



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **Mgr. M. H.**, zast. JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem se sídlem Pivovarská 8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 7. 2012, č. j. 8804/12-1102-708855, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 141/2012 – 78,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 141/2012 – 78, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým bylo ve výroku I. zrušeno shora označené rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „odvolací orgán“) a věc byla vrácena stěžovateli k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Boskovicích ze dne 3. 11. 2011, č. j. 103632/11/284921701377, a to tak, že byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 71 492 Kč. Současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 14 298 Kč. Výrokem II. napadeného rozsudku krajský soud uložil stěžovateli nahradit žalobci náklady řízení ve výši 26 102 Kč, a to do 30 dnů od právní moci rozsudku.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu v projednávané věci je uznatelnost výdaje na pořízení strategické analýzy a souvisejících konzultací od společnosti AGROLET, s.r.o. ve výši 107 200 Kč, jakožto výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[3] Správce daně a následně i odvolací orgán neosvědčily fakturu č. 270100001 ze dne 21. 12. 2007 jako důkaz, že strategická analýza sloužila pro podnikání žalobce, a to z důvodu, že žalobce předložil strategickou analýzu, kde je jako zadavatel uvedena společnost FREEBOARD Česká republika s.r.o. Tato společnost byla zapsána do obchodního rejstříku dne 24. 1. 2008, jednatelem byl od 24. 1. 2008 do 15. 1. 2009 a od 5. 11. 2010 do 16. 5. 2011 žalobce. Vznikly tak pochybnosti, zda výdaje na strategickou analýzu nejsou součástí zřizovacích výdajů společnosti FREEBOARD Česká republika s.r.o.

[4] Hlavním důvodem neuznání uvedeného výdaje jako výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů bylo zpochybnění hodnoty strategické analýzy. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že se jedná o množství nevýznamných, bezcenných a obecně dostupných informací. Jednalo se o doslovný přepis článků z volně dostupných zdrojů. Žalobci se v průběhu daňové kontroly nepodařilo prokázat ekonomický efekt vynaložených výdajů.

[5] V rámci doplnění odvolacího řízení byl proveden výslech svědka Ing. P. Ž. Svědeckou výpověď odvolací orgán neosvědčil jako důkaz, že výdaje na pořízení strategické analýzy jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť svědeckou výpověď bylo ověřeno pouze uskutečnění provedení studie, nebylo však prokázáno, jaké konkrétní poradenské služby byly poskytnuty, v jakém rozsahu a jakým způsobem sloužila strategická analýza k dosažení, zajištění a udržení příjmů daňového subjektu (resp. že výdaje byly vynaloženy s cílem dosáhnout zdanitelných příjmů). Odvolací orgán konstatoval, že v průběhu daňové kontroly ani v průběhu odvolacího řízení nebyl žalobcem nijak specifikován nebo srozumitelně vysvětlen přínos analýzy v podnikání daňového subjektu a prokázána jakákoliv souvislost výdaje s dosaženými příjmy.

[6] Krajský soud v napadeném rozsudku ve vztahu k tvrzení odvolacího orgánu, že analýza byla součástí zřizovacích výdajů společnosti FREEBOARD Česká republika s.r.o., odkázal na doplnění vyjádření stěžovatele k žalobě ze dne 25. 9. 2013, kde stěžovatel citoval závěry k nimž dospěl odvolací orgán v řízení ve věci daně z přidané hodnoty týkajícího se stejného výdaje (rozhodnutí ze dne 16. 8. 2012, č. j. 11781/12-1301-702127): *„po doplnění odvolacího řízení dospěl odvolací orgán k závěru, že daňový subjekt přijal předmětné zdanitelné plnění uskutečněné deklarovaným plátcem a v deklarovaném rozsahu – byl tedy popřen závěr správce daně, že plnění se uskutečnilo nikoliv pro odvolatele, ale pro zcela jiný daňový subjekt“*. Krajský soud dospěl k závěru, že sám stěžovatel má za postavené na jisto, že plnění bylo poskytováno přímo žalobci (jeho divizi označené jako FREEBOARD Česká republika). Závěr odvolacího orgánu v napadeném rozhodnutí je tudíž v rozporu s jeho vlastními zjištění.

[7] K otázce, zda výdaj směřoval k dosažení, udržení či zajištění příjmů, krajský soud opět odkázal na doplnění vyjádření stěžovatele k žalobě ze dne 25. 9. 2013, kde stěžovatel uvedl (ve vztahu k řízení ve věci daně z přidané hodnoty): *„bylo po doplnění řízení prokázáno jak přijetí zdanitelného plnění, tak i jeho použití pro ekonomickou činnost (porovnání obrátu roku 2007 a 2008 divize FREEBOARD Česká republika, z něhož bylo*

pokračování

zřejmě meziroční navýšení obrátu), tudíž by bylo v rozporu s principem neutrality odeprít odvolateli nárok na odpočet daně, když tento splnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet a nebylo přitom prokázáno podvodné jednání ani zneužití práva.“ Na stejném místě poté žalovaný uvedl, že: *„správce daně oprávněně zpochybnil hodnotu předmětné analýzy a že se žalobci nepodařilo prokázat ekonomický efekt vynaložených výdajů.“* Tato tvrzení stěžovatele považoval krajský soud za vnitřně rozporná. V demokratickém právním státě není možné, aby stěžovatel jako orgán veřejné moci u shodného zdanitelného plnění v řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty tvrdil, že zdanitelné plnění sloužilo k ekonomické činnosti žalobce a ve druhém řízení (týkajícím se daně z příjmu) pak sankcionoval žalobce za to, že se mu tento ekonomický efekt údajně nepodařilo prokázat. Toto jednání stěžovatele je zcela v rozporu se základními zásadami daňového řízení, zejména s ustanoveními § 5 a § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Krajský soud měl za prokázané, že strategická analýza sloužila pro ekonomickou činnost žalobce ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jelikož toto sám tvrdí žalovaný ve svém pravomocném rozhodnutí týkajícím se daně z přidané hodnoty. Mezi nákupem strategické analýzy a očekávanými příjmy žalobce existuje přímý a bezprostřední vztah projevující se v meziročním navýšení obrátu.

[8] Krajský soud dále konstatoval, že nerozporuje závěry stěžovatele, že velmi důkladně prokázal, že strategická analýza je de facto plagiátem bakalářské práce a internetových článků založených ve správním spisu. Na druhou stranu tyto skutečnosti (tedy jestli případová studie měla požadovanou kvalitu dle smlouvy mezi stranami) jsou věcí obchodněprávní mezi žalobcem a společností AGROLET, s.r.o., případně by bylo třeba je posuzovat z hlediska porušení autorského práva ze strany společnosti AGROLET, s.r.o. Nicméně dovozovat z této skutečnosti daňovou neuznatelnost výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze.

[9] Při vědomí toho, že *„daňově neuznatelná je nicméně pouze taková nepřiměřenost výdajů, která evidentně vybočuje z mantinelů ekonomicky racionálního chování“* (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2007, č. j. 2 Afs 147/2006 - 70) krajský soud konstatoval, že se žalobci podařilo prokázat, že navýšení tržeb v následujících obdobích mohlo být způsobeno také strategickou analýzou (resp. se žalovanému nepodařilo prokázat opak), a soud neshledal takovou nepřiměřenost výdaje (a to ani v hodinové ceně, ani v rozsahu práce), která by natolik vybočila z mantinelů ekonomicky racionálního chování, že nemohl dát za pravdu stěžovateli, že analýza nepřinesla efekt do obchodní činnosti žalobce.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[10] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatel kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Uvádí, že krajský soud využil doplnění vyjádření k žalobě nevhodně. V tomto doplnění bylo uvedeno: *„Žalovaný nyní upřesňuje, že informace – „bude dán podle § 121 a násl. DŘ podnět k přezkoumání rozhodnutí čj. 11781/12-1301-702127“ je mylná. I když tato informace je z hlediska předmětu přezkoumání, jímž je rozhodnutí žalovaného čj. 8804/12-1102-708855 ze dne 13. 7. 2012, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Boskovicích čj. 103632/11/284921701377 – doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2007 a sdělení penále*

z doměřené daně, naprosto nerozhodná, žalovaný podává soudu vysvětlení rozdílného posuzování stejného skutkového stavu odvolacím orgánem (oddělením nepřímých daní) z hlediska oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů“. Tvzení stěžovatele tedy nebylo vnitřně rozporné. I u skutkově shodných případů může vzhledem k rozdílným koncepcím daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, vzhledem k odlišným cílům při dokazování, dojít k tomu, že výsledky posouzení nebudou u jednoho daňového subjektu stejně „příznivé“ či stejně „nepříznivé“. V této souvislosti stěžovatel odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, sp. zn. 5 Afs 109/2013 a sp. zn. 5 Afs 114/2013, a ze dne 13. 10. 2014, sp. zn. 8 Afs 21/2014.

[11] Stěžovatel namítá, že se krajský soud měl zabývat předmětem svého přezkoumání, tj. napadeným rozhodnutím ve věci daně z příjmů fyzických osob. Rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty nebylo předmětem přezkumu. Není vůbec jisté, že hodnocení, které se v tomto rozhodnutí objevilo a které stěžovatel parafrázoval v doplnění vyjádření k žalobě, bylo správné, zákonné a kompetentní. Krajský soud proto nemůže jednoznačně tvrdit, že právě v případě doměření daně z příjmů je jednání stěžovatele v rozporu se základními zásadami daňového řízení dle § 5 a 8 daňového řádu. Stěžovatel podotýká, že rozhodnutí ve věci daně z příjmů fyzických osob za období 2007 i 2008 byla vydána dříve (13. 7. 2012), než rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty (16. 8. 2012).

[12] Odmítá zkratkovité závěry soudu, které na základě pravomocného rozhodnutí týkajícího se daně z přidané hodnoty dovozují, že strategická analýza sloužila pro ekonomickou činnost žalobce ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K tomuto odkazuje na protokol o ústním jednání č. j. 26640/12/284930700388 a na hodnocení výpovědi svědka na str. 7 přezkoumávaného rozhodnutí.

[13] S názorem stěžovatele, že analýza byla součástí zřizovacích výdajů společnosti FREEBOARD Česká republika s.r.o. se krajský soud vypořádal opět velmi jednoduše – pouze odkazem na závěry z řízení ve věci daně z přidané hodnoty. Stěžovatel k tomuto odkazuje na své závěry na str. 2, 3 a 6 přezkoumávaného rozhodnutí.

[14] Rovněž nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že „podstata věci tedy není v tom, že by se ze strany žalobce jednalo o fiktivní obchod za účelem daňového úniku“. Správce daně i odvolací orgán samozřejmě posuzovaly zjištěná fakta, předložené doklady a žádné další spekulace výslovně neuváděly. Není jejich posláním a nemají ani vyšetřovací aparát a časové kapacity např. k tomu, aby zkoumaly, zda nebyl nakonec výdaj po odečtení příslušné odměny za tuto službu vrácen. Takové jednání není v praxi ojedinělé. Z posouzených faktů uvedených v přezkoumávaném rozhodnutí mohl i krajský soud logicky usoudit, že záměry žalobce byly nekalé. Stěžovatel je přesvědčen o tom, že deklarované výdaje měly nekorektním způsobem snížit základ daně. K tomuto odkazuje na své závěry na str. 5 až 8 přezkoumávaného rozhodnutí a na vyjádření k žalobě na str. 3.

[15] Krajský soud sice nerozporuje závěry, že analýza je plagiátem bakalářské práce a internetových článků, ale už nechce vnímat, že právě hodnota analýzy zásadně limituje její využití k dosažení příjmů v budoucnu. Na navýšení tržeb v následujícím období taková strategická analýza vliv mít nemohla a neměla, navýšení muselo být způsobeno jinými

pokračování

faktory. Žalobce byl správcem daně opakovaně vyzýván, aby prokázal vztah mezi vynaloženým výdajem a dosaženými příjmy, ale ten nikdy přínos analýzy konkrétně nespecifikoval, nevysvětlil. Krajský soud dokonce důkazní břemeno přenáší na žalovaného.

[16] K závěrům krajského soudu ohledně přiměřenosti výdaje stěžovatel uvádí, že nepřiměřenost výdaje má smysl posuzovat až poté, co se postaví najisto, že se výdaj uskutečnil a měl vazbu na realizované nebo předpokládané příjmy.

[17] Vzhledem k výše uvedenému navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Zároveň požaduje náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč jako náhradu výdajů za jeden úkon právní služby – podání kasační stížnosti.

[18] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že napadený rozsudek považuje za správný a kasační stížnost neshledává důvodnou. Odkazuje na svou argumentaci v řízení před krajským soudem.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná pověřená osoba ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

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

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

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

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

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

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

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

pokračování

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

[28] Ze skutečnosti, že je analýza z převážné části plagiátem, popř. kompilátem, bakalářské práce a internetových článků nelze automaticky dovozovat, že nemohla sloužit k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů žalobce. Lze si totiž představit situace, kdy i taková analýza bude sloužit k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů daňového poplatníka. Mohlo by se jednat např. o situaci, kdy se poplatník na základě analýzy, která je pouze kompilátem bakalářských/diplomových prací a internetových článků rozhodne zaměřit na konkrétní segment trhu (tržní výklenek – niku) a v důsledku toho získá nové zákazníky a tedy i nové příjmy. Vždy je nutné individuálně posuzovat, zda se poplatníkovi podařilo prokázat, že uvedený výdaj byl vynaložen na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Hodnota, resp. kvalita, posuzované strategické analýzy je, jak správně konstatoval krajský soud, věcí obchodněprávní mezi žalobcem a společností AGROLET, s.r.o.

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

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

posuzovat, zda žalobce prokázal, že nákup strategické analýzy je výdajem dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti je vhodné připomenout, že v posuzované věci odvolací orgán v napadeném rozhodnutí neargumentoval nepřiměřeností výdaje (nýbrž měl za to, že se nejedná o výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

IV. Závěr

[31] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení krajský soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí odvolacího orgánu. Nebude při tom vycházet ze závěrů, k nimž odvolací orgán dospěl ve věci daně z přidané hodnoty (rozhodnutí ze dne 16. 8. 2012, č. j. 11781/12-1301-702127). V souladu s ustanovením § 110 odst. 4 s. ř. s. je krajský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozhodnutí.

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí, jak je stanoveno v § 110 odst. 3 s. ř. s.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. dubna 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu