sport1 4.500 Kč. Ke zjišťování ceny obvyklé se Nejvyšší správní soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 11. 2. 2004, č. j. 7 A 72/2011 – 53, tak, že *„[n]ení-li právní normou určen mechanismus určení ceny obvyklé, a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat. [...] Zasahovat do výběru kritérií, či určovat, ke kterému z kritérií má správní orgán pro určení ceny obvyklé přiblížit, [Nejvyššímu správnímu soudu] nepřísluší a nechává výběr kritérií na správním orgánu, přičemž však opakuje, že tato kritéria musí vést ke spolehlivému a objektivnímu závěru.“* Ve své pozdější judikatuře, např. v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, Nejvyšší správní soud upřesnil, že *„referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy. Pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Důkazní břemeno správce daně se také týká zjištění situace, za které sjednávaly cenu spojené osoby. Pokud se tedy ohledně rozhodných aspektů projeví skutkové nejasnosti, musí správce daně vycházet z takových skutkových závěrů, které jsou v dané konkrétní skutkové konstelaci pro daňový subjekt nejvýhodnější. Rovněž pokud správce daně zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, což zpravidla vede ke zjištění určitého intervalu takto dosažených konkrétních cen (např. cena za kus dodávaného výrobku 100 až 120 Kč), musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější“*

(viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105, publ. pod č. 1852/2009 Sb. NSS).“ Správce daně v případě stěžovatelky uvedené požadavky splnil, neboť použil objektivní kritéria a postupoval srovnávací metodou, když porovnal ceny různých mediálních agentur za vysílací čas na televizních stanicích, na kterých byly vysílány stěžovatelčiny reklamní spoty.

Poukázala-li stěžovatelka na to, že i kdyby neprovedla žádné šetření týkající se tržních cen za vysílací čas, nemůže jí to být kladeno k tíži, neboť takovou povinnost žádný zákon neukládá, jedná se o námitku bezpředmětnou, protože jak bylo již uvedeno, podstatné bylo, že neprokázala racionální důvody pro vynaložení nákladů vyšších, než je cena obvyklá mezi osobami v běžných obchodních vztazích. Stěžovatelčina argumentace, že postih prodeje zboží či služeb se ziskem je popřením základních principů kapitalistického podnikání, rovněž nemá opodstatnění. Takové principy totiž ani krajský soud, ani správní orgány, svými rozhodnutími nepopřely. Správce daně doměřil stěžovatelce daň z příjmů právnických osob nikoliv proto, že došlo k navýšení ceny prodané služby, ale proto, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno prokázání racionálních důvodů pro koupi služby za mnohonásobně vyšší cenu, než je cena obvyklá mezi nezávislými subjekty na trhu. Pokud tvrdila, že ceny za vysílací čas zjišťovala u TV NOVA, s touto námitkou se dostatečně vypořádal již správce daně, a to na str. 116 a 117 zprávy o daňové kontrole tak, že TV NOVA je celoplošnou stanicí s nesrovnatelnou sledovaností oproti stanicím, na nichž byla vysílána stěžovatelčina reklama (tj. TV Spektrum, AXN, Sport 1 a ČT4). Navíc stěžovatelkou zjišťovaná cena byla za rok 2010, avšak k objednávce reklam došlo v roce 2008.

Stěžovatelka v kasační stížnosti dále tvrdila, že sjednané ceny zahrnují nejen cenu vysílacího času, ale i cenu zhotovení a výroby vysílaných reklamních spotů, bannerů a konzultace ohledně reklamní kampaně. Toto sice namítala již v žalobě, ovšem na podporu svých tvrzení nepředložila žádné důkazy. Ve fakturách vystavených společností PROPERTY Praha, s. r. o., stěžovatelce jako odběrateli je uvedeno: „*Fakturuje Vám dle rámcové smlouvy č. 2008/II, dodatku č. 1 vysílané tel. spoty na TV Spektrum, TV Sport1, TV AXN*“. V některých fakturách je odkaz na dodatek č. 2 k rámcové smlouvě č. 2008/II. V obou dodatcích k rámcové smlouvě č. 2008/II. je přitom uvedeno, že „*cena jednoho vysílání reklamního spotu činí 44.300 Kč*“. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v článku I. rámcové smlouvy č. 2008/II se výslovně uvádí, že součástí plnění podle této smlouvy není výroba reklamního spotu. Výroba třicetisekundového reklamního spotu byla fakturována zvlášť fakturou vystavenou dne 17. 4. 2007 č. 20070406. Skutečnost, že vytvoření reklamního spotu bylo v tomto případě vyúčtováno zvlášť, tak přímo vyvrací tvrzení stěžovatelky, že „*v ceně byla také tvorba reklamy*“.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného uzavírá, že rozdíl mezi cenami sjednanými a cenami obvyklými byl prokázán. Z tohoto důvodu je třeba kladně odpovědět i na druhou otázku podmiňující aplikaci ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud proto vyhodnotil, že krajský soud aplikoval ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve vztahu ke stěžovatelce oprávněně.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval splněním podmínek pro odpočet výdajů (nákladů) na podporu výzkumu a vývoje od základu daně. Podle ust. § 34 odst. 4 zákona o

pokračování

daních z příjmů má poplatník daně možnost uplatnit odpočet nákladů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně. S ohledem na možnost odpočtu nákladů na výzkum a vývoj stanoví zákon o daních z příjmů řadu materiálních a formálních podmínek, jejichž splnění je k odpočtu nákladů od základu daně nutné. Jednou z těchto podmínek je vypracování a předložení formalizovaného projektu výzkumu a vývoje, jehož náležitosti byly v rozhodné době stanoveny v ust. § 34 odst. 5 tak, že projektem výzkumu a vývoje, na jehož realizaci může být uplatněn odpočet podle odstavce 4, se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, kterými jsou obchodní firma nebo název poplatníka, jeho sídlo a identifikační číslo, bylo-li přiděleno, popřípadě jméno a příjmení poplatníka, je-li poplatník fyzickou osobou, místo jeho trvalého pobytu a místo podnikání, dobu řešení projektu (datum zahájení a datum ukončení řešení projektu), cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové výdaje (náklady) na řešení projektu a předpokládané výdaje (náklady) v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka nebo jeho členem.

Formou projektu výzkumu a vývoje se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012 – 34, v němž je uvedeno, že i elektronická podoba projektu výzkumu a vývoje splňuje požadavek písemné formy. Rovněž není nutné trvat na tom, aby projekt výzkumu a vývoje byl obsažen v jednotném dokumentu, jestliže některé náležitosti jsou obsaženy v jiných dokumentech. Za podstatnou byla označena skutečnost, že ust. § 34 odst. 5 bylo do zákona o daních z příjmů vloženo až v době, kdy stěžovatel začínal s realizací první etapy předmětného projektu. Právě s ohledem na novou právní úpravu si byl vědom formálních deficitů projektu a snažil se je napravit zařazením dalších dokumentů obsahujících zákonem stanovené náležitosti.

Situace v nyní projednávaném případě je však zcela odlišná. Předmětné projekty totiž byly vypracovávány již za účinnosti ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů, který zakotvil výše citované náležitosti projektů. Stěžovatelka tak znala přesné požadavky kladené na projekty výzkumu a vývoje, které jsou taxativně vyjmenovány v citovaném ustanovení. Přesto tyto náležitosti neobsahují. Stěžovatelka sama v kasační stížnosti potvrzuje absenci identifikačního čísla s tím, že význam tohoto údaje zpochybňuje, neboť daňový subjekt je identifikovatelný i přes neuvedení identifikačního čísla. V daném případě se však nejedná o jediný formální nedostatek, jak tvrdí stěžovatelka. Další chybějící náležitostí je místo, jméno a příjmení osoby, která projekt schválila. Stěžovatelka v tomto ohledu tvrdila, že protokoly jsou podepsané, přičemž podpis je „odjakživa“ jednoznačným identifikačním údajem konkrétní fyzické osoby, a odkázala na vnitropodnikovou směrnici pro cirkulaci dokumentů obsahující podpisové vzory oprávněných zaměstnanců. Zadávací protokoly úkolu výzkumu a vývoje předložené stěžovatelkou však obsahují pouze nečitelný podpis, z něhož nelze identifikovat jméno a příjmení osoby, která je podepsala. Tento nedostatek nemůže zhojit ani poukaz na existenci vnitropodnikové směrnice

obsahující podpisové vzory. Existence písemného projektu splňujícího náležitosti ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů zpracovaného před zahájením výzkumných či vývojových prací je předpokladem pro uplatnění odečitatelné položky výzkumu a vývoje. Projekt výzkumu a vývoje slouží jako dokument, jímž daňový subjekt v budoucnu správci daně prokáže nárok na uplatnění nároku na odpočet nákladů na výzkum a vývoj. Rozhodně není úkolem správce daně a soudu, aby aktivně a dodatečně propojovaly jinak nesouvisející dokumenty a dovozovaly z nich formální a obsahové náležitosti projektu. Tento závěr ostatně koresponduje i s charakterem institutu odpočtu nákladů na výzkum a vývoj, který klade zvýšené nároky na daňový subjekt k prokázání jeho oprávněnosti.

Stěžovatelka dále nesouhlasila se závěrem krajského soudu, že jí předložené projekty neobsahovaly formu pracovněprávního vztahu osoby, která bude odborně zajišťovat řešení projektu, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků a sídlo poplatníka. Jelikož krajský soud připustil, že elektronická podoba dokumentů postačí pro splnění požadavku písemné formy, stěžovatelka poukázala na to, že správci daně předložila projekty výzkumu a vývoje v elektronické podobě na nosiči elektronických dat. Konkrétně v kasační stížnosti uvedla, že *„[k]aždý z těchto projektů je vytvořen programem MS Excel, tzn. je ve formátu .xls. Excelovský soubor pak obsahuje několik sešitů, které jsou mezi sebou přepínatelné na spodní liště. Tento celek několika sešitů obsažený však v jednom souboru ve formátu .xls je vždy jedním projektem výzkumu a vývoje.“* Dále uvedla, že šestým listem je sešit *„seznam zaměstnanců“*, který obsahuje informace o osobách odborně zajišťujících realizaci projektu a formě jejich pracovněprávního vztahu. Pátým listem je sešit *„předávací protokol“* obsahující způsob kontroly a hodnocení řešení projektu. Adresa sídla stěžovatelky měla být patrná z hlavičky sešitu *„zadávací protokol“*. Stěžovatelka tuto námitku formulovala relativně obecně, když pouze odkázala na *„soubory ve formátu .xls“*, nikoliv na konkrétní soubory, resp. na konkrétní jednoznačně identifikované projekty, z nichž by tvrzené skutečnosti prokazatelně vyplývaly, a jež by mohl Nejvyšší správní soud ověřit. Ve složce *„Zadávací protokoly 2008“* soubory s příponou xls obsahují pouze čtyři sešity, a to *„zadávací protokol, kalkulace nákladů, evidence hodin a evidence nákladů“*. Stěžovatelkou označené sešity se nenacházejí ani ve složce *„podklady 2008“*, v níž je ke každému projektu přiložena korespondence, modely a výkresy. Sešity nazvané *„zadávací protokol“* sice existují, ale údaj o sídle stěžovatelky neobsahují. Stejně jako v listinných verzích zadávacích protokolů je i v těch elektronických obsažen pouze údaj *„Obchodní název společnosti: FOREZ S.R.O.“*. Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelkou zmiňovaný protokol o předání se nachází v listinné podobě, a to pouze ve vazbě na jediný projekt z celkového počtu několika desítek. Z předávacího protokolu sepsaného dne 22. 5. 2008 je patrné, že byl vyhotoven až po zahájení realizace projektu, tudíž ani v tomto jediném případě neodpovídá požadavkům ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů na uvedení způsobu kontroly a hodnocení řešení projektu, a to před zahájením řešení projektu.

S ohledem na uvedené skutečnosti je tedy naprosto zřejmé, že stěžovatelkou předložené projekty jsou z hlediska ust. § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů nevyhovující, přičemž absentují podstatné náležitosti, nikoliv pouze formální administrativní informace, jak tvrdí stěžovatelka. Navíc na nedostatky projektů byla stěžovatelka správcem daně upozorňována již v průběhu daňové kontroly a vyzývána k předložení projektů splňujících zákonem stanovené náležitosti. Nejvyšší správní soud

pokračování

proto shledal jako zcela zákonné hodnocení krajského soudu, že stěžovatelkou předložené projekty výzkumu a vývoje neobsahují veškeré náležitosti ve smyslu citovaného ustanovení. V takovém případě pak nebylo vadou řízení, že krajský soud již nepřezkoumával závěry správce daně týkající se otázky, zda projekty výzkumu a vývoje skutečně odpovídají materiální definici vývoje a výzkumu obsažené v ust. § 2 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. O nepřezkoumatelnost podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. se nejedná. Pokud se krajský soud věcnou stránkou projektů výzkumu a vývoje nezabýval, nelze to považovat za opomenutí žalobní námitky, když důvodně uvedl, že je nadbytečné se zabývat věcným posouzením případu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 2 Afs 24/2012 - 34). Krajský soud tak postupoval přezkoumatelným způsobem a věc vyhodnotil v souladu se zákonem.

S ohledem na výše uvedené není rozsudek krajského soudu nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti, a proto Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Učinil tak postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky.

V Brně dne 25. září 2014

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu