



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **ACREAL - nemovitosti s. r. o.**, se sídlem Jaurisova 515/4, Praha 4, zastoupené Mgr. Lenkou Krupičkovou, LL.M., advokátkou se sídlem Na Hroudě 1034/61, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21. 12. 2012, č. j. 9086/12-1200-400933, ze dne 21. 12. 2012, č. j. 9087/12-1200-400933 a ze dne 21. 12. 2012, č. j. 9088/12-1200-400933, o kasační stížnosti žalobkyně proti výrokům III. a IV. rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 9. 2014, č. j. 30 Af 1/2013 - 94,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 9. 2014, č. j. 30 Af 1/2013 - 94, **se ve výrocích III. a IV. z r u š u j e .**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21. 12. 2012, č. j. 9087/12-1200-400933, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 43 282 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokátky Mgr. Lenky Krupičkové, LL.M.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Plzni (dále jen „správce daně“) na základě daňové kontroly cílené na zdaňovací období let 2007 - 2009 vydal tři dodatečné platební výměry na daň z příjmů

pokračování

právnických osob za uvedená zdaňovací období a žalobkyně proti každému z nich podala odvolání.

[2] Finanční ředitelství v Plzni, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány (zde Finanční ředitelství v Plzni), rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb. (zde tedy Odvolací finanční ředitelství). Za žalovaného tak bude dále v textu souhrnně označováno jak Finanční ředitelství v Plzni, tak Odvolací finanční ředitelství jako jeho kompetenční nástupce.

[3] Předmětem tohoto řízení je pouze daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009. Rozhodnutím ze dne 21. 12. 2012, č. j. 9087/12-1200-400933 (dále jen „napadené rozhodnutí“), Finanční ředitelství v Plzni k žalobkyninu odvolání změnilo dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 vydaný Finančním úřadem v Plzni dne 29. 3. 2012, č. j. 157183/12/138513402095 (dále jen „rozhodnutí správce daně“), tak, že částku doměřené daňové ztráty z příjmu právnických osob zvýšilo z 934 554 Kč na 1 502 584 Kč a výši sděleného penále změnilo ze 46 727 Kč na 75 129 Kč. Současně částky ve výpočtu doměřené daňové ztráty z příjmů právnických osob změnilo tak, že původní daňovou ztrátu 5 728 956 Kč nově stanovilo na 5 160 926 Kč a dodatečně vyměřenou daňovou ztrátu z částky - 934 554 Kč změnilo na - 1 502 584 Kč. Napadeným rozhodnutím byl oproti rozhodnutí správce daně ze základu daně za zdaňovací období roku 2009 vyloučen žalobkyní vynaložený výdaj (náklad) na splátky leasingu zařízení technologie pro výrobu piva (minipivovaru) s odůvodněním, že v tomto období zařízení minipivovaru žalobkyně sama nevyužívala, a provozoval je subjekt s ní ekonomicky a personálně spojený, společnost GROLL s. r. o., který nebyl k žádné platbě za užívání zavázán. Žalobkyně tak dle napadeného rozhodnutí zatížila základ daně výdaji vynaloženými na leasing technologie pivovaru v částce 1 777 305 Kč, aniž by jí v souvislosti s takto vynaloženými výdaji (náklady) plynuly zdanitelné příjmy.

[4] V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobkyně namítala, že se žalovaný, jako již předtím správce daně, dopustil nesprávného zjištění a posouzení skutkového stavu a zejména chybného výkladu a aplikace § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[5] Skutkový stav popsala žalobkyně následovně: v rámci svého předmětu podnikání, kterým je realitní činnost, získala do vlastnictví historický objekt Lautensackovský dům v Truhlářské ulici v Plzni, který rozsáhle zrekonstruovala a současně obnovila i tamní prostory pivovaru. V rámci této obnovy uzavřela dne 25. 8. 2006 se společností LECONT s. r. o. smlouvu o nájmu a koupi najaté věci (dále též „leasingová smlouva“), zařízení technologie pro výrobu piva. S ohledem na to, že postrádala praktické zkušenosti s provozem pivovaru a souvisejícími hostinskými službami, provedla rekonstrukci i vybavení pivovaru v souladu s požadavky Ing. J. K. a V. S., jimž v rámci svého podnikatelského záměru zamýšlela po skončení rekonstrukce objekt pivovaru přenechat

do nájmu a k provozu souvisejícího restauračního zařízení. Po dokončení rekonstrukce však došlo mezi žalobkyní a budoucími provozovateli ke sporu ohledně výše nájemného, který způsobil, že žalobkyně byla nucena od původního záměru ustoupit a k provozu pivovaru vyhledat jiné nájemce, což však bylo dle jejího tvrzení problematické s ohledem na to, že pivovar byl nezkořaudovaný, nevyzkoušený a nezaběhnutý, bylo tedy nutné počítat s určitým (těžko odhadnutelným) časovým úsekem pro to, aby byly odstraněny veškeré technologické nedostatky zařízení a bylo dosaženo optimální kvality vyráběného piva. Provoz pivovaru v tomto stádiu připravenosti byl tedy dle mínění žalobkyně pro případného nájemce spojen s poměrně vysokým hospodářským rizikem. Žalobkyně nastalou situaci řešila zajištěním zkušebního provozu pivovaru za účelem odstranění výrobních nedostatků a připravení pivovaru jako komplexního objektu s veškerým zázemím a plnohodnotnou výrobou pro dlouhodobý pronájem. Proto uzavřela dne 30. 6. 2008 se společností GROLL s. r. o. dohodu o vzájemné spolupráci spočívající v tom, že žalobkyně poskytla prostory pivovaru včetně technologické části a společnost GROLL s. r. o. zajistila na své náklady kompletní rozběhnutí výroby piva a související provoz pivovaru i restaurace. Součástí smlouvy bylo i ustanovení o dělbě případného zisku v poměru 50 : 50. Takto byl pivovar provozován do uzavření smlouvy o jeho pronájmu se společností AZ Catering services s. r. o. dne 25. 3. 2010.

[6] Za daných skutkových okolností dle žalobkyně správní orgány dospěly k nezákonnému závěru, že jí vynaložené náklady leasingových splátek za zařízení minipivovaru během zdaňovacího období roku 2009 nesplnily podmínky pro jejich zahrnutí do základu daně ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný nesprávně zhodnotil popsany skutkový stav, když v napadeném rozhodnutí vyslovil, že tyto výdaje byly vynaloženy ve prospěch jiného daňového subjektu (GROLL s. r. o.). Spolupráce s GROLL s. r. o. pro ni byla provizorním řešením, jehož smyslem nebyl nájem minipivovaru, jak dovozuje žalovaný, ale zajištění jeho zkušebního provozu. Nesouhlasí s hodnocením žalovaného, že objekt minipivovaru byl plnohodnotný a fungující již od počátku spolupráce s GROLL s. r. o. na základě předávacího protokolu ze dne 14. 3. 2008, podle něhož bylo uvařeno 8 várek piva. Takové (technické) uvedení minipivovaru do provozu bylo dle žalobkyně nutno odlišit od dosažení jeho plnohodnotného provozu, o nějž usilovala a jemuž předcházela řada úkonů v souvislosti s optimalizací výroby. Žalobkyně dále odmítá hodnocení napadeného rozhodnutí, dle něhož na základě shora uvedené smlouvy o spolupráci poskytla společnosti GROLL s. r. o. zázemí minipivovaru bezúplatně. Své jednání považuje za ekonomicky racionální a odůvodněné s ohledem na to, že GROLL s. r. o. na oplátku zajistila know-how potřebné pro realizaci provozu a rovněž nesla náklady (a v konečném důsledku rovněž ztráty) celého zkušebního provozu. Žalobkyně svěřila minipivovar do zkušebního provozu právě s vidinou dosažení budoucích příjmů z pronájmu již zaběhnutého minipivovaru, což se jí podařilo naplnit. Přestože zisku ze zkušebního provozu pivovaru v konečném důsledku nebylo dosaženo, tedy žalobkyně negenerovala v daném zdaňovacím období v souvislosti s předmětnou dohodou o spolupráci žádné výnosy, nelze odhlédnout od přínosu, který pro ni tato spolupráce měla, v podobě úspěšného a plnohodnotného zprovoznění minipivovaru, jenž mohl být (a také následně byl) přenechán do nájmu trvalému nájemci.

[7] Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) rozhodl o žalobách proti všem třem rozhodnutím žalovaného (týkajícím ze zdaňovacích období let 2007, 2008 a 2009) jediným,

pokračování

v záhlaví označeným rozsudkem tak, že rozhodnutí týkající se zdaňovacích období let 2007 a 2008 zrušil a vrátil věci k dalšímu řízení žalovanému (výroky I. a II.) a žalobu proti rozhodnutí o dani z příjmů právnických osob za období roku 2009 zamítl (výrok III.). Výrokem IV. pak rozhodl o nákladech řízení. Za klíčovou považoval právní otázku, zda náklady na pořízení technologického zařízení minipivovaru, tzn. jednotlivé splátky nájemného, splňovaly podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy jednalo-li se o výdaje daňově uznatelné, u nichž byla ve smyslu § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů respektována jejich věcná a časová souvislost s příjmy. Krajský soud neakceptoval žalobkynin názor, že dosahování příjmů v příčinné souvislosti s vynaloženými výdaji je nezbytné posuzovat v časovém rámci přesahujícím dobu vynakládání leasingových splátek (od srpna 2006 do března 2011), a to ohraničeném až dobou životnosti pronajímaného technologického zařízení. Krajský soud podotkl, že po uplynutí doby nájmu (do 15. 3. 2011) nelze vysledovat ani věcnou souvislost dosahovaných příjmů, neboť poté se měnily vlastnické vztahy k zařízení i nemovitosti, kde bylo umístěno. Krajský soud neshledal ve shodě se žalovaným věcnou souvislost mezi jednotlivými výdaji vynakládanými žalobkyní po dobu trvání nájmu technologického zařízení minipivovaru, neboť bylo nesporně zjištěno, že již od roku 2008 pivovar neprovozovala, jelikož ten byl provozován na základě smlouvy o spolupráci společností GROLL s. r. o. Ani samotná žalobkyně neočekávala, že to bude ona, kdo bude dosahovat po vynaložení výdajů spojených s pronájmem technologického zařízení (míněno leasingem – pozn. NSS) věcně souvisejících příjmů z provozu minipivovaru, když sama tvrdila, že společnosti GROLL s. r. o. neměla v úmyslu provoz přenechat, neboť šlo o provizorní řešení. I poté zařízení provozoval jiný subjekt (AZ Catering services s. r. o.). Věcnou souvislost mezi výdajem a příjmem vylučuje dle krajského soudu i odlišnost subjektu, který předmětný výdaj vynaložil, tedy žalobkyně, od subjektů, které na základě tohoto výdaje dosahovaly související příjmy, tedy provozovatelů minipivovaru.

[8] Časovou a věcnou souvislost mezi vynaloženými výdaji a následně dosahovanými příjmy dle krajského soudu nemůže doložit ani vysvětlení podnikatelského záměru žalobkyně, že účelem uvedení do zkušebního provozu bylo zabezpečení následného provozu plnohodnotného. Bez ohledu na výši dosahovaných příjmů z počátečního provozování minipivovaru počínaje rokem 2008, včetně roku 2009, nebylo prokázáno tvrzení žalobkyně, že spuštění provozu v březnu 2008, představované uvařením osmi várek piva, nebylo možné hodnotit jako zahájení plnohodnotného provozu minipivovaru. Rozběhnutí výroby piva v pochopitelném omezeném rozsahu počalo v dubnu 2008 a v průběhu celého zdaňovacího období let 2008 i 2009 provoz pivovaru probíhal kontinuálně bez zjevných výpadků, což dokládá vystupování GROLL, s. r. o. jakožto plnohodnotné provozovatelky pivovaru (měla smluvně zajištěn odběr energií a stala se i plátcem spotřební daně z piva, která byla odváděna v částkách dokládajících právě kontinuální provoz zařízení pivovaru). V průběhu zdaňovacích období let 2008 i 2009 to byla žalobkyně, kdo vynakládal výdaje prostřednictvím úhrady plateb leasingu za pronájem technologického zařízení minipivovaru, ale nebyla to ona, kdo v příčinné časové a věcné souvislosti dosahoval na podkladě tohoto výdaje souvisejících příjmů. Krajský soud tedy ve shodě se správními orgány neshledal ve vztahu ke stěžovatelkou vynaloženým nákladům na pořízení technologického zařízení pro výrobu piva přímý a bezprostřední vztah mezi výdaji a příjmy, byť očekávanými, čímž nebyly naplněny podmínky pro uznání předmětných výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti výrokům III. a IV. napadeného rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

[10] Stěžovatelka předně zdůraznila, že krajský soud i žalovaný se soustředili výhradně na skutečnost, že v daném období nevykázala v souvislosti s provozem pivovaru žádné výnosy, avšak již zcela odhlédli od důvodů, které ji k uzavření dohody o spolupráci se společností GROLL s. r. o. za daných podmínek vedly. Tato spolupráce měla zajistit zkušební provoz pivovaru kompetentními osobami a lze ji přirovnat k modelu „joint venture“, kdy se subjekty společně podílí na provozu podniku a následně obdrží část zisku na základě toho, jak k jeho získání přispěly. Poukázala na provizorní charakter zvoleného řešení dané situace a podotkla, že opomenutím posouzení ekonomické podstaty a racionality stěžovatelkou vynaložených nákladů se krajský soud odchýlil od judikатурních závěrů Nejvyššího správního soudu, který naopak nutnost zohlednění skutečné ekonomické podstaty vynaložených nákladů setrvale zdůrazňuje. Přitom skutečnost, že stěžovatelka nedosáhla v inkriminovaném období žádných výnosů, ještě sama o sobě nevylučuje, že zvolená forma spolupráce měla pro stěžovatelku ekonomický přínos, a byla tudíž opodstatněná.

[11] Stěžovatelka se v dané souvislosti neztotožnila s hodnocením krajského soudu, dle něhož rozběh výroby piva počal již v roce 2008 a poté probíhal kontinuálně bez zjevných výpadků, tedy že se jednalo o plnohodnotný, nikoliv zkušební provoz. Podotkla, že pojem zkušební provoz je nutno chápat v podnikatelském, nikoliv v čistě technickém smyslu slova. Nešlo tedy pouze o fázi dokončení technických parametrů výroby piva, ale o časový úsek, ve kterém dochází k zavádění a etablování pivovaru s restaurací na trhu (tzv. launching), k získání stabilní klientely, image a kvality. Nelze tak směřovat uvedení pivovarského zařízení do provozu, dosažení jeho plnohodnotného provozu a vybudování pozice na trhu, které si žádají více času a další úkony.

[12] Stěžovatelka dále připomněla nekonzistentnost přístupu žalovaného při vyhodnocení skutkového stavu, když v případě DPH žalovaný stěžovatelce v rozhodnutí o odvolání ze dne 5. 12. 2013, č. j. 30395/13/5000-14302-707271, týkajícím se DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009, přisvědčil v tom, že časové období, po které platila dohoda o vzájemné spolupráci se společností GROLL s. r. o., představuje přípravnou fázi, kterou je třeba považovat za ekonomickou činnost. Přestože DPH je jiná daň, bezpochyby stejně jako daň z příjmů právnických osob funguje na principu ekonomicky racionální aktivity a nelze tedy tentýž skutkový stav z hlediska obou daní chápat diametrálně rozdílně. V rámci popsané „joint venture“ stěžovatelka poskytla provozovnu včetně materiálního vybavení a společnost GROLL s. r. o. zajistila pro tuto etapu zavádění nového provozu na trhu sládka, zázemí, zkušenosti z oboru a nesla rovněž všechny náklady zajištění provozu. Úspěšná spolupráce, díky níž stěžovatelka mohla objekt pronajmout jako zavedenou provozovnu, měla pro ni nepopíratelně zřetelný ekonomický

pokračování

význam a vyústila v pronájem společnosti AZ Catering services s. r. o. (provoz do 28. 2. 2013), a posléze společnosti Pivovar Groll Plzeň s. r. o., provozující pivovar dodnes.

[13] Krajskému soudu stěžovatelka vytkla příliš úzké chápání imperativu časové souvislosti vynaložených nákladů na jednotlivé leasingové splátky ve vazbě na generované výnosy. Dle stěžovatelky je nesprávný úsudek krajského soudu, dle něhož by výnosy musely být nutně generovány v období, kdy docházelo k vynakládání nákladů. Svou argumentaci stěžovatelka podpořila odkazem na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž mezi vynakládanými výdaji a příjmy nemusí být vztah jakési přímé úměry v konkrétním zdaňovacím období (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82).

[14] Stěžovatelka se rovněž ohradila proti krajským soudem uplatněnému výkladu podmínky věcné souvislosti nákladů s příjmy podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, který považuje za příliš restriktivní. Požadavek dosažení stěžovatelčina příjmu pouze přímým provozováním pivovaru přesahuje dle jejího mínění rámec citovaného ustanovení, neboť příjmy z provozu pivovaru stěžovatelka generovala nepřímo, což je zjevné v případě pronájmu zařízení společnosti AZ Catering services s. r. o., z něhož stěžovatelce plynuly příjmy z nájemného. K získání těchto příjmů by ovšem nedošlo bez spolupráce se společností GROLL s. r. o. V této souvislosti stěžovatelka dodala, že krajským soudem konstatovaný nedostatek věcné souvislosti i proto, že ke konci roku 2011 nastala změna vlastnických vztahů k pivovarskému zařízení a samotné nemovitosti, ve které bylo zařízení provozováno, nemá oporu v provedeném dokazování a je pravdivý pouze z části, neboť stěžovatelka je stále majitelkou pivovarského zařízení a nadto je přesvědčena o tom, že okolnosti následné transformace jí pořízeného majetku nemohou mít vliv na posouzení splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť nastaly až několik let od realizace investice a nebyly v rozhodné době vůbec předvídatelné.

[15] Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku, s jehož závěry se plně ztotožnil. Dle jeho názoru nebylo v případě stěžovatelkou vynaložených výdajů v souvislosti s leasingem technologie minipivovaru prokázáno jejich vynaložení v souvislosti se snahou o dosažení, zajištění či udržení stěžovatelčiných zdanitelných příjmů, když příjmy z vlastního provozu technologie inkasoval jiný subjekt, který nebyl zavázán k žádné platbě vůči žalobkyni z titulu jejího užívání. Dále žalovaný uvedl, že v předmětné věci není podstatné, zda GROLL s. r. o. provozovala minipivovar zkušebně ani s jakým výsledkem. Podstatnou skutečností je, že náklady stěžovatelky byly zatíženy náklady, které souvisely s podnikáním jiného subjektu, tj. které stěžovatelce nepříslušely.

[16] Žalovaný dále zdůraznil, že nezpochybňuje výdaje vynaložené stěžovatelkou v souvislosti s leasingem minipivovaru v době, kdy jej neprovozovala společnost GROLL s. r. o., neboť výdaje stěžovatelkou vynaložené v této době, kdy se snažila nalézt nájemce, lze označit za výdaje sloužící k zajištění zdanitelných příjmů stěžovatelky. V případě, kdy však technologii minipivovaru užíval ke své podnikatelské činnosti jiný daňový subjekt než stěžovatelka, která uplatnila výdaje, jež s touto podnikatelskou činností jiného subjektu souvisely, aniž by v této souvislosti obdržela jakékoli příjmy, nelze tyto výdaje uznat za daňově účinné podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný tedy nepovažuje za správné uznat daňové výdaje (náklady) stěžovatelky vynaložené na pronájem technologie,

kterou fakticky bezúplatně cca dva roky používal k dosahování svých příjmů jiný daňový subjekt, který z jeho provozu pobíral užítky. Žalovaný konečně nesouhlasí s argumentací stěžovatelky ohledně spolupráce s GROLL s. r. o. v rámci překlenovacího období, přičemž poukázal na skutečnost, že objekt minipivovaru byl plnohodnotný a fungující již ode dne 14. 3. 2008 (uvaření prvních várek piva), tedy byl připraven k pronájmu a nadto od poloviny dubna 2008 v provozu pro veřejnost. Stěžovatelka tak mohla příjmy související s uplatněnými náklady pobírat již od dubna 2008, avšak namísto ní příjmy z bezplatného užívání minipivovaru pobíral jiný daňový subjekt.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.). Podmínka povinného zastoupení ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. je také splněna. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[18] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[19] Jádrem kasační stížnosti je tvrzená nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení otázky, zda stěžovatelkou nesporně vynaložené výdaje (náklady) na leasingové splátky technologického zařízení minipivovaru lze posoudit v souladu s § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů právnických osob jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[20] Ustanovení § 24 odst. 1 specifikuje daňovou uznatelnost následovně: „*Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. (...)*”

[21] Obecnou charakteristiku výdajů vynaložených k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pak dále rozvíjí ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. Z té plyne, že uznatelnými výdaji jsou pouze ty, jež byly skutečně vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů z podnikání, byť teprve očekávaných, resp. výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností daňového subjektu, jsou přiměřené a **mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah** (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 – 64). Tento přímý vztah pak judikatura interpretuje tak, že bez vynaložení daných nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Je tak vždy nutno zvážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí a nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňového subjektu udržet (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82). Takovou vazbu

pokračování

lze ilustrovat nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/01, kdy soud v případě společnosti podnikající ve zdravotnictví posoudil jako výdaj sloužící k zajištění příjmů nákup dialyzačních jednotek a jejich bezplatné poskytnutí zdravotnickým zařízením, neboť kdyby daná společnost takto nepostupovala, pak by neměla komu prodávat související zdravotnický materiál, jehož prodej byl předmětem jejího podnikání.

[22] Právě otázka existence přímého vztahu mezi výdaji na splátky technologického vybavení minipivovaru a (očekávanými) příjmy je v nyní posuzované věci spornou. Příjmy, které stěžovatelka klade do souvislosti se svými výdaji, jsou příjmy z pronájmu objektu pivovaru dalším společností, získané posléze díky spolupráci s GROLL s. r. o., která pivovar provozovala bez plateb pronájmu a jako protihodnotu dosáhla (dle stěžovatelčina tvrzení) plnohodnotného provozu pivovaru a vybudování jeho pozice na trhu. Optikou citované judikatury lze tedy v intencích § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uznat stěžovatelčin výdaj na splátky vybavení minipivovaru sloužící k provozu GROLL s. r. o. za situace, kdy by bez této spolupráce nemohla objekt pivovaru pronajmout (ekonomicky smysluplně či vůbec).

[23] V souladu s ustálenou judikaturou zdejšího soudu je věcí stěžovatelky, aby tuto tvrzenou souvislost dostatečně prokázala. Stěžovatelka ji vysvětlovala svým podnikatelským záměrem pronájmu zrekonstruovaného objektu pivovaru a nutností řešit nastalou situaci odřeknutí původně plánovaných nájemců, kdy měla k dispozici pivovar ve stádiu zahájeného provozu pivovarského zařízení (březen 2008). Dle stěžovatelčiny kasační námitky bylo v dané fázi velmi obtížné nezavedený pivovar pronajmout, proto zahájila spolupráci s GROLL s. r. o., již přirovnala k modelu „joint venture“. I když veškeré náklady související s provozem jakož i příjmy ze (ztrátového) zkušebního provozu náležely GROLL s. r. o., jež byla v daném období rovněž plátkyní spotřební daně z piva, Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že jednání stěžovatelky nelze upřít ekonomické opodstatnění.

[24] Z předestřených skutkových okolností je zjevné, že neobstojí závěr, že bez „zkušebního provozu“ jiným subjektem za nulové nájemné by nebylo možno objekt včetně pivovarského zařízení pronajmout vůbec. To však stěžovatelka nikdy netvrdila. Zbývá tedy posoudit, zda lze za ekonomicky racionální považovat její úvahu, že zavedený podnik bude moci v blízké budoucnosti pronajmout výhodněji, tj. že po uplynutí přechodného období, kdy jí žádné příjmy z provozu nepoplynou, může důvodně očekávat, že nalezne provozovatele ochotného a schopného její majetek provozovat a platit za to přiměřené nájemné (představující očekávaný zdanitelný příjem, pro jehož dosažení se do tohoto projektu pustila).

[25] Stěžovatelce lze dát za pravdu v tvrzení, že při posuzování, zda lze určité výdaje považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je nutno vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž dané výdaje souvisejí, nestanoví-li zvláštní předpis jinak (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011 – 69, a ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 – 75). Krajský soud na základě žalobních bodů uznatelnost stěžovatelčina výdaje přezkoumával i prizmatem jí předestřeného ekonomického záměru. V této souvislosti shodně se žalovaným i správním orgánem

prvního stupně dospěl k závěru, že již okamžik počátečního spuštění pivovaru v březnu 2008 lze hodnotit jako zahájení plnohodnotného provozu pivovaru, což odůvodnil skutečností, že již od následujícího období se rozbíhala výroba piva, podnik byl otevřen pro veřejnost a i v následujících letech probíhal provoz pivovaru kontinuálně bez zjevných výpadků. Z toho dovodil, že žádného „provizorního“ či „zaváděcího“ provozu ani po přechodnou dobu nebylo třeba, respektive že nemohl být opodstatněným mezistupněm v cestě za budoucími příjmy z pořizovaného majetku.

[26] Nejvyšší správní soud se však s takovým hodnocením nemůže ztotožnit. Stěžovatelka totiž věrohodně předestřela, že březen 2008 nelze z podnikatelského hlediska považovat za počátek plnohodnotného provozu, neboť byl v této fázi pivovar připraven pouze z technického hlediska, nicméně nebyla doposud „vyladěna“ receptura piva, optimalizována jeho výroba, stejně tak ani nebyla zavedena značka pivovaru. Stěžovatelka rovněž setrvale upozorňovala na skutečnost, že jejím podnikatelským záměrem nikdy nebylo provozování pivovaru, nýbrž jeho pronájem. Z jejího hlediska tedy nebyl okamžik počátku výroby klíčový, nýbrž usilovala o takové stádium zavedenosti pivovaru, v němž by bylo možné a ekonomicky výhodné jej pronajmout. Proto je přirozené a z ekonomického hlediska zcela pochopitelné, že se rozhodla postarat se o co nejrychlejší uvedení celého komplexu do provozu, a to i za „cenu“ jeho nevýdělečnosti v časově omezeném období. Krajský soud i správní orgány obou stupňů tedy vyhodnotily vysvětlení stěžovatelčina podnikatelského záměru nesprávně jako nedokládající věcnou souvislost vynaloženého výdaje na splátku leasingu pivovarského zařízení s následně dosaženými příjmy z pronájmu zavedeného pivovaru. Na tomto místě je potřeba zdůraznit, že bez uhrazení leasingových splátek by vlastnictví technologického zařízení minipivovaru, jež je nenahraditelným předpokladem jeho provozování, na stěžovatelku nikdy nepřešlo, což by do budoucna vyloučilo generování jakéhokoli příjmu z pronájmu komplexu určeného k provozování minipivovaru a na něj navázaných podnikatelských aktivit dalším subjektům.

[27] Stěžovatelka krajskému soudu rovněž vytýkala, že se svým (nezákonným) výkladem § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů vzdálil od judikatury Nejvyššího správního soudu. K otázce časové a věcné souvislosti mezi vynaloženým výdajem a následnými příjmy odkázala jeho rozsudek ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 87, kde bylo řečeno: *„Z citovaného § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Jen výdaje, které jsou s to přinést daňovému subjektu zdanitelné příjmy nebo mu zajistit tok příjmů již stávajících, mohou být zohledněny pro daňové účely. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Bylo by však nesmyslné zmíněnou normu vykládat tak, že ona věcná a časová souvislost se musí uskutečnit cestou přímou, bez účasti dalších stran, různě ekonomicky propojených a na sobě mnohdy i závislých. Stejně tak není reálné, aby se náklady a z nich poté přitékající příjmy střetly v témže zdaňovacím období. Je totiž věcí podnikatelského záměru či strategie, jak daňový subjekt svoje příjmy hodlá načasovat. Vždyť náklad vynaložený v jednom zdaňovacím období může přinést příjem až v časově vzdálenější době a nebo dokonce příjem nemusí přinést vůbec. (...) Podstatné je, že mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy tak musí*

pokračování

existovat přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra), v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.“

[28] Jak vyplývá ze shora citované judikatury, požadavek věcné a časové souvislosti vynaložených výdajů a příjmů je nutno vykládat širěji. Žalovaný stěžovatelce uznal podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje splátek technologického vybavení pivovaru v období před i po spolupráci se společností GROLL s. r. o. V období spolupráce s GROLL s. r. o. však pro absenci povinnosti platby nájemného a vzhledem k provozování pivovaru (a dosahování příjmů spolu s vynakládáním s tím souvisejících výdajů) silami této společnosti a nikoli stěžovatelčinými, žalovaný leasingový výdaj stěžovatelce odmítl uznat. Nejvyšší správní soud je však v souladu se shora citovanou judikaturou toho názoru, že nelze posuzovat splnění jednotlivých parametrů vynaloženého výdaje podle § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů izolovaně, nýbrž že je vždy nutno komplexně vnímat ekonomickou realitu předestřených vztahů v kontextu podnikatelských záměrů daňového subjektu. S ohledem na shora popsanou stěžovatelčinu podnikatelskou strategii, která se nijak nevymyká běžným postupům a obecně známým principům (zavedený podnik se prodává i pronajímá lépe, tzn. výhodněji), nebyl sporný výdaj důvodně vyloučen z výdajů věcně a časově souvisejících s (očekávanými) příjmy. Absenci sjednaného nájemného mezi stěžovatelkou a GROLL s. r. o. nelze hodnotit jako překážku uznání daného výdaje. Stěžovatelka jako osoba, která v pohostinství nepodniká, totiž svého partnera GROLL s. r. o. využila pro její know-how a patrně i zkušenosti s provozem tohoto typu podniku k tomu, aby posléze získala hladce fungující a zavedený pivovar, jenž by za výhodných podmínek (adekvátní protihodnotu) pronajala někomu jinému. Nejvyšší správní soud také na rozdíl od správce daně i krajského soudu nespatřuje žádný nedostatek v tom, že jedna věc (zde zařízení pivovaru) slouží k dosahování zisku více osobám. Typicky (jako zde) plynou z výroby piva příjmy provozovateli minipivovaru a zprostředkovaně i pronajímateli celého zařízení od jeho provozovatele. Jeden bez druhého by svých příjmů z potenciálu pivovarského zařízení nedosáhli.

[29] V dané souvislosti lze absenci sjednaného nájemného ze stěžovatelčina hlediska vnímat pouze jako v jistém smyslu další výdaj vynakládaný v zájmu toho, aby následně byla schopna zavedený pivovar dále pronajmout. Protiplnění ze strany GROLL s. r. o. tedy nebylo finančního rázu, ale spočívalo ve vybudování z podnikatelského hlediska fungujícího, a pro jiné provozovatele tedy atraktivního pivovaru. Stěžovatelkou vynakládané výdaje na leasing technického vybavení pivovaru tedy sloužily z pohledu věcné souvislosti ke stejnému účelu jako v ostatních žalovaným uznaných obdobích, nicméně nyní s tím rozdílem, že v dané situaci byly uplatněny za účasti GROLL s. r. o. Časová souvislost těchto výdajů byla dána ve vazbě k uzavřeným smlouvám o pronájmu pivovaru společnosti AZ Catering services s. r. o. a následně společnosti Pivovar Groll a. s. Stěžovatelka z hlediska časové souvislosti usilovala o budoucí zisk z pronájmu, kterého uzavřením uvedených smluv později reálně dosáhla. Skutečně je tedy pro posouzení časové souvislosti výdajů a příjmů třeba vycházet z rámce daného předpokládanou životností zařízení (jak setrvale tvrdila stěžovatelka), a nikoli dobou jeho splácení. Ze shora citované konstantní judikatury zdejšího soudu plyne, že není na překážku uznání časové souvislosti výdaje a příjmu, neprotknou-li se ve stejném zdaňovacím období. Ani v tomto směru tedy Nejvyšší správní soud neshledal absenci věcné a časové souvislosti vynaloženého výdaje a dosažených příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, když stěžovatelka

uvedené smlouvy uzavřela a plnění z nich obdržela až v následujících daňových obdobích po vynaložení výdajů na leasingové splátky.

[30] Ze shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud pochybil, když v napadeném rozsudku podobně jako žalovaný nevyhodnotil stěžovatelkou vynaložené splátky leasingu zařízení minipivovaru jako výdaj vynaložený k dosažení budoucích zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů.

[31] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že nevypořádal stěžovatelčinu námitku nekonzistentnosti postupů žalovaného ve vztahu k jeho rozhodnutí o stěžovatelčině odvolání v řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty, neboť tato námitka byla poprvé uplatněna až v řízení o kasační stížnosti. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., in fine totiž brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno. Obecně však lze poznamenat, že předpoklady pro stanovení daňové povinnosti u jednotlivých daní jsou stejné, zakládají-li se na stejných principech. K odlišnému nazírání na tutéž věc pro účely různých daní je zapotřebí racionálního důvodu vycházejícího ze znění právní úpravy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS).

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky proti napadenému rozsudku je důvodná, a proto jej v napadené části zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Protože již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí správního orgánu, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že za použití ustanovení § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i toto ve výroku označené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.). Tento názor lze shrnout tak, že žalovaná nesprávně posoudila stěžovatelkou v předmětném zdaňovacím období vynaložené splátky leasingu zařízení minipivovaru jako výdaj nesloužící k dosažení budoucích zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů. V novém řízení tedy tyto splátky zahrne mezi výdaje ve smyslu citovaného ustanovení zákona o dani z příjmů.

[31] Krajský soud s poukazem na pravidlo úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) nepřiznal v napadeném rozsudku právo na náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků, neboť v rámci všech tří společně projednávaných věcí dosáhli úspěchu ve sporu ve stejném poměru. Výrokem tohoto rozsudku se však ona rovnováha vychýlila ve prospěch stěžovatelky, jež dosáhla zrušení všech rozhodnutí žalovaného, která třemi žalobami napadala. Výrok o nákladech řízení jako výrok závislý tedy nemohl v uvedené podobě obstát, a proto byl rovněž zrušen.

pokračování

[32] Jelikož Nejvyšší správní soud současně se zrušením části napadeného rozsudku zrušil i rozhodnutí správního orgánu, a je tedy posledním soudem, jenž ve věci rozhodl, musí kromě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodnout rovněž o nákladech řízení před krajským soudem (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). V souladu s § 60 odst. 1 ve spojení § 120 s. ř. s. má plně úspěšná stěžovatelka právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. V nyní posuzované věci jsou tyto náklady tvořeny částkou 14 000 Kč za zaplacené soudní poplatky (3 x 3000 Kč za podané žaloby a 5000 Kč za kasační stížnost) a dále částkou 21 800 Kč za 8 úkonů právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Mezi tyto úkony spadají tři úkony převzetí a přípravy zastoupení nebo obhajoby na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu] vážící se ke třem podaným žalobám, tři úkony podání žaloby jakožto písemného podání soudu nebo jinému orgánu týkající se věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], jeden úkon účasti na jednání před soudem [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu] a sepis kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za každý z prvních tří úkonů (převzetí) přísluší částka 2100 Kč [podle § 7 bodu 3 ve spojení s § 9 odst. 1 a 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2012], za každý zbývajících pak částka 3100 Kč [podle § 7 bodu 3 ve spojení s § 9 odst. 1 a 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2013]. Za každý úkon přísluší ještě náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tak náklady řízení před krajským soudem tvoří součet částky 14 000 Kč za zaplacené soudní poplatky a 24 200 Kč za právní služby (třikrát 2100 Kč plus pětkrát 3100 Kč plus osmkrát 300 Kč); protože advokátka Mgr. Lenka Krupičková, LL.M. je plátkyní daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady zastoupení o částku odpovídající této dani, tj. o 21 %, na částku 29 282 Kč. Celkovou částku nákladů řízení ve výši 43 282 Kč je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně Mgr. Lenky Krupičkové, LL.M.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. dubna 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu